



**AALBORG
UNIVERSITET**

STUDENTERRAPPORT

Kandidatspeciale

**Fast driftssted ved hjemmekontor og
heraf følgende implikationer**

Asbjørn Hvalsøe Andresen	20185451
Mathias Munk Fischer	20185508
Michelle Abel Jensen	20184089

Vejleder
Jakob Bundgaard

17. maj 2023

Abstract

The purpose of this thesis is to examine under which circumstances a home office constitutes a permanent establishment in terms of article 5 of the OECD Model Tax Convention with Denmark as the state of source. Furthermore, this thesis will examine the possible implications of the home office as a permanent establishment. Before a home office can constitute a permanent establishment, three conditions must be fulfilled. Firstly, a place of business must be present. Usually, the place within the context of a home office is the home of an employee. Secondly, there must be a certain degree of permanency. In terms of time, the permanency shall be at least six months. However, the place does also have to be geographical permanent. Thirdly, the activities conducted from the fixed place must be business-related. Work of preparatory or auxiliary character does not qualify, due to the missing relation with the core business.

In addition to the three main conditions, the Danish Customs and Tax Administration has issued a guideline with four additional conditions and guidance on how to constitute a permanent establishment by a home office. Firstly, the home office is able to constitute a permanent establishment in cases where the employee has not been offered an alternative office. Secondly, the home office is able to constitute a permanent establishment if the company has agreed upon the employee conducting their work from the home office. Thirdly, the work conducted from the home office must not occur on a random or sporadic basis. Fourthly, the business conducted from the home office shall be in favour of the company and thereby also in its interest. Therefore, it must be clarified whether the home office constitutes a surrogate for an actual establishment. In cases where the employee, working from a home office, possesses a central position in the company, the before-mentioned conditions may be modified. If the work is conducted from a home office in the sole private interest of the central employee, it might automatically be in the interest of the company as well.

The implication of attribution of business profits to the permanent establishment shall be done in accordance with article 7 of the OECD Model Tax Convention and the Authorised OECD Approach. This means that profit or loss arising from the business activities including transactions with independent companies, affiliated companies and internal transactions are subject to attribution. Other possible implications arising from the constitution of a permanent establishment in relation to the home office is the exit taxation of assets in case of significant people functions and economic ownership, increased costs related to advisory, consultancy and legal compliance with administration in the state of source.

Indholdsfortegnelse

1.0	Indledning	1
2.0	Problemformulering	2
3.0	Disposition	2
4.0	Afgrænsning	2
5.0	Metode	4
5.1	<i>Den retsdogmatiske metode</i>	4
5.2	<i>Retskilder</i>	4
5.2.1	National lovgivning	4
5.2.2	Retspraksis	5
5.2.3	Administrativ praksis.....	5
5.2.4	International skatteret	6
5.2.4.1	Fortolkning.....	8
5.3	<i>Retslitteratur og forarbejder</i>	9
6.0	Fast driftssted	9
6.1	<i>Indledning</i>	9
6.2	<i>Intern ret</i>	9
6.2.1	Fuld og begrænset skattepligt	9
6.2.2	Fast driftssted i dansk skatteret.....	10
6.3	<i>Fast driftssted efter OECD's modeloverenskomst</i>	11
6.3.1	De almindelige betingelser	11
6.3.1.1	Forretningssted.....	11
6.3.1.1.1	Dispositionskravet.....	13
6.3.1.2	Forretningsstedet skal være fast.....	14
6.3.1.2.1	Geografisk fast	14
6.3.1.2.2	Tidsmæssigt fast.....	16
6.3.1.3	Virksomhedsudøvelse gennem det faste forretningssted	17
6.3.2	Forberedende eller hjælpende karakter.....	19
6.4	<i>Delkonklusion</i>	20
7.0	Fast driftssted ved hjemmekontor	22
7.1	<i>De almindelige betingelser</i>	22
7.1.1	Forretningssted	22
7.1.1.1	Dispositionskravet.....	23
7.1.1.1.1	Løbende anvendelse	23
7.1.1.1.2	Foretagendets forretningsmæssige virksomhed fra hjemmekontoret	25
7.1.1.1.3	Foretagendet kræver virksomhedsudøvelse fra hjemmekontor	25
7.1.2	Forretningsstedet skal være fast.....	27
7.1.2.1	Geografisk fast	27
7.1.2.2	Tidsmæssigt fast.....	27
7.1.3	Praksisudviklede forhold til vurdering af fast forretningssted ved hjemmekontor	27
7.1.3.1	Ingen anden fast arbejdsplads til rådighed.....	28

7.1.3.2	Indforstået med medarbejderens udførelse af arbejde hjemmefra	29
7.1.3.3	Medarbejderens arbejde fra hjemmekontor opstår ikke tilfældigt og sporadisk.....	30
7.1.3.4	Forretningsmæssig aktivitet i foretagendets interesse med fordel fra Danmark.....	32
7.1.3.4.1	Hjemmekontor i medarbejderens interesse	33
7.1.3.4.2	Hjemmekontor i foretagendets interesse med fordel fra Danmark	34
7.1.3.4.3	Medarbejderens betydning	38
7.1.4	Virksomhedsudøvelse gennem det faste forretningssted.....	42
7.2	<i>Forberedende eller hjælpende karakter</i>	43
7.3	<i>Delkonklusion</i>	47
8.0	Implikationer ved statuering af fast driftssted	49
8.1	<i>Indledning</i>	49
8.2	<i>Indkomstallokering efter MDBO art. 7</i>	49
8.2.1	The Authorised OECD Approach (AOA)	51
8.2.1.1	Trin et: Funktions- og faktumanalyse	51
8.2.1.1.1	Funktioner	52
8.2.1.1.2	Aktiver.....	54
8.2.1.1.3	Risici	57
8.2.1.1.4	Rettigheder og forpligtelser.....	58
8.2.1.1.5	Driftskapital.....	59
8.2.1.1.6	Interne transaktioner (dealings).....	61
8.2.1.2	Trin to: Armslængdeprincippet.....	62
8.3	<i>Øvrige implikationer</i>	66
8.3.1	Exitbeskatning	66
8.3.2	Administration	67
8.3.3	Ledelsens sæde	68
8.4	<i>Delkonklusion</i>	68
9.0	Konklusion	70
10.0	Litteraturliste.....	74

1.0 Indledning

Den teknologiske udvikling og globale mobilitet har opnået et hidtil uset niveau. Nye tendenser og mønstre i samfundet opstår på baggrund heraf. Særligt bemærkelsesværdigt er ændringen i måden, hvorpå vi arbejder. Et krav om medarbejderens fysiske tilstedeværelse på arbejdspladsen har tidligere været alment i de fleste brancher. I dag er mange brancher så digitaliserede, at det er muligt for medarbejderen at udføre sit arbejde hjemmefra, hvilket også i højere grad accepteres af arbejdsgiverne.¹ Dette er et globalt fænomen, hvor det i USA ses, at cirka 92% af arbejdsstyrken som minimum har mindst én hjemmearbejdsdag om ugen. I samme forbindelse ses det, at andelen af medarbejdere, der udelukkende arbejder fra et hjemmekontor, også er eksponentielt stigende.²

Denne omstilling er accelereret i forbindelse med covid-19, hvorefter arbejdsgiverne i perioden var enten tvunget eller opfordret til at hjemsende sine medarbejdere, hvortil der skulle findes alternative metoder til at muliggøre arbejdet hjemmefra. Ifølge Dansk Statistik er hjemmearbejde herefter blevet mere udbredt, end det var før covid-19.³ Denne udvikling med brug af hjemmekontorer har flere fordele. Brugen af hjemmekontor skaber fleksibilitet for den enkelte medarbejder, der samtidig opleves at have færre sygedage. Dette kan skyldes, at fleksible arbejdstider kan reducere stress. Det ses samtidig, at medarbejdernes brug af hjemmekontor kan medføre, at foretagendet sparer omkostninger til lokaler og kontorpladser.⁴

Med afsæt i den øgede globalisering ses det i forlængelse heraf muligt for foretagender at etablere sig således, at én del af et foretagendes virksomhed kan placeres i et andet land end dér, hvor virksomheden er hjemmehørende. Dette sker eksempelvis ved at udflytte medarbejdere eller lade disse arbejde fra deres hjemmekontor i et andet land end dér, hvor foretagendet er hjemmehørende. Denne stigende tendens til hjemmearbejde kan medføre skatteretlige problemer for foretagendet. En særlig problematik opstår i situationer, hvor et hjemmekontor opfylder betingelserne for at statuere fast driftssted for foretagendet, der herefter kan opleve skatteretlige implikationer som følge heraf. Det er derfor essentielt at undersøge, hvornår et hjemmekontor statuerer fast driftssted, og herefter hvilke mulige implikationer der kan opstå som følge heraf.

¹ Altinget: *Professor: Derfor redder digital teknologi os gennem coronakrisen* og Quartz: *The next wave of globalization will be made possible by remote work*

² Zippia: *25 Trending remote work statistics (2023) - Facts, trends and projections*

³ Danmarks Statistik: *Hjemmearbejde er mere udbredt end før COVID-19*

⁴ Dansk Industri: *Den nye normal: 100.000 flere arbejder hjemme*

2.0 Problemformulering

På baggrund af ovenstående indledning har kandidatspecialet (herefter: specialet) udarbejdet følgende problemformulering:

“Specialet vil undersøge, hvornår der statueres fast driftssted ved hjemmekontor, når Danmark er kildeland. Herudover undersøges mulige implikationer ved statuering af fast driftssted ved hjemmekontor.”

3.0 Disposition

Nærværende afsnit har til hensigt at klarlægge specialets strukturelle opbygning. Indledningsvist afgrænses specialet i afsnit 4.0. Dette gøres for at præcisere specialets undersøgelsesområde, samt specificere hvilke fravalg specialet har foretaget sig. Dernæst vil specialet i afsnit 5.0 redegøre for valget af metode. Dette gøres for at forklare metodikken bag specialet, herunder hvordan de anvendte kilder både i samspil og selvstændigt bidrager og benyttes til besvarelse af specialets problemformulering.

Specialet vil i afsnit 6.0 undersøge og beskrive de almindelige betingelser for fast driftssted efter art. 5 i OECD's 2017 modeloverenskomst (MDBO). Afsnittet skal fordre en generel forståelse af begrebet fast driftssted, som skal bruges i den videre behandling af problemformuleringen. Afsnit 7.0 vil med udgangspunkt i de almindelige betingelser for fast driftssted undersøge, hvornår der statueres fast driftssted ved hjemmekontor og derved besvare problemformuleringens første led. Når det efter afsnit 7.0 er fastlagt, at der foreligger et fast driftssted ved hjemmekontor, vil afsnit 8.0 herefter undersøge, hvilke mulige implikationer statueringen af et fast driftssted ved hjemmekontor kan medføre for et foretagende. Dette vil bidrage til besvarelsen af problemformuleringens andet led. Slutteligt vil specialet i afsnit 9.0 udarbejde en samlet konklusion og dermed opsamle afsnittene 6.0, 7.0 og 8.0 for derefter at besvare specialets problemformulering i sin helhed.

4.0 Afgrænsning

Specialet tager afsæt i selskabsskatteretten. Specialet berører ikke selvstændigt personbeskatning og de heraf følgende personbeskatningsproblematikker i relation til besvarelse af problemformuleringen. Specialet behandler problemformuleringen ud fra et selskabsskatteretligt perspektiv, og specialet vil ikke behandle den momsretlige definition af fast forretningssted.

Specialet vil herudover afgrænse sig til kun at anvende OECD's modeloverenskomst. Det vil derfor ikke være relevant at inddrage andre modeloverenskomster, herunder FN's modeloverenskomst. Specialet afgrænser sig fra individuelle dobbeltbeskatningsoverenskomster indgået af Danmark med andre stater. Dette begrundes i, at det af omfangsmæssige årsager vil blive for vidtgående at undersøge hver enkelt af de af Danmark indgåede dobbeltbeskatningsoverenskomster. Specialet anvender OECD's 2017 modeloverenskomst. Specialet tager ikke hensyn til, at der fortsat foreligger dobbeltbeskatningsoverenskomster mellem Danmark og andre medlemsstater, der er indgået på baggrund af modeloverenskomster fra før 2017. Specialet vil heller ikke inddrage det multilaterale instrument (MLI).

Eftersom specialet anvender OECD's 2017 modeloverenskomst, hvor særligt MDBO art. 5 har relevans for specialets problemformulering, er det også nødvendigt at fastlægge hvilke bestemmelser, der enten ikke behandles eller blot behandles overfladisk. Reglerne for byggeri- og entreprise, der findes i MDBO art. 5, stk. 3, bliver ikke behandlet i dette speciale. Dette begrundes i, at reglerne anvendes ved bygge-, anlægs- og installationsarbejde, og derfor foreligger der ikke nogen direkte sammenhæng mellem problemformuleringen og reglerne i MDBO art. 5, stk. 3.

Det sekundære kriterium ses i henholdsvis MDBO art. 5, stk. 5 og 6. Efter MDBO art. 5, stk. 5 forstås der ved 'agent' en person, som handler på vegne af foretagendet og i forbindelse hermed, indgår aftaler eller udøver en central rolle ved aftaleindgåelser. Det er et krav, at aftaler indgås i foretagendets navn eller vedrører overdragelse af ejendomsretten til foretagendets aktiver. Efter MDBO art. 5, stk. 6, skal agenten også være afhængig, hvorfor denne i sin egenskab som agent efter MDBO art. 5, stk. 5 ikke må handle uafhængigt på vegne af flere ikke-forbundne foretagender.

MDBO art. 5, stk. 5 og 6 behandles ikke yderligere i specialet, eftersom det i henhold til specialets problemformulering ønskes undersøgt, hvornår fast driftssted statueres ved hjemmekontor. Efter agentreglen er der ingen krav om fysisk lokalitet, hvorfor tilstedeværelsen af hjemmekontor ikke indgår i vurderingen af statuering af fast driftssted. Således er det muligt for en agent at statuere fast driftssted, uanset om dette arbejde udføres fra hjemmekontor eller ej. Det sekundære kriterium angår således personens status som agent, og ikke den fysiske tilstedeværelse i form af et hjemmekontor.

Specialet vil yderligere ikke behandle MDBO art. 5, stk. 4.1, som angår anti-fragmentering. Dette begrundes i, at anti-fragmentering i henhold til specialets problemformulering ikke findes relevant.

Endvidere findes det ikke relevant at behandle MDBO art. 5, stk. 7 og 8, der omhandler reglerne for nært forbundne foretagender. Forbindelsen mellem foretagender har ikke betydning for vurderingen af, hvornår der kan statueres fast driftssted ved hjemmekontor.

Af omfangsmæssige årsager vil specialet ikke behandle transfer pricing dybdegående, herunder OECD's Transfer Pricing Guidelines (herefter: TPG). Transfer pricing vil blive inddraget i dét omfang, det er relevant i henhold til problemformuleringen.

5.0 Metode

5.1 Den retsdogmatiske metode

Til udarbejdelse af dette speciale anvendes den retsdogmatiske metode. Formålet med den retsdogmatiske metode er at analysere og beskrive gældende ret, *de lege lata*, for derigennem at fastlægge retstilstanden på det forudbestemte område. Den retsdogmatiske metode sigter ikke mod at løse en konkret juridisk problemstilling. Derimod anvender den retsdogmatiske metode retskilder til at beskrive, systematisere og fortolke, hvad gældende ret er. Retskilderne udgør altså dén empiri, som anvendes til fastlæggelse af retstilstanden.⁵

5.2 Retskilder

Specialet anvender retskilder til besvarelse af problemformuleringen. Retskilderne omfatter skrevne såvel som uskrevne principper, der danner grundlaget for at fastlægge retsstillingen på et givent område.⁶ Retskilderne er typisk hierarkisk opdelt, hvor lovgivning omfatter de skrevne retsregler og har den højeste retskildeværdi.⁷ Specialet vil anvende lovgivning, retspraksis, administrativ praksis og international skatteret.

5.2.1 National lovgivning

Til besvarelse af problemformuleringen vil specialet anvende national lovgivning. Grundloven udgør Danmarks forfatning og er derfor placeret øverst i det internretlige hierarki, efterfulgt af love og dernæst bekendtgørelser.⁸ Af grundlovens § 43 følger det, at ingen skat eller afgift kan pålægges, forandres eller ophæves uden hjemmel hertil.⁹ Idet specialet tager udgangspunkt i

⁵ Munk-Hansen: *Retsvidenskabsteori*, s. 211 og Munk-Hansen: *Den juridiske løsning*, s. 14.

⁶ Hansen & Werlauff: *Den juridiske metode*, s. 107

⁷ Munk-Hansen: *Den juridiske løsning*, s. 17 f.

⁸ Hansen & Werlauff: *Den juridiske metode*, s. 108

⁹ Munk-Hansen: *Retsvidenskabsteori*, s. 266

selskabsskatteretten, findes den i medfør af grundlovens § 43 fornødne hjemmel i selskabsskatteloven. Princippet, som følger af grundlovens § 43, betegnes 'den gyldne regel'. Den gyldne regel er for dette speciale særlig relevant, idet internationale aftaler, såsom dobbeltbeskatningsoverenskomster, ikke må stride imod national lovgivning, jf. GRL § 43.¹⁰ Specialet vil af national lovgivning primært anvende selskabsskatteloven.

5.2.2 Retspraksis

Retspraksis befinder sig hierarkisk under loven i kategoriseringen af retskildegrupperne. Retspraksis skabes gennem rettes domsafsigelser, og retten betragtes derfor som en lovfortolkende og retsskabende virksomhed.¹¹ Præjudikatværdien afhænger i høj grad af præmissernes formulering, hvorefter generelle afgørelser har højere præjudikatværdi end konkrete afgørelser. Retsinstansen har ligeledes betydning for præjudikatværdien. Højesteret afsiger afgørelser af principiel karakter og har derfor højest præjudikatværdi. Lavere instanser er herefter bundet af den højere instans' afgørelse, hvorimod dette ikke gælder modsætningsvist. Såfremt der foreligger dissens mellem dommerne, kan dette sænke præjudikatværdien. Dette begrundes i uenigheden og dermed usikkerheden af retstilstanden på det pågældende område.¹² Specialet vil kun i begrænset omfang anvende og inddrage retspraksis, da der ikke foreligger mange domsafsigelser, som behandler fast driftssted i henhold til problemformuleringen.

Specialet vil inddrage afgørelser afsagt i andre jurisdiktioner. Praksis i andre jurisdiktioner forpligter ikke de danske domstole, men kan undtagelsesvist anvendes som inspiration i forening med de traditionelle retskilder i Danmark.¹³ Specialet er bekendt med præjudikatværdien af udenlandsk praksis, og inddrager det derfor kun i tilfælde, hvor der ikke foreligger dansk praksis på området.

5.2.3 Administrativ praksis

Den offentlige forvaltning er forpligtet af et lighedshensyn, hvorefter forvaltningens administrative praksis er bindende for forvaltningen selv. Den administrative praksis er derimod ikke bindende for domstolene. Dog kan en længere fulgt administrativ praksis indgå som retlig argumentation for domstolene, idet både borgere, virksomheder og myndigheder har indrettet sig

¹⁰ Werlauff: *Selskabsskatteret*, s. 154

¹¹ Munk-Hansen: *Retsvidenskabsteori*, s. 333

¹² *Ibid.*, s. 342

¹³ *Ibid.*, s. 346

i tillid hertil. Skattemyndighederne er forpligtet til at efterkomme og følge domstolenes praksis.¹⁴

Til brug for specialet vil der blive anvendt administrativ praksis fra Skattestyrelsen, Skatterådet og Landsskatteretten i form af afgørelser. Herudover vil specialet også anvende instrukser i form af et styresignal fra Skattestyrelsen samt Den juridiske vejledning. Skatteforvaltningen er i klagesager altid første instans, og afsagte afgørelser af Skatteforvaltningen kan ankes til Landsskatteretten. Landsskatteretten er uafhængig i sin sagsbehandling og træffer selvstændigt afgørelse.¹⁵

5.2.4 International skatteret

International skatteret regulerer forholdet mellem stater. Dette reguleres i henholdsvis bi- og multilaterale aftaler.¹⁶ Danmark har indgået bilaterale dobbeltbeskatningsoverenskomster med en lang række lande, samt en multilateral dobbeltbeskatningsoverenskomst for de nordiske lande. Et formål med overenskomsterne er at eliminere og reducere konsekvenserne ved beskatning i to lande, såkaldt dobbeltbeskatning. Ligeledes søger overenskomsterne at hindre skatteundgåelse eller -unddragelse.¹⁷

Først når en dobbeltbeskatningsoverenskomst er vedtaget ved lov i Danmark, kan den gøres gældende over for borgere, myndigheder og domstole. Det er dog vigtigt at pointere, at en dobbeltbeskatningsoverenskomst ikke i sig selv skaber fornøden hjemmel til beskatning efter grundlovens § 43, idet der skal foreligge intern hjemmel hertil efter den gyldne regel. Dette medfører, at en dobbeltbeskatningsoverenskomst kan lempe beskatningsreglerne i national lovgivning, men er derimod ikke i stand til at udvide denne, da dette ville være i strid med national lovgivning og dermed den gyldne regel. Først når der er konstateret intern hjemmel, kan det undersøges, om det er kilde- eller domicillandet, der er tillagt beskatningsretten efter dobbeltbeskatningsoverenskomsten.¹⁸

¹⁴ Bolander m.fl.: *Lærebog om indkomstskat*, s. 116 og Munk-Hansen: *Retsvidenskabsteori*, s. 352

¹⁵ Bolander m.fl.: *Lærebog om indkomstskat*, s. 180-182

¹⁶ Bolander m.fl.: *Lærebog om indkomstskat*, s. 1162 f. og Tell m.fl.: *International skatteret i et dansk perspektiv*, s. 23

¹⁷ Tell m.fl.: *International skatteret i et dansk perspektiv*, s. 23

¹⁸ Bolander m.fl.: *Lærebog om indkomstskat*, s. 1162-1164, Michelsen m.fl.: *International Skatteret*, s. 68 og Werlauff: *Selskabsskatteret*, s. 48 f.,

OECD har udviklet en modeloverenskomst, der har til formål at skulle anvendes som skabelon til indgåelse af dobbeltbeskatningsoverenskomster mellem medlemslandene. Modeloverenskomsten er ikke direkte vedtaget i national lovgivning, men Danmark anvender ved indgåelse af dobbeltbeskatningsoverenskomster OECD's modeloverenskomst som udgangspunkt for forhandlinger mellem Danmark og den kontraherende stat. Dog tilpasses dobbeltbeskatningsoverenskomsterne i forhold til særlige forhold, som måtte gælde for Danmark og den kontraherende stat. Ligeledes er det muligt for medlemslandene at tage forbehold for specifikke kommentarer til modeloverenskomsten. Kommentarerne til modeloverenskomsten skabes af OECD-medlemslandene og udgør en fælles konsensus opfattelse af, hvordan medlemslandene forstår modeloverenskomsten.¹⁹ Eftersom kommentarerne udarbejdes af medlemslandene uden Folketingets medvirken, er disse ikke bindende for Landsskatteretten og domstolene. Modsætningsvist har kommentarerne bindende virkning for skattemyndighederne i dét omfang, at de omhandler fortolkningsbidrag til teksten i dobbeltbeskatningsoverenskomsten. Kommentarerne udgør desuden et væsentligt fortolkningsbidrag i danske afgørelser. Modeloverenskomsten revideres jævnligt i takt med udviklingen og blev senest opdateret i 2017.²⁰ Denne opdatering af modeloverenskomsten opstod blandt andet på baggrund af Base Erosion and Profit Shifting Project, Action 7, hvis formål er at hindre skatteunddragelse ved omgåelse af fast driftssted.²¹

Som nævnt i afgrænsningen vil specialet tage udgangspunkt i OECD's 2017 modeloverenskomst, som af de enkelte medlemslande kan anvendes som skabelon og model til udarbejdelse af dobbeltbeskatningsoverenskomster. Specialet er opmærksom på, at retskildeværdien af modeloverenskomsten er begrænset henset til de dobbeltbeskatningsoverenskomster, som er implementeret ved lov. På trods heraf vil specialet anvende modeloverenskomsten, som var den vedtaget ved lov.

Specialet vil ligeledes anvende den af OECD udarbejdede *Report on the Attribution of Profits to Permanent Establishments* i relation til indkomstallokering efter MDBO art. 7, stk. 2, som behandles i afsnit 8.0 i henhold til problemformuleringens andet led. Det skal hertil bemærkes, at rapporten inddrager TPG. TPG bliver behandlet og inddraget, hvor det findes relevant i henhold til specialets problemformulering.

¹⁹ Bolander m.fl.: *Lærebog om indkomstskat*, s. 1164 f.

²⁰ Den juridiske vejledning 2023-1 (herefter: DJV) afsnit C.F.8.2.1 og Michelsen m.fl.: *International Skatteret* s. 78 og 82

²¹ OECD: *Action 7 Permanent establishment status*

5.2.4.1 Fortolkning

I dansk ret anvendes som udgangspunkt en præciserende fortolkning. Herved forstås, at en given lovregels udstrækning fastlægges ud fra den naturlige, sproglige og sædvanlige forståelse af ordenes betydning i konteksten.²²

Ved indgåelse af folkeretlige aftaler vil fortolkningen være anderledes i nogle tilfælde. Idet dobbeltbeskatningsoverenskomster har karakter af folkeretlige traktater, skal fortolkningen af disse foregå under hensyntagen til Wienerkonventionen.²³ Det klare udgangspunkt efter Wienertraktatens art. 31 er, at traktater skal fortolkes loyalt og i overensstemmelse med ordlyden i medfør af dennes hensigt og formål. Hvis traktatens bestemmelser fremstår tvetydige, kan de sekundære fortolkningsmidler i Wienertraktatens art. 32 anvendes. Her henses til traktatens forarbejder og omstændighederne ved indgåelse af traktaten. Samspillet mellem Wienertraktaten og dobbeltbeskatningsoverenskomsterne opstår, når et klart defineret udtryk i dobbeltbeskatningsoverenskomsten giver anledning til præcisering, hvorefter denne præcisering skal ske i overensstemmelse med Wienertraktaten.²⁴

Modeloverenskomsten indeholder i art. 3, stk. 2 sin egen regel til fortolkning af udtryk, som ikke er klart defineret i modeloverenskomsten. Hvis andet ikke følger af sammenhængen, skal de udefinerede udtryk, som anvendes i dobbeltbeskatningsoverenskomsten, tillægges betydning i dén stat, hvor aftalen finder anvendelse, dvs. efter denne stats interne lovgivning.²⁵

Som nævnt ovenfor indeholder modeloverenskomsten kommentarer, som fungerer som fortolkningsbidrag. Det afgørende for, hvilke kommentarer der kan anvendes i den pågældende dobbeltbeskatningsoverenskomst, er, hvorvidt domstolene eller myndighederne anvender statisk eller dynamisk fortolkning. Statisk fortolkning er kendetegnet ved, at der tages udgangspunkt i dén version af modeloverenskomsten med kommentarer, som var gældende på tidspunktet for indgåelse af den konkrete dobbeltbeskatningsoverenskomst. Omvendt er dynamisk fortolkning kendetegnet ved, at kommentarerne til modeloverenskomsten, som er blevet til efter indgåelsen af den konkrete dobbeltbeskatningsoverenskomst, bliver tillagt betydning. Det afgørende for, hvorvidt der i praksis kan anvendes dynamisk eller statisk fortolkning, er, om de nyere udgaver indeholder præciseringer eller ændringer. Er der tale om ændring, medfører det,

²² Munk-Hansen: *Retsvidenskabsteori*, s. 310 og Munk-Hansen: *Den juridiske løsning*, s. 53

²³ Nørgaard Laursen: *Fast Driftssted*, s. 37

²⁴ Michelsen m.fl.: *International Skatteret*, s. 87

²⁵ *Ibid.*, s. 89 f.

at praksis vil fortolke kommentarerne statisk. Hvis der derimod i nyere udgaver blot er tale om præciseringer, kan dynamisk fortolkning anvendes.²⁶

5.3 Retslitteratur og forarbejder

Specialet vil anvende retslitteratur og forarbejder, der udelukkende anvendes til fortolkning af retskilderne.

6.0 Fast driftssted

6.1 Indledning

Afsnittet har til formål at skabe en generel forståelse af begrebet fast driftssted. Forståelsen skal bidrage til den videre behandling af problemformuleringen vedrørende statuering af fast driftssted ved hjemmekontor. Hvis ikke de almindelige betingelser for statuering af fast driftssted kendes, vil problemformuleringen ikke kunne besvares, eftersom statuering af fast driftssted ved hjemmekontor tager sit udgangspunkt heri. Afsnittet vil derfor undersøge de almindelige betingelser, der skal være opfyldt for at kunne statuere fast driftssted. Først forklares de internretlige regler for dernæst at kunne gennemgå MDBO art. 5, som de internretlige regler fortolkes i overensstemmelse med.

6.2 Intern ret

6.2.1 Fuld og begrænset skattepligt

Problematikken omkring fast driftssted kan først behandles, når der er tale om begrænset skattepligt.²⁷ Modsætningen hertil er fuld skattepligt, som foreligger, når der er tale om selskaber og foreninger, som er hjemmehørende i Danmark og positivt oplyst i selskabsskattelovens § 1, stk. 1, nr. 1-6. Et typetilfælde ses i selskabsskattelovens § 1, stk. 1, nr. 1, som omfatter indregistrerede aktie- og anpartsselskaber. Der kan statures fuld skattepligt, såfremt selskaber og foreninger m.v., der er omfattet af selskabsskattelovens § 1, stk. 1, nr. 2-6, anses for hjemmehørende i Danmark, hvis selskabet eller foreningen m.v. er registreret i Danmark, jf. SEL § 1, stk. 6. Dette betegnes også som registreringskriteriet.²⁸ Ifølge selskabsskattelovens § 1, stk. 6 kan der også statures fuld skattepligt i situationer, hvor ledelsens sæde befinder sig i Danmark.

²⁶ Nørgaard Laursen: *Fast Driftssted*, s. 46 og Tell m.fl.: *International skatteret i et dansk perspektiv*, s. 26 f.

²⁷ Nørgaard Laursen: *Fast Driftssted*, s. 15

²⁸ Tell: *TfS 2012*, 740, afsnit 6

Ved vurderingen af placeringen af ledelsens sæde lægges der vægt på, hvor beslutninger vedrørende den daglige ledelse træffes. Det vil typisk være direktionen, der træffer disse beslutninger. Såfremt bestyrelsen forestår den reelle ledelse af selskabet, vil dette kunne medføre, at ledelsens sæde er, hvor bestyrelsen reelt træffer beslutningerne. Det afgørende er derfor, hvor beslutningerne træffes, og hvem der reelt træffer beslutningerne omkring den daglige ledelse. Dette betegnes hovedsædekriteriet.²⁹

Den altovervejende hovedregel er, at indtægter, som oppebæres af en til Danmark fuld skattepligtig, skal medregnes ved indkomstopgørelsen. Dette gælder, uanset om disse indtægter hidrører fra Danmark eller ej, jf. SL § 4. Dette kaldes også for globalindkomstprincippet.³⁰ En undtagelse til dette princip findes i selskabsskattelovens § 8, stk. 2, der fastslår, at indtægter, som hidrører fra fast ejendom eller fast driftssted beliggende i en anden stat, ikke skal medregnes til den skattepligtige indkomst i Danmark. Dette betegnes territorialprincippet.³¹ En undtagelse til dette territorialprincip er, hvis Danmark i medfør af en dobbeltbeskatningsoverenskomst eller anden multilateral aftale er tildelt beskatningsretten. I disse tilfælde fraviges territorialprincippet, da det ellers ville medføre dobbelt ikke-beskatning. Territorialprincippet fraviges også i situationer, hvor et hjemmehørende selskab i Danmark har valgt international sambeskatning, jf. SEL § 31 A, eller hvis det udenlandske faste driftssted oppebærer CFC-indkomst, jf. SEL § 32.³²

I situationer, hvor der ikke kan statueres fuld skattepligt, men hvor indkomsten har tilknytning til Danmark som kildeland, er der fortsat mulighed for, at Danmark kan beskatte indkomsten. Dette følger udtømmende af selskabsskattelovens § 2, stk. 1, litra a-h, hvorefter der kan statueres begrænset skattepligt til Danmark.³³

6.2.2 Fast driftssted i dansk skatteret

Efter selskabsskattelovens § 2, stk. 1, litra a kan der statueres begrænset skattepligt, når juridiske personer udøver virksomhed gennem et fast driftssted.³⁴ Definitionen af fast driftssted findes i selskabsskattelovens § 2, stk. 2, 1. pkt. Efter bestemmelsen foreligger der et fast driftssted, når selskaber eller foreninger m.v. udøver virksomhed gennem et fast driftssted beliggende i

²⁹ Tell m.fl.: *International skatteret i et dansk perspektiv*, s. 51 og Werlauff: *Selskabsskatteret*, s. 105

³⁰ Bolander m.fl.: *Lærebog om indkomstskat*, s. 168 og Werlauff: *Selskabsskatteret*, s. 103

³¹ Michelsen m.fl.: *International Skatteret*, s. 127

³² *Ibid.*, s. 147-151

³³ *Ibid.*, s. 312

³⁴ Bolander & Langhave: *SR.2021.3*

Danmark. Tillige findes der i selskabsskattelovens § 2, stk. 3 regler om virksomhed af forberedende eller hjælpende karakter. De danske regler om fast driftssted fortolkes i overensstemmelse med MDBO art. 5. Efter ændringen af den danske selskabsskattelov i 2020 stemmer den internretlige definition af fast driftssted nu overens med definitionen i MDBO art. 5. Ændringsloven kom som følge af den opdaterede modeloverenskomst fra 2017 og fandtes ud fra bemærkningerne til lovforslaget nødvendig, da modeloverenskomsten materielt ændrede visse bestemmelser, som ikke kunne indfortolkes i den dagældende selskabsskatteret.³⁵

6.3 Fast driftssted efter OECD's modeloverenskomst

Som nævnt i afsnit 6.2.2 fortolkes de danske regler om fast driftssted i overensstemmelse med modeloverenskomsten, hvorfor reglerne om fast driftssted gennemgås ud fra OECD's 2017 modeloverenskomst. Reglerne om statuering af fast driftssted behandles i MDBO art. 5. Dette afsnit vil gennemgå det primære kriterium, der behandler de almindelige betingelser for fast driftssted, samt undtagelserne hertil.

6.3.1 De almindelige betingelser

Der følger af MDBO art. 5, stk. 1 og 2 en række betingelser, som udgør den positive begrebsdefinition af et fast driftssted. Efter MDBO art. 5, stk. 1 foreligger der et fast driftssted, når et foretagendes forretningsmæssige virksomhed udøves helt eller delvist gennem dennes forretningssted i kildelandet. MDBO art. 5, stk. 2 oplister en række ikke-udtømmende eksempler på, hvornår et fast driftssted antages at foreligge. Heraf følger eksempelvis filialer, kontorer, fabrikker, værksteder, mv.

For at der kan statueres fast driftssted efter MDBO art. 5, stk. 1, skal en række kumulative betingelser være opfyldt. Disse betingelser udstikkes af artiklens ordlyd, samt kommentarerne hertil. Det kræves, at der foreligger et forretningssted til disposition, der er af fast tidsmæssig og geografisk karakter, samt virksomhedsudøvelse gennem dette faste forretningssted.³⁶

6.3.1.1 Forretningssted

Det følger af MDBO art. 5, stk. 1, at der skal foreligge et forretningssted. Et forretningssted omfatter alle lokaler, anlæg og installationer, der benyttes til at udøve foretagendets virksomhed, jf. kommentarernes pkt. 10 til MBD0 art. 5. Der kan imidlertid opstå tvivlstilfælde, hvilket

³⁵ Bemærkninger til 2020/1 LSF 28, afsnit 2.1.2.1

³⁶ Nørgaard Laursen: *Fast Driftssted*, s. 60

blandt andet fremgår af SKM2019.185.ØLR, hvor retten tog stilling til behandlingen af en ejendom, der blev anvendt til både private forhold og forretningsmæssig virksomhedsudøvelse.

I SKM2019.185.ØLR havde en polsk erhvervsdrivende håndværker lejet et hus i Danmark. Det fremgik af lejekontrakten, at huset kun måtte anvendes til beboelse, og at der ikke måtte udøves erhverv fra adressen. Den polske håndværker anvendte delvist huset til beboelse, når denne befandt sig i Danmark. Herudover varetog den polske håndværker visse arbejdsopgaver, såsom e-mails og telefonopkald til dennes kunder og leverandører. Der var til formålet installeret bredbånd og telefonforbindelse i huset. På trods af at den polske håndværker ikke havde afholdt fysiske kundemøder i huset, fandt retten, at den lejede bolig i Danmark udgjorde foretagendets forretningssted i Danmark.

Retten lægger i dommen vægt på, at selvom hensigten med lejeboligen udelukkende er beboelse, og at boligen reelt delvist også benyttes hertil, vil den faktiske forretningsmæssige virksomhedsudøvelse medføre, at huset udgør et forretningssted. Selvom det i lejekontrakten er aftalt, at lejeboligen ikke må anvendes til erhverv, lægges der i praksis vægt på den faktiske forretningsmæssige virksomhedsudøvelse. Der skelnes ikke i vurderingen til, om lokalerne udelukkende anvendes til foretagendets forretningsmæssige formål. Forretningsstedet må derfor kunne benyttes til både private og forretningsmæssige formål simultant og vil herefter kunne udgøre et forretningssted.

I praksis giver spørgsmålet om forretningssted oftest kun anledning til tvivl i tilfælde, hvor forretningsstedet er af atypisk karakter. Dette omfatter særligt situationer, hvor forretningsstedet ikke består i lokaler.³⁷ Vidden på begrebet forretningssted ses prøvet i TfS 1987, 50 LSR, omhandlende et foretagende, der udlejede dykkerudstyr til dets danske datterselskab. Udstyret blev herefter flyttet fra sted til sted, uden at der forelå fysiske lokaler til håndteringen heraf. Landsskatteretten fastslog, at udstyret i sig selv kunne udgøre et forretningssted. Dette medfører, at aktiver, som et foretagende har opstillet i kildelandet, kan udgøre et forretningssted for foretagendet. Begrebet forretningssted skal derfor fortolkes bredt og kan således foreligge i situationer, hvor der ingen lokaler findes. Af kommentarernes pkt. 41 til MDBO art. 5 fremgår desuden, at automatisk udstyr uden personale, såsom spillemaskiner og strømførende kabler, også kan udgøre et forretningssted.³⁸

³⁷ Michelsen m.fl.: *International skatteret*, s. 357 og Nørgaard Laursen: *Fast Driftssted*, s. 69

³⁸ Michelsen m.fl.: *International Skatteret*, s. 357 og Tell m.fl.: *International skatteret i et dansk perspektiv*, s. 173

På trods af at begrebet forretningssted skal fortolkes bredt, synes der at skulle foreligge en vis fysisk, materiel indretning. Bankkonti og hjemmesider vil derfor ikke kunne udgøre et forretningssted grundet dets ikke-fysiske karakter.³⁹ Nyere praksis tager stilling til situationer, hvor automatiseret udstyr i form af servere er placeret på en lokalitet, og derved om disse kan udgøre et forretningssted. Dette fremgår blandt andet af SKM2019.647.SR, samt kommentarernes pkt. 123 og 125 til MDBO art. 5, hvor der sondres mellem hjemmeside (data og software) og serveren (materielt aktiv). På baggrund heraf kan der foreligge et forretningssted, når et foretagendes server er tilknyttet en fysisk lokalitet. Det afgørende er ikke, hvor hjemmesiden er registreret, men derimod hvor serveren fysisk er placeret. Dette medfører, at en hjemmeside i sig selv ikke ville kunne udgøre et forretningssted, da det udslagsgivende er den fysiske lokalitet for serveren, hvorfra hjemmesiden drives. Det er værd at bemærke, at det i vurderingen af, hvorvidt en server kan udgøre et forretningssted, skal medgå, om foretagendet har en faktisk disposition og kontrol over serveren. Det er således ikke det reelle ejerskab over serveren, der er afgørende.

6.3.1.1.1 Dispositionskravet

Dispositionskravet skal ses i sammenhæng med forretningsstedet og angår foretagendets rådighed herover. Dette er særligt relevant at vurdere i situationer, hvor foretagendet udøver sin virksomhed gennem et forretningssted, men hvor der er tvivl om foretagendets adkomst hertil. Betydningen af dispositionskravet har hyppigt været diskuteret i retslitteraturen, idet dispositionskravet ikke fremgår eksplicit af ordlyden i MDBO art. 5, stk. 1. Der eksisterer således tvivl om, hvorvidt foretagendets disposition over forretningsstedet er en del af de kumulative almindelige betingelser eller ej. Ikke desto mindre ses kravet om disposition ofte anvendt i praksis.⁴⁰ Dispositionskravet blev blandt andet set anvendt som et afgørende element i vurderingen af forretningssted i SKM2012.313.SR. I afgørelsen vurderede Skatterådet på baggrund af Skattestyrelsens indstilling, at et polsk foretagende, som leverede tandlægeydelser til en dansk tandlægeklinik, havde disposition over den danske tandlægekliniks lokaler, selvom det polske foretagende ikke havde en egentlig juridisk ret over lokalerne.⁴¹ Det er herefter ikke afgørende, hvorvidt et foretagende har juridisk ret over forretningsstedet. Det afgørende er derimod foretagendets faktiske rådighed over forretningsstedet. Dette stemmer overens med kommentarernes pkt. 11 til MDBO art. 5, hvorefter der ikke forudsættes en formel juridisk ret eller adkomst til forretningsstedet.

³⁹ Nørgaard Laursen: *Fast Driftssted*, s. 71 f.

⁴⁰ Michelsen m.fl.: *International skatteret*, s. 364, Nørgaard Laursen: *Fast Driftssted*, s. 103, Nørgaard Laursen: *RR.SM.2016.1*, afsnit 2.1

⁴¹ Michelsen m.fl.: *International skatteret*, s. 363 og Nørgaard Laursen: *Fast Driftssted*, s. 83

Det er tilstrækkeligt, at et foretagende blot har et vist areal til rådighed, som kan anvendes til udøvelse af foretagendets virksomhed.⁴² Dette finder også anvendelse, selvom foretagendet disponerer ulovligt over arealet, eksempelvis hvis foretagendet ikke har den fornødne lovlige adkomst, jf. kommentarernes pkt. 11 til MDBO art. 5.

Foreligger der et forretningssted til disposition for foretagendet, er det yderligere en betingelse for at kunne statuere fast driftssted, at forretningsstedet er fast.

6.3.1.2 Forretningsstedet skal være fast

Såfremt der foreligger et forretningssted, der er til disposition for foretagendet, skal det hernæst vurderes, hvorvidt forretningsstedet er fast. Et forretningssted er fast, når det både er af geografisk og tidsmæssig fast karakter.

6.3.1.2.1 Geografisk fast

Såfremt der foreligger et forretningssted, skal forretningsstedet herefter have den fornødne geografiske tilknytning til et geografisk sted i kildelandet. Det er som udgangspunkt ikke vanskeligt at vurdere, hvorvidt et forretningssted har den fornødne geografiske tilknytning, idet forretningsstedet udøves gennem en fast geografisk lokalitet. Den geografiske tilknytning kan dog give anledning til tvivl i situationer, hvor forretningsstedet er af mobil karakter. I TfS 1987, 50 LSR, som nævnt i afsnit 6.3.1.1, blev der stueret forretningssted, men da dykkerudstyret blev flyttet rundt mellem forskellige lokaliteter og dermed ikke havde den fornødne geografiske tilknytning, kunne der ikke stueres fast driftssted.⁴³

I tilfælde hvor et forretningssted flytter mellem lokaliteter, er det afgørende, om lokaliteterne udgør en sammenhængende kommerciel og geografisk helhed, eller om disse skal vurderes som forretningssteder hver for sig jf. kommentarernes pkt. 22 til MDBO art. 5. Der følger en række eksempler på geografisk sammenhæng af kommentarernes pkt. 24 og 25 til MDBO art. 5.

Eksemplet, som følger af pkt. 24, omhandler en maler, der har indgået en række kontrakter angående malerarbejde i en kontorbygning. Kontrakterne er indgået med forskellige lejere i kontorbygningen og har derfor ingen forbindelse til hinanden. Selvom malerarbejdet har en geografisk sammenhæng, kan malerarbejdet ikke anses for at være et enkelt forretningssted, da

⁴² Bolander & Langhave: *SR.2021.3* og Nørgaard Laursen: *Fast Driftssted*, s. 98

⁴³ Kommentarerne til OECD's 2017 modeloverenskomst, pkt. 21 til MDBO art. 5 og Michelsen m.fl.: *International skatteret*, s. 358 f.

der ikke er den fornødne kommercielle sammenhæng. Dette vil medføre, at arbejdet anses som enkeltstående forretningssteder og skal derfor vurderes separat. Hvis der derimod kun var indgået én kontrakt af maleren med eksempelvis ejeren af kontorbygningen, havde der også været en kommerciel sammenhæng, der herefter kunne medføre ét geografisk forretningssted.⁴⁴

Et andet eksempel, som er beskrevet i kommentarernes pkt. 25 til MDBO art. 5, omhandler tilfældet, hvor en rådgiver arbejder i flere forskellige filialer, under samme foretagende, på adskilte lokaliteter. Rådgiveren arbejder på ét projekt for foretagendet, hvilket skaber den kommercielle sammenhæng. Da rådgiveren skifter mellem at være i forskellige filialer, ses der ikke at være den fornødne geografiske sammenhæng og dermed ikke et enkelt forretningssted. Havde rådgiveren derimod befundet sig i samme filial, men skiftet mellem forskellige afdelinger under denne filial, havde der været fornøden geografisk sammenhæng. Problematikken synes ikke at være grundigt behandlet i dansk praksis. Derimod synes Norges Høyesterett i HR-1994-56-A at have taget stilling hertil. I dommen udførte en engelsk konsulent en opgave for Statoil. Statoil anviste, uafhængigt af konsulentens opgave, kontorplads for konsulenten på deres forskellige kontorkomplekser i henholdsvis Bergen og Stavanger. Den norske Høyesterett synes at vurdere, at der var den fornødne kommercielle sammenhæng. Der synes imidlertid ikke at være den fornødne geografiske sammenhæng, da kontorkomplekserne ikke blev anset som mindre enheder placeret inden for et større område, men derimod ansås som selvstændige geografiske lokaliteter. Det var uden betydning, at kontorkomplekserne var placeret i samme by. Herved synes der ikke i afgørelsen at foreligge en sammenhængende kommerciel og geografisk helhed.⁴⁵

Der fremgår intet af hverken kommentarerne til MDBO eller af praksis om udstrækningen af den geografiske sammenhæng. Det synes altså at bero på en konkret vurdering, hvorvidt skiftende lokaliteter kan skabe geografisk sammenhæng eller ej, samt hvornår der i det hele taget sker skift i lokaliteten.⁴⁶ Vurderingen skal foretages under hensyn til arbejdets art. Som eksempel kan nævnes minedrift, der kan bestå i et stort mineareal bestående af flere lokaliteter med tilknytning til hinanden. Herefter medfører arbejdets art, at et stort areal vil kunne medføre en sammenhængende geografisk og kommerciel helhed.⁴⁷

⁴⁴ Kommentarerne til OECD's 2017 modeloverenskomst, pkt. 24 til MDBO art. 5 og Tell m.fl.: *International skatteret i et dansk perspektiv*, s. 176 f.

⁴⁵ Nørgaard Laursen: *Fast Driftssted*, s. 82

⁴⁶ Michelsen, m.fl.: *International skatteret*, s. 358

⁴⁷ Kommentarerne til OECD's 2017 modeloverenskomst, pkt. 22 og 23 til MDBO art. 5

6.3.1.2.2 Tidsmæssigt fast

Er forretningsstedet af geografisk fast karakter, og har foretagendet samtidig disposition herover, kræves det yderligere, at forretningsstedet har en vis tidsmæssig varighed.⁴⁸ Der følger ikke af ordlyden til MDBO art. 5, stk. 1 nogen nedre grænse for, hvad der kan anses for tilstrækkelig tidsmæssig varighed. Kommentarerens pkt. 28 til MDBO art. 5 nævner dog, at udøvelse af virksomhed gennem et forretningssted i kildelandet med en varighed på under seks måneder som udgangspunkt ikke er tilstrækkelig til at statuere fast driftssted. Dette medfører, at arbejde af kortvarig, midlertidig karakter ikke statuerer fast driftssted. En undtagelse hertil ses dog, såfremt arten af den udøvede virksomhed normalt er af kort varighed.⁴⁹

Den tidsmæssige periode påbegyndes, når de almindelige betingelser for fast driftssted er opfyldt. Indledende arbejde i relation til etableringen af forretningsstedet medtælles ikke i denne vurdering. Ligeledes afbrydes den tidsmæssige periode, når betingelserne for statuering af fast driftssted ikke længere er til stede.⁵⁰

En undtagelse til udgangspunktet om en varighed på seks måneder ses fraveget i kommentarerens pkt. 29 til MDBO art. 5. Her kræves det ikke, at virksomhedsudøvelsen gennem forretningsstedet foregår uafbrudt. Ved virksomhedsudøvelse af tilbagevendende karakter vurderes varighedskravet ud fra en samlet vurdering af antal år og gange, som virksomheden er udøvet i kildelandet.⁵¹ Dette illustreres i SKM2015.634.SR, hvor et tysk foretagende leverede undervisningsydelser til en dansk kunde. Undervisningen foregik i kundens lokaler i Danmark fra 2012 til 2017 og udgjorde i gennemsnit 140 undervisningsdage p.a. I 2014 havde det tyske selskab kun 38 undervisningsdage. På trods heraf vurderede Skatterådet på baggrund af Skattestyrelsens indstilling, at varighedsbetingelsen var opfyldt grundet udøvelsens hyppige og tilbagevendende karakter. Det afgørende i vurderingen er, at virksomhedsudøvelsen i Danmark sker med jævne mellemrum sammenholdt med, at den tilbagevendende virksomhedsudøvelse strækker sig over flere år.

SKM2015.634.SR behandler ikke varighedskravet og begrundelsen for opfyldelse, men vurderer blot, at kravet er opfyldt og udtaler sig derved ikke omkring den eventuelle beregning af seks måneders-reglen. Herunder kommenteres der i afgørelsen ikke på, hvor mange dage et

⁴⁸ Kommentarerne til OECD's 2017 modeloverenskomst, pkt. 6 til MDBO art. 5

⁴⁹ Ibid., pkt. 28 til MDBO art. 5

⁵⁰ Kommentarerne til OECD's 2017 modeloverenskomst, pkt. 44 til MDBO art. 5 og Nørgaard Laursen: *Fast Driftssted*, s. 105-109

⁵¹ Nørgaard Laursen: *RR.SM.2016.1*, afsnit 2

foretagende skal tilbagevende sin virksomhedsudøvelse i kildelandet pr. år, for at dette kan betragtes som en tidsmæssig fast udøvelse.

I SKM2015.634.SR ville seks måneders-reglen være opfyldt, hvis det lægges til grund, at det tyske selskab i gennemsnit vil være fysisk til stede i Danmark 38 dage p.a. fordelt på kontraktens varighed på fem år. I retslitteraturen antages det, at varigheden af tilbagevendende udøvelse også har sit udgangspunkt i udmålingen på seks måneder. Derfor må tilbagevendende udøvelse som hovedregel kumuleret set skulle udgøre seks måneder over en vis periode.⁵²

En anden undtagelse til reglen om tidsmæssig varighed er, hvis virksomheden udelukkende udøves i kildelandet. Betingelsen om tidsmæssig fast er hermed opfyldt, idet tilknytningen til kildelandet vil være stærkest. Det gælder uanset, om udøvelsen finder sted i mindre end seks måneder.⁵³

Som beskrevet i afsnit 6.3.1.2.1 om geografisk tilknytning, er det i relation til betingelsen om tidsmæssigt fast en nødvendighed, at opgørelsen af den tidsmæssige varighed foretages for hvert enkelt forretningssted, der kan anses for værende geografisk fast.

Foreligger der er et forretningssted, som er af geografisk og tidsmæssig fast karakter, eksisterer der et fast forretningssted. Det skal herefter vurderes, hvorvidt der udøves forretningsmæssig virksomhed gennem dette faste forretningssted.

6.3.1.3 Virksomhedsudøvelse gennem det faste forretningssted

Den sidste betingelse for at statuere fast driftssted er, at der skal udøves virksomhed gennem det faste forretningssted.⁵⁴ Virksomhedsudøvelse gennem det faste forretningssted skal forstås bredt og finder anvendelse, hvor forretningsmæssig virksomhed udøves på en bestemt lokalitet, som er til foretagendets disposition, jf. kommentarernes pkt. 20 til MDBO art. 5. Det bør bemærkes, at et fast driftssted er et forretningssted, *hvorfra* et foretagendes forretningsmæssige virksomhed helt eller delvist udøves, jf. MDBO art. 5. I praksis anvendes 'hvorfra' og 'gennem' på lige vilkår, og på baggrund heraf synes der ikke at være nogen indholdsmæssig forskel på begreberne.⁵⁵ Specialet vil benytte begrebet 'gennem' i den videre behandling.

⁵² Nørgaard Laursen: *RR.SM.2016.1*, afsnit 2

⁵³ Kommentarerne til OECD's 2017 modeloverenskomst, pkt. 30 til MDBO art. 5

⁵⁴ Nørgaard Laursen: *Fast Driftssted*, s. 121

⁵⁵ SKM2019.448.SR: Det ses i afgørelsen, at Skatterådet i dansk praksis anvender begrebet 'gennem' med henvisning til kommentarernes pkt. 20 til MDBO art. 5, der anvender begrebet 'hvorfra'. Begreberne må derfor skulle ligestilles. Dette ses ligeledes i SKM2019.252.SR.

Af kommentarernes pkt. 6 til MDBO art. 5 fremgår det, at det sædvanligvis kræves, at personer, der er afhængige af foretagendet, udfører foretagendets virksomhed i dén stat, hvor det faste forretningssted er beliggende.⁵⁶ Disse personer vil som oftest være personale, hvilket fremgår af kommentarernes pkt. 39 til MDBO art. 5. Dog præciseres det i kommentarernes pkt. 40 til MDBO art. 5, at virksomhedsudøvelsen også kan ske gennem underleverandører, forudsat at de resterende kriterier i MDBO art. 5 for fast driftssted er opfyldt. Det ses endvidere i kommentarernes pkt. 127 til MDBO art. 5, at der kan udøves virksomhed gennem automatiseret udstyr, hvor tilstedeværelse af personale ikke er en nødvendighed.

Det fremgår af kommentarernes pkt. 10.2 til MDBO art. 3, at udtrykket 'forretningsmæssig virksomhed' skal have dén betydning, som det tillægges i den nationale lovgivning i dén stat, der anvender overenskomsten (lex fori). Efter dansk national lovgivning udledes dette udtryk af statsskattelovens §§ 4-6. Her sondres mellem henholdsvis lønmodtager- og erhvervsindkomst, samt erhvervmæssig- og ikke-erhvervmæssig indkomst.⁵⁷

Kravet vedrørende virksomhedsudøvelse gennem det faste forretningssted kan særligt give anledning til tvivl i to typetilfælde. Det første tilfælde er situationer, hvor det ikke-hjemmehørende foretagende udøver virksomheden, men hvor virksomhedsudøvelsen mangler tilstrækkelig tilknytning til kildelandet.⁵⁸ Denne problemstilling ses behandlet i LSRM 1983, 61, hvor et dansk speditjonsfirma havde stiftet et kommanditselskab i Tyskland. Kommanditselskabet havde kontoradresse ved dets tyske revisor, og kontoret blev kun benyttet af den danske direktør en til to gange månedligt. Der blev ikke afholdt kundemøder på kontoret, og de af kommanditselskabet udstedte fakturaer bar den tyske revisors telefonnummer. Afgørelsen illustrerer, at selvom der eksisterer en bred forståelse af virksomhedsudøvelse gennem forretningsstedet, skal der fortsat eksistere en reel virksomhedsudøvelse gennem personalet. Der skal altså foreligge en vis reel virksomhedsudøvelse samt integritet gennem forretningsstedet, for at dette kan skabe den fornødne tilknytning til kildelandet. Det er dermed ikke tilstrækkeligt at have en postadresse eller et proformakontor, som kun besøges sporadisk, hvilket var tilfældet i afgørelsen.⁵⁹

Det andet typetilfælde omfatter situationer, hvor virksomhedsudøvelsen gennem forretningsstedet er af forberedende eller hjælpende karakter.⁶⁰ Denne problemstilling gennemgås i følgende afsnit 6.3.2.

⁵⁶ Michelsen m.fl.: *International Skatteret*, s. 362

⁵⁷ Nørgaard Laursen: *Fast Driftssted*, s. 124

⁵⁸ Michelsen m.fl.: *International Skatteret*, s. 362 f.

⁵⁹ Michelsen m.fl.: *International Skatteret*, s. 362 f. og Nørgaard Laursen, *Fast Driftssted*, s. 149

⁶⁰ Tell m.fl.: *International skatteret i et dansk perspektiv*, s. 179

6.3.2 Forberedende eller hjælpende karakter

Statuering af fast driftssted afgrænses i MDBO art. 5, stk. 4, hvorefter forretningsmæssig virksomhed af forberedende eller hjælpende karakter gennem det faste forretningssted i kildelandet ikke kan statuere fast driftssted. Det ses hertil i kommentarernes pkt. 58 til MDBO art. 5, at den forretningsmæssige virksomhed af forberedende eller hjælpende karakter er så adskillelig fra foretagendets faktiske overskudsfrembringelse, at henføring af overskud til det faste forretningssted ville være uhensigtsmæssigt.

Efter OECD's 2014 modeloverenskomst var det tilstrækkeligt at foretage en objektiv vurdering, hvor aktiviteten blot skulle være oplyst i MDBO art. 5, stk. 4, litra a-f for at udgøre virksomhed af forberedende eller hjælpende karakter. Efter OECD's 2017 modeloverenskomst skal der foretages en subjektiv vurdering af, hvorvidt den konkrete aktivitet er af forberedende eller hjælpende karakter. Såfremt den forretningsmæssige virksomhed er identisk med foretagendets kernevirksomhed og dermed dets almindelige formål, betragtes dette ikke som virksomhed af forberedende eller hjælpende eller karakter.⁶¹ Virksomhed af forberedende karakter omfatter udøvelse af virksomhed, der ligger forud for anden væsentlig virksomhed og er som oftest af kortvarig karakter. Virksomhed af hjælpende karakter udøves for at støtte foretagendets almindelige formål uden at være en del af denne i sin helhed.⁶²

MDBO art. 5, stk. 4, litra a-f oplister ikke-udtømmende en række forskellige typer af forretningsmæssig virksomhed, der ikke er tilstrækkelige til at udgøre et fast driftssted, såfremt disse ud fra en konkret vurdering er af forberedende eller hjælpende karakter. Litra a-d oplister konkrete typetilfælde på virksomhed af forberedende eller hjælpende karakter. Hvis den udøvede virksomhed ikke er direkte oplyst, men fortsat er af forberedende eller hjælpende karakter, kan det i stedet omfattes af generalklausulen i litra e.⁶³ Såfremt virksomhedstyperne, der er nævnt i litra a-e, kombineres, men fortsat er af forberedende eller hjælpende karakter, statueres der ej heller fast driftssted.⁶⁴

Et eksempel på anvendelsen af MDBO art. 5, stk. 4 ses ved anlæg udelukkende til oplagring, udstilling eller levering af varer tilhørende foretagendet efter litra a. Udgangspunktet er, at al

⁶¹ Tell m.fl.: *International skatteret i et dansk perspektiv*, s. 181 og kommentarerne til OECD's 2017 modeloverenskomst, pkt. 59 til MDBO art. 5

⁶² Kommentarerne til OECD's 2017 modeloverenskomst, pkt. 60 til MDBO art. 5

⁶³ Kommentarerne til OECD's 2017 modeloverenskomst, pkt. 70 til MDBO art. 5 og Michelsen m.fl.: *International skatteret*, s. 369

⁶⁴ Kommentarerne til OECD's 2017 modeloverenskomst, pkt. 73 til MDBO art. 5 og Tell m.fl.: *International skatteret i et dansk perspektiv*, s. 180

virksomhed af denne type, udført gennem forretningsstedet, ikke kan statuere fast driftssted. Dette gælder dog ikke, såfremt virksomhedstypen er identisk med foretagendets almindelige formål. Hvis et foretagende i domicilland A har en lagerbygning i kildeland B, hvor et større antal ansatte arbejder med det primære formål at opbevare og levere varer ejet af foretagendet, og som foretagendet sælger via internettet, finder MDBO art. 5, stk. 4 ikke anvendelse. Dette begrundes i, at lagerbygningen betragtes som en væsentlig del af foretagendets salgs- og distributionsvirksomhed og derved ikke er af forberedende eller hjælpende art.⁶⁵ Den subjektive vurdering beror altså på, om typen af virksomhed udgør en væsentlig og betydelig del af foretagendets virksomhed i sin helhed.⁶⁶

Denne vurdering blev foretaget i SKM2020.278.SR. I denne afgørelse skulle medarbejderen agere kommunikationskanal og fremme arbejdet mellem det japanske foretagende og dets datterselskaber. Medarbejderen skulle ikke have kundeorienterede opgaver og kunne ikke disponere på vegne af det japanske foretagende, hvorfor dette arbejde ikke ansås som en væsentlig del af foretagendets virksomhed i sin helhed. Virksomhedsudøvelsen var ud fra en konkret vurdering af ren intern karakter og ansås herefter som værende af hjælpende karakter. Dette illustrerer, at virksomhedsudøvelse af ren intern karakter som udgangspunkt ikke betragtes som en væsentlig del af et foretagendes virksomhed i sin helhed, hvorefter det i stedet betragtes som virksomhedsudøvelse af hjælpende karakter.⁶⁷

6.4 Delkonklusion

For at kunne besvare problemformuleringens første led omhandlende statuering af fast driftssted ved hjemmekontor, er det essentielt at have et grundlæggende kendskab til de almindelige betingelser for statuering af fast driftssted. Dette begrundes i, at disse almindelige betingelser, med visse modifikationer, også anvendes ved statuering af fast driftssted ved hjemmekontor. De almindelige betingelser for statuering af fast driftssted følger af MDBO art. 5, stk. 1 og angår eksistensen af et forretningssted, som er geografisk og tidsmæssigt fast, hvor der gennem det faste forretningssted udøves forretningsmæssig virksomhed.

Det ses i praksis, at begrebet forretningssted skal fortolkes bredt. Der synes dog at foreligge en begrænsning i form af, at forretningsstedet som minimum skal udgøre en vis fysisk, materiel

⁶⁵ Kommentarerne til OECD's 2017 modeloverenskomst, pkt. 62 til MDBO art. 5

⁶⁶ Tell m.fl.: *International skatteret i et dansk perspektiv*, s. 180

⁶⁷ Josephsen & Jensen: *RR.9.2020.127*, afsnit 2.2

indretning. I praksis lægges der yderligere vægt på, at forretningsstedet er til foretagendets disposition.

Fastslås det, at der foreligger et forretningssted, skal dette forretningssted være fast såvel geografisk som tidsmæssigt for at kunne udgøre et fast forretningssted. Den geografiske tilknytning kræver, at der er en sammenhængende geografisk og kommerciel helhed. Der foreligger yderligere krav om, at forretningsstedet er af en vis tidsmæssig varighed. Det ses i kommentarerne til modeloverenskomsten, at udgangspunktet er en varighed på seks måneder. Arbejde af kortvarig, midlertidig karakter er derfor som oftest ikke tilstrækkeligt.

Foreligger der et fast forretningssted, skal det vurderes, om der udøves virksomhed gennem dette faste forretningssted. Virksomhedsudøvelse gennem forretningsstedet forstås bredt og udøves som oftest af personale.

Undtagelsen til reglerne om statuering af fast driftssted findes i MDBO art. 5, stk. 4, hvorefter virksomhed af forberedende eller hjælpende karakter ikke kan statuere fast driftssted. Det afgørende i denne vurdering er, hvorvidt den udøvede virksomhed udgør en væsentlig og betydelig del af foretagendets virksomhed i sin helhed.

7.0 Fast driftssted ved hjemmekontor

Specialet vil efter problemformuleringens første led undersøge, hvornår der kan statueres fast driftssted i situationer, hvor et foretagendes medarbejdere udøver foretagendets virksomhed fra et hjemmekontor placeret i en anden stat end foretagendets domicilstat. Nærværende afsnit beskæftiger sig med tilfælde, hvor hjemmekontoret er placeret i kildestaten Danmark. Med udgangspunkt i de almindelige betingelser gennemgået i afsnit 6.0 undersøges statuering af fast driftssted ved hjemmekontor, herunder også undtagelsesbestemmelsen i MDBO art. 5, stk. 4, der omhandler virksomhedsudøvelse af forberedende eller hjælpende karakter. Ved statuering af fast driftssted ved hjemmekontor findes modifikationer til de almindelige betingelser, hvorfor afsnittet har til formål at undersøge reglerne for statuering af fast driftssted ved hjemmekontor i henhold til de almindelige betingelser med de dertilhørende modifikationer. Afsnittet vil inddrage praksis til besvarelse af problemformuleringens første led, herunder hvilke forhold der særligt gør sig gældende for statuering af fast driftssted ved hjemmekontor.

7.1 De almindelige betingelser

I det følgende vil specialet tage udgangspunkt i de almindelige betingelser, hvorefter der skal være et forretningssted til disposition, som er af geografisk og tidsmæssigt fast karakter, hvor der gennem det faste forretningssted udøves forretningsmæssig virksomhed. I sammenhæng hermed gennemgås de modifikationer, som er gældende for fast driftssted ved hjemmekontor.

7.1.1 Forretningssted

I henhold til MDBO art. 5, stk. 1 er det en betingelse, at der foreligger et forretningssted, for at der kan statueres fast driftssted. Et hjemmekontor kan karakteriseres som en fysisk lokalitet i medarbejderens private hjem, hvorfra vedkommende udøver et foretagendes virksomhed. Hjemmekontoret opfylder som udgangspunkt kravet om, at der som minimum skal være en vis fysisk, materiel indretning tilgængelig. Det fremgår af kommentarernes pkt. 10 til MDBO art. 5, at det er uden betydning, om lokaler m.v. udelukkende anvendes til virksomhedsudøvelse eller også anvendes til andre uvedkommende formål. Dette illustreres også af den i afsnit 6.3.1.1 gennemgåede dom SKM2019.185.ØLR, hvor retten fastslog, at en ejendom, på trods af dens dobbelte anvendelse til både private- og erhvervs-mæssige formål, kunne udgøre et forretningssted. I relation til et hjemmekontor vil statuering af forretningssted derfor som udgangspunkt ikke give anledning til tvivl.⁶⁸

⁶⁸ Nørgaard Laursen: *SR.2022.136*, afsnit 2.1

Der antages ikke at eksistere et krav om, at der skal være indrettet et egentligt kontor i hjemmet for at kunne udgøre et forretningssted. At medarbejderen anvender sin bærbare arbejdscomputer og -telefon inden for hjemmets sfære bør anses for tilstrækkeligt. Der eksisterer ligeledes ikke noget krav om, at der skal foreligge synbare tegn på virksomhedsudøvelse fra hjemmet.⁶⁹

7.1.1.1 Dispositionskravet

I retslitteraturen er der usikkerhed om, hvorvidt dispositionskravet udgør en selvstændig betingelse i vurderingen af fast driftssted ved hjemmekontor. Praksis indikerer dog, at dispositionskravet indgår i vurderingen af fast driftssted i henhold til hjemmekontor. Dette kommer blandt andet til udtryk ved inddragelse af de af kommentarernes pkt. 18 til MDBO art. 5 oplyste kriterier. Dette er imidlertid ikke udtryk for, at der i praksis foretages en selvstændig vurdering af dispositionskravet efter kommentarernes pkt. 18 til MDBO art. 5. Kriterierne synes i praksis blot at indgå skønsomt som elementer i vurderingen af de almindelige betingelser efter MDBO art. 5. Dette kommer især til udtryk ved, at der i praksis også inddrages praksisudviklede forhold til behandling af dispositionskravet.⁷⁰ Disse praksisudviklede forhold behandles særskilt i afsnit 7.1.3.

Efter kommentarernes pkt. 18 til MDBO art. 5 bør det ikke forudsættes, at et hjemmekontor er til foretagendets disposition, selvom en del af foretagendets virksomhed bliver udøvet gennem dette. Kommentarenes pkt. 18 oplister tre kriterier til vurderingen af dispositionskravet ved hjemmekontor, som væsentligt overlapper de almindelige betingelser i MDBO art. 5, stk. 1.⁷¹ Det første kriterium angår løbende anvendelse af forretningsstedet til udøvelse af foretagendets virksomhed. Det andet kriterium omhandler udøvelsen af foretagendets forretningsmæssige virksomhed. Det tredje og sidste kriterium er, at anvendelsen af forretningsstedet til udøvelsen af foretagendets virksomhed sker på foretagendets foranledning.

7.1.1.1.1 Løbende anvendelse

Det første kriterium er, at hjemmekontoret løbende anvendes til at udføre virksomhed på vegne af foretagendet. Det er ikke nærmere specificeret i kommentarerne til MDBO art. 5, hvad der menes med løbende anvendelse. Vurderingen af løbende anvendelse ses behandlet i SKM2020.208.SR.

⁶⁹ Nørgaard Laursen: *SR.2022.136*, afsnit 2.1 og 3.1

⁷⁰ Bolander & Langhave, *SR.2021.3* og Nørgaard Laursen: *SR.2022.136*, afsnit 2.2

⁷¹ Nørgaard Laursen: *SR.2022.136*, afsnit 2.2

I SKM2020.208.SR havde et tysk foretagende ansat en dansk medarbejder, der i en periode på seks måneder skulle arbejde fra sit hjemmekontor i Danmark. Medarbejderen skulle blandt andet udvikle foretagendets forretning i Danmark. Medarbejderen skulle arbejde fra foretagendets kontor i Tyskland tre dage om måneden og fra hjemmekontoret i Danmark i de resterende dage. Skatterådet tiltrådte Skattestyrelsens indstilling og afgjorde, at medarbejderen løbende ville udføre foretagendets virksomhed fra sit hjemmekontor. Det blev endvidere vurderet, at medarbejderen som udgangspunkt udelukkende ville udføre foretagendets virksomhed fra sit hjemmekontor og kun i beskedent omfang ville have rejseaktivitet. Udførelsen af foretagendets virksomhed fra hjemmekontoret var af regelmæssig karakter.

Afgørelsen illustrerer, at på trods af at medarbejderen befandt sig i Tyskland tre dage om måneden, var dette ikke tilstrækkeligt til at anse hjemmekontorets anvendelse som uregelmæssig og tilfældig. Det er altså ikke et krav, at medarbejderen kun udfører sit arbejde fra hjemmekontoret. Det er tilladt, at medarbejderen i perioder ikke udfører sit arbejde fra hjemmekontoret i Danmark, så længe arbejdet fra hjemmekontoret ikke sker på uregelmæssig og tilfældig basis. Løbende anvendelse må på baggrund af afgørelsen forstås således, at hjemmekontoret ikke må være af uregelmæssig og tilfældig karakter. Medarbejderens anvendelse af hjemmekontoret blev således anset som løbende anvendt, og på den baggrund inddrages dette kriterium i vurderingen af forretningssted ved hjemmekontor. Dette medfører, at løbende anvendelse afgrænses negativt, idet en uregelmæssig og tilfældig anvendelse af et hjemmekontor ikke vil medføre, at hjemmekontoret anvendes løbende og dermed er til foretagendets disposition.⁷²

Det antages i øvrigt, at hvis et hjemmekontor ikke opfylder betingelserne for at være tidsmæssigt fast, vil kravet om løbende anvendelse ikke være opfyldt. Udgangspunktet er derfor, at forretningsstedet som minimum skal have en tidsmæssig udstrækning på seks måneder. Hvis dette ikke er tilfældet, antages anvendelsen af hjemmekontoret for at være uregelmæssig og tilfældig.⁷³

⁷² Kommentarerne til OECD's 2017 modeloverenskomst, pkt. 18 til MDBO art. 5

⁷³ Nørgaard Laursen: SR.2022.136, afsnit 3.2.3

7.1.1.1.2 Foretagendets forretningsmæssige virksomhed fra hjemmekontoret

Et andet kriterium som ses inddraget i praksis er, at medarbejderen skal udføre foretagendets forretningsmæssige virksomhed fra hjemmekontoret. Dette kriterium synes at have sammenfald med MDBO art. 5, stk. 1, hvorefter et foretagendes virksomhed kræves udøvet gennem det faste forretningssted.

Først skal der foretages en vurdering af, hvis virksomhed der udføres. Dette giver sjældent anledning til tvivl i praksis. Der kan dog opstå tvivl i situationer, hvor medarbejderen udfører forretningsmæssig virksomhed for flere foretagender fra hjemmekontoret. Dette kunne eksempelvis forekomme i en situation, hvor medarbejderen udfører forretningsmæssig virksomhed for flere forskellige koncernforbundne selskaber. Der kunne i den givne situation opstå tvivl om forskelligheden af de udførte virksomheder, der besværliggør henførelsen til det konkrete koncernselskab og dermed fastlæggelsen af fast driftssted.⁷⁴

Dernæst skal det vurderes, om der reelt udøves forretningsmæssig virksomhed fra hjemmekontoret. Betingelsen er, at den forretningsmæssige virksomhed er erhvervs-mæssig, og at den udøvede virksomhed ikke er af forberedende eller hjælpende karakter, jf. MDBO art. 5, stk. 4. I praksis ses bedømmelsen af, om der reelt udøves forretningsmæssig virksomhed fra hjemmekontoret foretaget ud fra de almindelige betingelser i MDBO art. 5, stk. 1.⁷⁵

7.1.1.1.3 Foretagendet kræver virksomhedsudøvelse fra hjemmekontor

Det tredje kriterium, som kan tillægges betydning i praksis, er, om de faktiske forhold og omstændigheder tydeliggør, at foretagendet har krævet, at medarbejderen anvender hjemmekontoret til udførelse af den forretningsmæssige virksomhed for foretagendet.

OECD har ikke givet vejledning i, hvordan ordet 'kræver' skal forstås. Dog nævnes der i kommentarernes pkt. 18 til MDBO art. 5, at hvis karakteren af den forretningsmæssige virksomhed tydeligvis kræver et kontor til udførelsen, og dette ikke stilles til rådighed af foretagendet, kan medarbejderens hjemmekontor blive anset som værende til foretagendets disposition.

Ordet 'kræver' må dermed skulle forstås i sammenhæng med de faktiske forhold og omstændigheder. Ved denne vurdering lægges der vægt på arten af den virksomhed, der udføres.⁷⁶ Denne vurdering er foretaget i SKM2019.252.SR, hvor et britisk foretagende havde ansat en

⁷⁴ Nørgaard Laursen: *SR.2022.136*, afsnit 2.2.2

⁷⁵ *Ibid.*, afsnit 2.2.3

⁷⁶ *Ibid.*

medarbejder i Danmark. Medarbejderen havde betinget sig, at arbejdet skulle udføres fra den-nes hjemmekontor grundet familiære årsager. Skatterådet vurderede på baggrund af Skattestyrelsens indstilling, at foretagendets virksomhed tydeligt havde karakter af kontorarbejde, der derved krævede en fysisk arbejdsplads i form af et kontor. Foretagendet havde imidlertid ikke stillet et kontor til rådighed for medarbejderen, hvorfor medarbejderens hjemmekontor blev anset som et forretningssted til foretagendets disposition. I afgørelsen lægges der vægt på arten af den af medarbejderen udførte virksomhed, som normalvis kræver et kontor, samt dét faktum, at foretagendet ikke har stillet et sådant kontor til rådighed for medarbejderen. Afgørelsen illustrerer således, at såfremt den udførte virksomhed er af en sådan art, der kræver et kontor, kan medarbejderens hjemmekontor, i tilfælde hvor foretagendet ikke har stillet kontor til rådighed, anses som et forretningssted til foretagendets disposition.

Ud fra kommentarernes pkt. 18 til MDBO art. 5 og ovenstående afgørelse er det de faktiske omstændigheder, der er afgørende i vurderingen af, hvorvidt hjemmekontoret er til foretagendets disposition. Hvad der er aftalt i en ansættelseskontrakt, kan derfor være uden betydning for vurderingen.⁷⁷ I tilfælde hvor foretagendet eksplicit kræver, at en medarbejder arbejder fra sit hjemmekontor, giver denne problemstilling umiddelbart ikke anledning til tvivl. Hvis medarbejderen derimod ikke har aftalt med foretagendet, at arbejdet udføres fra hjemmekontoret, kan dette kriterium alligevel anses for værende opfyldt ud fra faktiske forhold og omstændigheder, som gennemgået i SKM2019.252.SR.

Efter praksis synes dispositionskravet at spille en afgørende rolle ved statuering af fast driftssted ved hjemmekontor. Denne vurdering synes i flere afgørelser at bero på kommentarernes pkt. 18 til MDBO art. 5. Praksis synes dog ikke at være konsekvent i behandlingen af dispositionskravet efter pkt. 18, da vurderingen i visse afgørelser beror udelukkende på eller i samspil med de praksisudviklede forhold. Afsnit 7.1.3 vil behandle de praksisudviklede forhold, hvoraf der synes at fremgå en tydelig sammenhæng mellem pkt. 18 og de praksisudviklede forhold.

Det bemærkes i forbindelse med dispositionskravet, at det i flere af afgørelserne inddraget i specialet fastslås, at medarbejderens rådighed over egen adresse i Danmark er et forhold af betydning i vurderingen af forretningssted. Medarbejderens rådighed over egen adresse synes i praksis ikke at give anledning til problemer i vurderingen af fast driftssted ved hjemmekontor.

⁷⁷ Nørgaard Laursen: *SR.2022.136*, afsnit 2.2.3

7.1.2 Forretningsstedet skal være fast

Udgør hjemmekontoret et forretningssted til foretagendets disposition, skal det hernæst vurderes, om dette forretningssted er fast. Denne vurdering beror på, om hjemmekontoret som forretningssted er af fast geografisk og tidsmæssig karakter.

7.1.2.1 Geografisk fast

Forinden der kan statueres fast forretningssted, er det en betingelse, at hjemmekontoret er af geografisk fast karakter. Praksis synes ikke at behandle betingelsen geografisk fast i videre omfang, hvilket må anses som et udtryk for, at denne betingelse ikke giver anledning til tvivl i praksis. Dette kan begrundes i, at arbejde fra hjemmekontor som altovervejende udgangspunkt vil være medarbejderens primære arbejdsplads i Danmark, hvorfor det ikke er et problem at statuere den geografiske tilknytning til kildelandet. Herudover er et hjemmekontor kendetegnet ved at være udført fra en bestemt lokalitet, selvsagt medarbejderens hjem.⁷⁸

7.1.2.2 Tidsmæssigt fast

Det tidsmæssige begreb skal vurderes selvstændigt efter kommentarernes pkt. 28 til MDBO art. 5. Skatterådet tiltrådte i SKM2020.208.SR Skattestyrelsens indstilling om, at en periode på seks måneders forretningsmæssig udøvelse fra hjemmekontoret ansås for at være tidsmæssigt tilstrækkeligt til at kunne udgøre et fast driftssted. Dette stemmer overens med de almindelige betingelser for tidsmæssigt fast, hvoraf det følger, at en periode på under seks måneder som udgangspunkt ikke kan anses for at være tidsmæssigt tilstrækkeligt.

Udgangspunktet er herefter, at et forretningssted i form af et hjemmekontor er fast, når de almindelige betingelser for fast driftssted i medfør af MDBO art. 5, stk. 1 er opfyldt. Disse er opfyldt, når forretningsstedet er af fast geografisk og tidsmæssig karakter.

7.1.3 Praksisudviklede forhold til vurdering af fast forretningssted ved hjemmekontor

Skattestyrelsen udstedte i 2020 et styresignal, SKM2020.298.SKTST, til blandt andet præcisering af praksis vedrørende fast driftssted. Styresignalet blev udstedt i forbindelse med covid-19, men forholdene oplyst i styresignalet anvendes fortsat i praksis. I styresignalet oplystes

⁷⁸ Nørgaard Laursen: *SR.2022.136*, afsnit 2.2.1 og SKM2019.252.SR

fire forhold, som i praksis kan inddrages, vægtes og tillægges betydning i vurderingen i forlængelse af de almindelige betingelser for fast forretningssted.

De fire forhold er ikke kumulative og kan enten tale for eller imod fast forretningssted, hvorfor de fire forhold frit kan inddrages og vægtes. Forholdene bygger på de almindelige betingelser, praksis og inddragelse af kommentarernes pkt. 18 og 19 til MDBO art. 5. I praksis sammenblandes de fire forhold skønsomt og indgår som elementer i den samlede vurdering af, om der foreligger et fast forretningssted ved hjemmekontor.⁷⁹

7.1.3.1 Ingen anden fast arbejdsplads til rådighed

Første forhold omfatter situationer, hvor medarbejderen ikke har anden fast arbejdsplads til rådighed, hvorfra arbejdet sædvanligvis udføres. Ud fra ordlyden har dette forhold en tydelig sammenhæng med kommentarernes pkt. 18 og 19 til MDBO art. 5. Efter pkt. 18 kan hjemmekontoret være til foretagendets disposition, såfremt foretagendet ud fra faktiske forhold og omstændigheder kræver, at hjemmekontoret anvendes til at udføre foretagendets forretningsmæssige virksomhed. Dette eksemplificeres i SKM2019.252.SR, hvor Skatterådet tiltrådte, at hjemmekontoret kunne anses som et fast forretningssted til foretagendets disposition, da foretagendet ikke havde stillet anden arbejdsplads til rådighed for medarbejderen. Hvor den udførte virksomhed er af en sådan karakter, der kræver et kontor, kan dette indgå i vurderingen af, hvorledes medarbejderens hjemmekontor anses som et fast forretningssted. Dette illustrerer sammenhængen mellem pkt. 18 og forholdet omkring medarbejderens adgang til anden fast arbejdsplads. Hvis foretagendet således ikke har stillet kontor til rådighed, men de faktiske forhold kræver dette, vil det tale for, at medarbejderens hjemmekontor kan udgøre et fast forretningssted.⁸⁰

Efter kommentarernes pkt. 19 kan et hjemmekontor ikke anses for at være til foretagendets disposition, hvis en vandrende medarbejder vælger at udføre hoveddelen af sit arbejde fra et hjemmekontor fremfor et kontor, der er stillet til rådighed af foretagendet i domicillandet. Karakteristisk for en vandrende medarbejder er, at vedkommende krydser landegrænser for at udføre sit arbejde. Et eksempel på inddragelse af kommentarernes pkt. 19 ses i SKM2021.584.SR, som omhandlede en tysk medarbejder, der ville flytte til Danmark af personlige årsager. Medarbejderen ville udføre sit arbejde på kontoret i Tyskland 20% af tiden og den resterende tid fra sit hjemmekontor i Danmark. Skatterådet tiltrådte Skattestyrelsens indstilling om, at hjemmekontoret ikke var til disposition for foretagendet, eftersom det var muligt for medarbejderen at

⁷⁹ Bolander & Langhave: *SR.2021.3* og Nørgaard Laursen: *SR.2022.136*, afsnit 3.2

⁸⁰ Nørgaard Laursen: *SR.2022.136*, afsnit 3.2.1

udføre sit arbejde fra foretagendets kontor i Tyskland. Afgørelsen viser herefter, at hjemmekontoret ikke er til disposition for foretagendet i situationer, hvor foretagendet har stillet et kontor til rådighed for en vandrede medarbejder, der kun benytter kontoret delvist. I de situationer hvor foretagendet har stillet et kontor til rådighed for medarbejderen i domicillandet, kan dette tillægges betydning i vurderingen af, om hjemmekontoret udgør et fast forretningssted. Dette stemmer overens med kommentarernes pkt. 19 omkring vandrede medarbejdere og det praksisudviklede forhold om ingen anden fast arbejdsplads stillet til rådighed.

7.1.3.2 Indforstået med medarbejderens udførelse af arbejde hjemmefra

Andet forhold, som kan inddrages i vurderingen af fast forretningssted ved hjemmekontor, er, om foretagendet er indforstået med medarbejderens udførelse af arbejde fra hjemmekontoret. Dette forhold synes at have sit fundament i kommentarernes pkt. 18, hvorefter foretagendet ud fra faktiske forhold og omstændigheder kræver, at medarbejderen udfører den forretningsmæssige virksomhed fra dennes hjemmekontor.

Ud fra forholdet skal foretagendet efter omstændighederne blot acceptere, at udførelsen foregår fra hjemmekontoret. Dette indikerer en substantiel forskel i forhold til kommentarernes pkt. 18, hvorefter det kræves, at medarbejderen udfører den forretningsmæssige virksomhed fra dennes hjemmekontor.⁸¹ I praksis ses begrebet 'indforstået med' at blive anvendt i visse afgørelser. Dette ses blandt andet i SKM2018.618.SR, hvor Skatterådet på baggrund af Skattestyrelsens indstilling til afgørelse lagde til grund, at et schweizisk foretagende var indforstået med, at deres danske salgsmedarbejder benyttede dennes bopæl til udførelse af arbejdet. I samme forbindelse henviser Skattestyrelsen i deres indstilling til kommentarernes pkt. 18. Dette indikerer således, at der ikke tages stilling til, om der foreligger accept af, eller om der er stillet krav om, at medarbejderen udfører den forretningsmæssige virksomhed fra dennes hjemmekontor. I praksis synes der derfor ikke at blive skelnet mellem, om foretagendet har krævet eller blot er indforstået med dette. Herefter må det i de fleste tilfælde kunne tillægges vægt i vurderingen af fast forretningssted, at foretagendet som minimum er indforstået med, at medarbejderen udfører arbejde fra hjemmekontor.

⁸¹ Nørgaard Laursen: *SR.2022.136*, afsnit 3.2.2

Hvis det eksplicit fremgår af en ansættelseskontrakt, at medarbejderen skal udføre foretagendets forretningsmæssige virksomhed fra hjemmekontoret, vil dette medføre, at foretagendet er indforstået hermed eller har krævet det.⁸²

I visse afgørelser ses vurderingen at bero på den faktiske anvendelse af hjemmekontoret. I disse afgørelser tages der ikke stilling til, om det er 'krævet' af foretagendet, eller om foretagendet er 'indforstået med'. Det er således en vurdering af den faktiske anvendelse. Det bemærkes i SKM2020.208.SR, at,

“[...] det er Skattestyrelsens opfattelse, at det ikke er afgørende, at spørger ikke har pålagt medarbejderen at udføre sit arbejde fra sit hjem. Det er efter Skattestyrelsens opfattelse afgørende, at medarbejderens arbejde for virksomheden faktisk udføres fra medarbejderens adresse i Danmark.”⁸³

Der synes ikke at foreligge konsensus om, hvorvidt vurderingen skal bero på, om foretagendet kræver eller er indforstået med hjemmearbejdet, eller om vurderingen skal foretages ud fra den faktiske anvendelse. Dette kan skabe usikkerhed omkring, hvad der i henhold til fast forretningssted reelt tillægges betydning, og om der overhovedet er substantiel i vurderingen.

Hertil bemærkes, at efter det praksisudviklede forhold, der nævnes i afsnit 7.1.3.4 og omhandler foretagendets forretningsmæssige interesse, kan en manglende interesse fra foretagendet medføre, at foretagendet ligeledes ikke har krævet arbejde fra hjemmekontor.

7.1.3.3 Medarbejderens arbejde fra hjemmekontor opstår ikke tilfældigt og sporadisk

Tredje forhold i henhold til styresignalet omhandler, at medarbejderens arbejde fra hjemmekontor ikke må opstå tilfældigt og sporadisk, men derimod skal være planlagt eller kunne planlægges. Formålet med dette forhold er at sikre, at en medarbejders hjemmearbejde ikke i alle tilfælde vil etablere fast forretningssted. Dette begrundes særligt i, at tilfældigt eller midlertidigt hjemmearbejde ikke bør omfattes. Der synes dog i visse situationer at kunne foreligge et overlap mellem 'tilfældigt og sporadisk' arbejde, og arbejde der kan planlægges. Hvis arbejdet er af en art, der sædvanligvis kræver et kontor og dermed tillader arbejde fra hjemmekontor, kan

⁸² Dette blev lagt til grund i SKM2019.488.SR, hvorefter spørger var et tysk foretagende, der havde ansat en dansk medarbejder. Det fremgik af ansættelseskontraktens punkt 2.1, at “[...] The regular place of work shall be the Employee’s home address.” Der var således ikke stillet et kontor til rådighed for medarbejderen, og Skatterådet lagde derfor til grund, at spørger var indforstået med medarbejderens udførelse af forretningsmæssig virksomhed fra hjemmekontoret.

⁸³ Se hertil Skattestyrelsens indstilling og begrundelse i SKM2020.208.SR

der ske sammenfald mellem begreberne. Dette eksemplificeres i situationer, hvor en medarbejder sædvanligvis udfører arbejde fra foretagendets kontor, men grundet personlige forhold er nødsaget til at have en hjemmearbejdsdag. Selvom denne hjemmearbejdsdag er planlagt, vil hjemmekontoret ikke udgøre et fast forretningssted begrundet i den udprægede tilfældige og sporadiske karakter af en hjemmearbejdsdag.⁸⁴

Behandlingen af begrebet 'tilfældigt og sporadisk' ses blandt andet i SKM2022.406.SR. Afgørelsen omhandlede en dansk medarbejder ansat af et foretagende i X-land. Medarbejderens arbejde blev enten udført fra foretagendets hovedsæde i X-land, hvor foretagendet havde stillet et kontor til rådighed, eller fra andre jurisdiktioner, når medarbejderen rejste rundt til foretagendets andre kontorer. Arbejdet fra medarbejderens hjem i Danmark skete på medarbejderens egen foranledning grundet familiære årsager, og når arbejdet i udlandet tillod det. Foretagendet havde ikke krævet, at arbejdet skulle udføres fra medarbejderens hjem. Skatterådet tiltrådte, at arbejdet udført fra hjemmekontoret i Danmark var af tilfældig og sporadisk karakter. Hjemmekontoret var på baggrund heraf ikke til foretagendets disposition. I afgørelsen anses arbejdet for tilfældigt og sporadisk, eftersom medarbejderen ikke er i stand til at planlægge sit arbejde fra hjemmekontoret, da vedkommende først og fremmest skal udføre sit arbejde dér, hvorfra vedkommendes tilstedeværelse kræves. Generelt kræves det derfor, at arbejdet på foretagendets hovedsæde eller i andre jurisdiktioner ikke går forud for medarbejderens mulighed for planlægning af arbejdet fra hjemmekontoret. Hvis det derimod går forud for medarbejderens mulighed for planlægning, anses arbejdet fra hjemmekontoret for at være af tilfældig og sporadisk karakter.

Det i styresignalet anvendte begreb 'tilfældigt og sporadisk' har en vis sammenhæng med det i kommentarernes pkt. 18 til MDBO art. 5's begreb 'uregelmæssigt og tilfældigt', der omhandler løbende anvendelse. Dansk praksis synes både at benytte 'uregelmæssigt og tilfældigt' og 'tilfældigt og sporadisk' i forbindelse med dispositionskravet, hvilket blandt andet fremgår af ovenstående afgørelse, SKM2022.406.SR, og den i afsnit 7.1.1.1.1 gennemgåede afgørelse SKM2020.208.SR.⁸⁵ Dette kan indikere, at der således ikke foreligger en indholdsmæssig forskel i betydningen af begreberne og anvendelsen heraf.

Det er ikke kun i relation til dispositionskravet, at begrebet 'tilfældigt og sporadisk' anvendes i praksis. I praksis anvendes begrebet også i vurderingen af tidsmæssigt fast under de almindelige betingelser. Det fremgår blandt andet af SKM2021.118.SR, at,

⁸⁴ Nørgaard Laursen: *SR.2022.136*, afsnit 3.2.3

⁸⁵ *Ibid.*

“[...] det er oplyst, at medarbejderne rent faktisk udfører arbejde for Spørger fra deres respektive hjemmekontorer, og at arbejdet herfra udføres over en længere, ubegrænset periode. Skattestyrelsen lægger herved vægt på, at medarbejdernes arbejde for Spørger i hjemmet ikke opstår tilfældigt og sporadisk, men er planlagt eller kan planlægges.”⁸⁶

Argumentationen i afgørelsen viser, at begrebet 'tilfældigt og sporadisk' kan indgå som et element i vurderingen af, om forretningsstedet er tidsmæssigt fast. Begrebet 'tilfældigt og sporadisk' samt dets betydning bør ses i sammenhæng med de almindelige betingelser for fast driftssted, herunder særligt kriteriet om tidsmæssigt fast. Dette medfører således, at begrebet 'tilfældigt og sporadisk' kan indgå i vurderingen af tidsmæssigt fast, når hjemmekontoret har en varighed på minimum seks måneder. I situationer, hvor hjemmekontoret ikke har en varighed på minimum seks måneder, kan hjemmekontoret som udgangspunkt ikke udgøre et fast forretningssted, uanset om arbejdet kan planlægges eller ej.⁸⁷

I vurderingen af fast forretningssted indgår et hjemmekontors tilfældige og sporadiske karakter som et forhold, der i praksis bliver taget stilling til vedrørende dispositionskravet og den tidsmæssige faste karakter. Det bemærkes i øvrigt, at begrebet også ses anvendt i vurderingen af, hvorvidt et foretagendes forretningsmæssige virksomhed udøves gennem hjemmekontoret, som er en af de almindelige betingelser i statueringen af fast driftssted. Dette vil blive gennemgået nærmere i afsnit 7.1.4.

7.1.3.4 Forretningsmæssig aktivitet i foretagendets interesse med fordel fra Danmark

Det fjerde og sidste forhold, der i praksis kan tillægges vægt, er, hvorvidt den forretningsmæssige aktivitet er udført med fordel fra Danmark, hvorved det ligeledes er i foretagendets interesse, at arbejdet udføres herfra. Forholdet fremgår ikke eksplicit af kommentarerne til MDBO art. 5, men må derimod skulle ses i relation til pkt. 18, hvorefter det på baggrund af de faktiske forhold og omstændigheder skal vurderes, om foretagendet har krævet, at medarbejderen arbejder hjemmefra. Dette forhold synes i praksis at være det centrale i fortolkningen af, hvornår et hjemmekontor udgør et fast forretningssted.⁸⁸

⁸⁶ Se hertil Skattestyrelsens indstilling og begrundelse i SKM2021.118.SR

⁸⁷ Nørgaard Laursen: *SR.2022.136*, afsnit 3.2.3

⁸⁸ *Ibid.*, afsnit 2.2.3

At den forretningsmæssige aktivitet er udført med fordel fra Danmark, må forstås således, at det skal være i foretagendets egen interesse at være til stede i Danmark. Dette kan eksempelvis ske i forbindelse med et foretagendes ønske om senere at etablere sig i dén kildestat, hvor medarbejderen har sit hjemmekontor. Da alternativet til et hjemmekontor ville være, at foretagendet skulle leje et kontor til medarbejderen, må det også siges at være i foretagendets interesse, at hjemmekontoret netop er placeret i pågældende kildestat. Det er således en samlet vurdering, hvor hjemmekontoret ud fra en helhedsbetragtning kan udgøre surrogat for foretagendets egentlige etablering eller leje af kontor i kildestaten.⁸⁹

For at illustrere hvorledes praksis forholder sig til det fjerde forhold, opstilles i det følgende en række eksempler fra praksis.

7.1.3.4.1 Hjemmekontor i medarbejderens interesse

Det første led i vurderingen angår foretagendets interesse i, at medarbejderen arbejder fra hjemmekontoret. Dette ses behandlet i SKM2020.432.SR.

I SKM2020.432.SR havde et engelsk foretagende ansat en dansk medarbejder. Medarbejderen boede på ansættelsestidspunktet i England, men havde ved ansættelsen givet udtryk for, at denne ønskede at flytte til Danmark begrundet i personlige årsager. Dette havde det engelske foretagende accepteret. Medarbejderen arbejdede hver mandag-torsdag fra kontoret i England, mens vedkommende hver fredag arbejdede fra hjemmekontoret i Danmark. Spørgsmålet var herefter, om dét arbejde, som medarbejderen udførte fra sit hjemmekontor, var tilstrækkeligt til at udgøre et fast forretningssted for foretagendet. Skatterådet tiltrådte Skattestyrelsens indstilling, hvor der blev lagt vægt på, at medarbejderen selv kunne bestemme, om han ville arbejde fra Danmark eller England. Medarbejderen havde selv tilrettelagt, hvor vedkommende ville arbejde fra, og det engelske foretagende havde ingen forretningsmæssig interesse i, at en del af arbejdet skulle udføres fra Danmark.

Der var i afgørelsen ikke den fornødne forretningsmæssige interesse fra foretagendet til, at hjemmekontoret kunne betragtes som værende til disposition for foretagendet og dermed udgøre et fast forretningssted, der kan anses som et surrogat for en egentlig etablering. Afgørelsen tager derfor ikke i videre omfang stilling til, om arbejdet er udført med fordel fra Danmark, men bemærker blot hertil, at det ikke medfører nogen fordel for foretagendet, at medarbejderen

⁸⁹ Bolander & Langhave: SR.2021.3 og Nørgaard Laursen: SR.2022.136, afsnit 3.2.4

arbejder hjemmefra hver fredag. Afgørelsen lægger vægt på det fjerde forhold i styresignalet, men synes samtidig også at inddrage kommentarernes pkt. 18, hvorefter foretagendet har accepteret medarbejderens hjemmearbejde begrundet i personlige årsager, men ud fra de faktiske forhold og omstændigheder ikke har krævet det. Der sættes altså lighedstegn mellem, om foretagendet har en forretningsmæssig interesse i medarbejderens arbejde fra hjemmekontor, og om foretagendet har krævet, at arbejdet udføres fra medarbejderens hjemmekontor. Hvis ikke der foreligger en forretningsmæssig interesse, vil medarbejderens arbejde fra hjemmekontor ej heller være krævet.

Generelt må det kunne udledes, at der kræves en vis forretningsmæssig interesse for foretagendet i, at medarbejderen arbejder fra hjemmekontoret i kildelandet. Hvis det udelukkende er i medarbejderens personlige interesse at arbejde fra sit hjemmekontor, og derfor ikke er i foretagendets forretningsmæssige interesse, vil hjemmekontoret ikke kunne udgøre et fast forretningssted til disposition for foretagendet.

7.1.3.4.2 Hjemmekontor i foretagendets interesse med fordel fra Danmark

Det andet led i vurderingen er, om hjemmekontoret i foretagendets interesse sker med fordel fra Danmark. Hvad der menes med fordel fra Danmark, fremgår af afgørelsen i SKM2022.250.SR.

I SKM2022.250.SR havde et tysk foretagende ansat en dansk salgsmedarbejder i Danmark, der skulle varetage og udvikle salget på det nordiske marked. Denne arbejdsopgave blev varetaget fra medarbejderens hjemmekontor. Medarbejderen var ansat i en tidsbegrænset stilling, hvorfor arbejdet var af løbende og længerevarende karakter. Dermed udgjorde hjemmekontoret et fast forretningssted, der var til foretagendets disposition. Det var ikke af betydning, at det danske marked kun angik 5% af medarbejderens samlede arbejdstid. Derimod var det afgørende, at medarbejderen faktisk udførte mellem 40-50% af arbejdet fra sit hjemmekontor i Danmark. Skatterådet tilrådte, at medarbejderens placering i Danmark havde en selvstændig værdi for det tyske foretagende. Dette begrundes i det tyske foretagendes forretningsmæssige interesse i at have medarbejderen placeret i nærheden af dets danske kunder.

Afgørelsen illustrerer således, at medarbejderens arbejde fra hjemmekontoret i Danmark udgør en selvstændig værdi for det tyske foretagende. Den geografiske placering af medarbejderens hjemmekontor i Danmark har afgørende forretningsmæssig betydning for etablering og udvikling af det tyske foretagendes salg på det nordiske marked. Ligeledes skyldes placeringen ikke

alene medarbejderens personlige forhold. Det må derfor kunne udledes af afgørelsen, at en ansættelse af en salgsmedarbejder i et tilfældigt land, beliggende uden for Norden, ikke ville være relevant og af selvstændig værdi for foretagendet. Interesse med fordel fra må forstås således, at det ikke i sig selv er tilstrækkeligt til at udgøre et fast forretningssted, at et foretagende, som eksempelvis opererer på det nordiske marked, ansætter en dansk medarbejder med hjemmekontor i Danmark. Det afgørende i vurderingen af fast forretningssted er derimod, om foretagendet har en selvstændig forretningsmæssig interesse, som kan udgøres af den geografiske tilstedeværelse i Danmark.

Der kan dog også foreligge situationer, hvor den geografiske placering af en medarbejders hjemmekontor ikke udgør en selvstændig forretningsmæssig værdi for foretagendet. Denne problemstilling behandles i SKM2021.415.SR.

SKM2021.415.SR omhandlede et schweizisk foretagende, hvis kunder befandt sig i Schweiz, Tyskland og Østrig. Foretagendets tyske datterselskab ansatte to medarbejdere bosiddende i Danmark, og de skulle varetage henholdsvis salg og support. Medarbejderne skulle udføre 85% af deres arbejde fra hjemmekontoret. Foretagendet havde ingen danske kunder og derfor ingen interesse i, at medarbejderne varetog deres arbejde fra Danmark. Skatterådet tiltrådte, at hjemmekontorerne ikke skulle anses som surrogat for en egentlig etablering i Danmark og udgjorde herefter ikke et fast forretningssted til foretagendets disposition. Begrundelsen herfor var, at foretagendet ikke havde krævet, at medarbejderne skulle arbejde fra deres respektive hjemmekontorer i Danmark. Foretagendet havde ingen interesse i at etablere sig eller udvikle det danske marked.

Det fremgår af afgørelsen, at såfremt der ikke foreligger den fornødne forretningsmæssige interesse for foretagendet i at være geografisk til stede på markedet, vil dette ikke kunne medføre et fast forretningssted til disposition for foretagendet. Det har således ikke en selvstændig værdi for foretagendet at være til stede på det danske marked. Det afgørende forhold er i stedet, hvorvidt de danske medarbejdere fra deres respektive hjemmekontorer betjener det danske marked i foretagendets interesse. Afgørelsen begrundes i, at foretagendet ikke har nogen forretningsmæssig interesse i at etablere eller udvikle det danske marked. Der må derfor kræves en vis form for aktivitet på det danske marked, forinden et foretagende kan etablere faste forretningssteder i form af sine medarbejders hjemmekontorer.

I tilfælde hvor et foretagende har ansat en dansk medarbejder, som arbejder fra hjemmekontor i Danmark, og hvor foretagendet ikke har nogen forretningsmæssig interesse heri, kan der

opstå tvivl, såfremt foretagendet på et givet tidspunkt får en dansk kunde. Af afgørelsen fremgår det, at selvom foretagendet potentielt skulle få en dansk kunde, ville dette ikke ændre på vurderingen, medmindre de danske medarbejdere aktivt har opsøgt, hvervet eller betjent denne kunde. Derfor må det udledes, at en medarbejders hjemmekontor i Danmark modsætningsvist kan udgøre et fast forretningssted for foretagendet, såfremt medarbejderen har en tilknytning til den forretningsmæssige aktivitet i Danmark i form af betjening eller udvikling af det danske marked.

Selvom Skatterådet tiltræder Skattestyrelsens indstilling i SKM2021.415.SR, hvorefter hjemmekontoret skal være i foretagendets interesse med fordel fra Danmark, ses der i praksis at være grænsetilfælde. Et eksempel fremgår af afgørelsen SKM2021.412.SR.

I SKM2021.412.SR havde et svensk foretagende ansat to danske medarbejdere, som udførte arbejde fra deres respektive hjemmekontorer i Danmark. Den ene medarbejder havde titlen kreativ direktør og ejede kapitalandele i foretagendet. Den kreative direktør besad en vigtig rolle i henhold til udviklingsarbejde, men derimod ikke ledelsesmæssige beføjelser. Foretagendet havde både danske og svenske kunder. Medarbejderne skulle arbejde med videreudvikling, der skulle udgøre 67% af deres arbejde, og kundesupport, der skulle udgøre de resterende 33% af deres arbejde. Begge aktiviteter foregik virtuelt. De danske medarbejdere fik uddelegeret og betjente foretagendets danske kunder. Skatterådet tiltrådte Skattestyrelsens indstilling, hvorefter der ikke forelå en forretningsmæssig fordel og dermed selvstændig værdi for foretagendet ved, at medarbejderne udførte deres arbejde fra hjemmekontorerne i Danmark. Skatterådet fandt, at den geografiske placering udelukkende beroede på medarbejdernes personlige forhold.

Det afgørende i vurderingen af fast forretningssted i SKM2021.412.SR er, at det svenske foretagende ikke har haft en forretningsmæssig interesse i at ansætte medarbejdere med hjemmekontor i Danmark. Ifølge afgørelsen er placeringen af hjemmekontorerne alene i medarbejdernes personlige interesse. Arbejdets art er af virtuel karakter og kræver derfor ikke geografisk tilstedeværelse for foretagendet i Danmark. Hjemmekontorerne placering giver ikke en selvstændig værdi for foretagendet, idet den geografiske placering ikke sker med henblik på udvikling af tilstedeværelsen på det danske marked. I afgørelsen lægges der vægt på surrogatbetragtningen, da foretagendet ikke er en salgsvirksomhed med salgsopsøgende aktiviteter, og at det derfor ikke vil have selvstændig betydning at have sine medarbejdere geografisk placeret i Danmark. Dette kan indikere, at der i praksis stilles lempeligere krav til den forretningsmæssige

interesse for virksomheder, der ikke er direkte salgsvirksomheder. Hvis medarbejderens opgaver derimod består i opsøgning af kunder og opbygning af et specifikt marked, vil der modsætningsvist foreligge den fornødne forretningsmæssige interesse til, at medarbejdernes hjemmekontorer kan udgøre faste forretningssteder.⁹⁰

Resultatet i ovenstående afgørelse synes at skabe usikkerhed omkring, hvor stor tilknytningen til det danske marked skal være, når medarbejderne betjener det pågældende marked fra deres respektive hjemmekontorer i Danmark. Af ovenstående faktum fremgår det, at de danske medarbejdere bliver tildelt og betjener danske kunder, og at deres opgave består i at have kendskab til kundernes forhold og behov. På trods heraf tiltræder Skatterådet, at foretagendet ikke har haft en forretningsmæssig interesse i at udvikle og/eller betjene det danske marked. Dét forhold, at de danske medarbejdere faktisk betjener danske kunder, er tilsyneladende mindre afgørende end foretagendets anbringende om, at de ikke har interesse eller behov for danske medarbejdere til at betjene danske kunder. Dette anbringende virker paradoksalt, eftersom foretagendet på den ene side udtaler, at de ingen interesse eller behov har for danske medarbejdere, men samtidig konsekvent vælger at uddelegere de danske kunder til de danske medarbejdere. Skulle anbringendet være retvisende, burde foretagendet ikke sondre mellem danske og svenske kunder ved uddelegering til foretagendets medarbejdere. I afgørelsen var en faktisk og konsekvent uddelegering af danske kunder til medarbejderne i Danmark ikke tilstrækkeligt til at udgøre en forretningsmæssig interesse for foretagendet. Afgørelsen skaber derfor usikkerhed omkring rækkevidden til opfyldelse af den forretningsmæssige interesse, samt om det er den faktiske udførelse af arbejdet eller foretagendets hensigt, der tillægges vægt i praksis.⁹¹

Sammenfattende kan den forretningsmæssige interesse foreligge, når foretagendet betjener eller ønsker at udvikle det danske marked. Den kan også foreligge, når foretagendets forretningsmæssige interesse består og bidrager med en selvstændig værdi for foretagendet ved at have en medarbejder geografisk placeret i Danmark.

Samlet vil den forretningsmæssige interesse med fordel fra Danmark udgøre en surrogatbetragtning. Hvis hjemmekontoret er et surrogat for en egentlig etablering af et kontor i kildelandet, som skal betjene og udvikle markedet i kildelandet eller i relation til kildelandet, må dette kunne sidestilles med, at hjemmekontoret er i foretagendets forretningsmæssige interesse med fordel fra kildelandet.⁹²

⁹⁰ Nørgaard Laursen: *SR.2022.136*, afsnit 4.3

⁹¹ *Ibid.*

⁹² Bolander & Langhøve: *SR.2021.3* og Nørgaard Laursen: *SR.2022.136*, afsnit 4.4

Det er slutteligt nødvendigt at bemærke, at en medarbejders arbejde af forberedende eller hjælpende karakter fra hjemmekontor ikke kan udgøre et fast forretningssted, uanset at ovenstående forhold er opfyldt.

7.1.3.4.3 Medarbejderens betydning

I praksis er der i flere afgørelser sat spørgsmålstegn ved, om ansættelsen af en ledende medarbejder, der arbejder fra sit hjemmekontor i Danmark, automatisk medfører den tilstrækkelige forbindelse mellem et foretagendes forretningsmæssige virksomhed og Danmark som kilde-land. I dette afsnit behandles derfor spørgsmålet om, hvorvidt en ledende medarbejders hjemmekontor automatisk kan udgøre et fast forretningssted til disposition for foretagendet.

Problemstillingen om, hvorvidt et hjemmekontor tilhørende en ledende medarbejder, på baggrund af dennes centrale rolle, automatisk udgør et fast forretningssted til disposition for foretagendet, ses behandlet i SKM2022.557.SR.

SKM2022.557.SR angik en norsk administrerende direktør og kapitalejer for en norsk koncern med både holding- og driftsselskab i Norge. Direktøren besad en ejerandel på 20% af koncernen. Direktøren skulle flytte til Danmark grundet personlige årsager, og vedkommende havde hentet bestyrelsens samtykke til at kunne arbejde fra sit hjemmekontor i Danmark. Direktøren ville i 35% af tiden arbejde fra sit hjemmekontor i Danmark og i de resterende 65% fra det norske foretagendes kontor. Medarbejderens arbejdsopgaver blev kategoriseret som daglig ledelse.

Skatterådet tiltrådte, at direktørens hjemmekontor i Danmark ville medføre fast driftssted for foretagendet. Vurderingen blev foretaget på baggrund af, at foretagendet havde en forretningsmæssig interesse i tilstedeværelse i Danmark som følge af direktørens flytning. Efter det oplyste havde direktøren en så væsentlig position i foretagendet, at vedkommendes position ikke ville kunne erstattes. Dette underbyggedes også af foretagendets medarbejderantal på 24 ansatte og direktørens jobfunktion som administrerende direktør. Den væsentlige position måtte også ses i lyset af, at direktøren ejede 20% af aktierne i foretagendet. Direktørens personlige interesse i at arbejde fra hjemmekontoret i Danmark var herefter også af betydning grundet dennes væsentlige position for foretagendet.

Afgørelsen klarlægger hvilke momenter, der tillægges vægt i vurderingen af en ledende medarbejders hjemmekontors betydning for ledelsens sæde, samt hvorvidt en ledende medarbejders hjemmekontor i Danmark automatisk udgør et fast forretningssted til disposition for foretagendet. I afgørelsen lægges det til grund, at direktøren i Danmark ikke statuerer ledelsens sæde for foretagendet i Danmark, idet ledelsesopgaverne hovedsageligt, dvs. 65% af tiden, udøves fra foretagendets kontor i Norge. Eftersom direktøren ikke statuerer ledelsens sæde, bliver det relevant at vurdere, om foretagendet i stedet som følge af direktørens flytning til Danmark vil etablere fast driftssted.

I vurderingen af fast forretningssted til foretagendets disposition tiltræder Skatterådet Skattestyrelsens indstilling, hvori der lægges vægt på direktørens jobfunktioner. Herudover er foretagendets størrelse også af betydning, da dette ligeledes understøtter direktørens væsentlige, centrale og uundværlige position i foretagendet. Dét faktum, at direktøren også er kapitalejer i foretagendet, synes også at tillægges betydning, da dette understøtter direktørens væsentlige position i foretagendet. På baggrund af disse momenter lægges det til grund, at foretagendet har en forretningsmæssig interesse i at være til stede i Danmark som følge af direktørens ledelsesmæssige position i foretagendet. Der kan sættes lighedstegn mellem foretagendets forretningsmæssige interesse og direktørens personlige interesse, grundet direktørens ledelsesmæssige position. Herved afviger afgørelsen fra udgangspunktet om, at en udelukkende personlig interesse ikke kan etablere forretningsmæssig interesse for foretagendet i situationer, hvor foretagendet ellers ikke vil have en forretningsmæssig interesse, hvis det ikke havde været for medarbejderens position. Det forekommer yderligere at være underordnet, om foretagendet har stillet et kontor til rådighed for en ledende medarbejder i domicillandet. Dette afviger fra styresignalet, hvor det indgår som et moment, der kan tillægges vægt i vurderingen af fast forretningssted.

Der kan imidlertid opstå usikkerhed omkring rækkevidden af, hvornår en ledende medarbejders hjemmekontor automatisk vil udgøre et fast forretningssted til disposition for foretagendet. Denne grænsetrækning synes at foreligge i SKM2021.277.SR.

I SKM2021.277.SR havde et engelsk foretagende ansat en engelsk direktør bosiddende i Danmark. Direktøren havde en stilling som Portfolio Development Director, hvis arbejdsopgaver primært bestod i at ringe og sende e-mails til porteføljeselskaberne. På baggrund af disse opgaver blev direktørens stilling anset som en underordnet ledelsesposition. Efterfølgende blev vedkommende udnævnt som bestyrelsesmedlem for foretagendet, hvilket rejste tvivl

om, hvorvidt direktørens hjemmekontor i Danmark nu måtte anses at udgøre et fast forretningssted til disposition for foretagendet. Direktørens arbejdsopgaver i Danmark havde ikke ændret sig, og de nye arbejdsopgaver blev varetaget fra England. Skatterådet tiltrådte herefter, at der ikke kunne statueres fast driftssted for foretagendet. Dette blev blandt andet begrundet i, at direktøren ikke ville udnytte sin bemyndigelse i Danmark, og at vedkommende yderligere ikke havde stemmeflertal eller afgørende stemmer på hverken bestyrelsesmøder eller i Investment Committee, hvorefter foretagendet ikke havde forretningsmæssig interesse i det danske marked.

Afgørelsen indikerer grænsen for, hvornår en ledende medarbejders hjemmekontor automatisk udgør et fast forretningssted til disposition for foretagendet. I afgørelsen har direktøren ikke det fornødne stemmeflertal til at kunne træffe beslutninger på vegne af foretagendet og kan derfor ikke enerådigt binde foretagendet. Derudover udøver direktøren, når vedkommende er i Danmark, ikke de ledelsesmæssige beføjelser, som følger af dennes bestyrelseshverv. Derimod udføres de arbejdsopgaver, som følger af dennes forhenværende stilling som Portfolio Development Director, der betragtes som en underordnet ledelsesposition. Af afgørelsen kan det herefter udledes, at en direktør, der udgør en del af topledelsen i foretagendet, skal udøve sine ledelsesmæssige beføjelser i kildelandet, for at hjemmekontoret automatisk kan udgøre et fast forretningssted til disposition for foretagendet i Danmark. Der lægges særligt vægt på, at direktørens arbejde i Danmark har karakter af en underordnet ledelsesposition, og at direktøren ikke enerådigt har stemmeflertal til at træffe beslutninger.⁹³ I situationer hvor en ledende medarbejders arbejde fra hjemmekontoret ikke bærer præg af reel ledelse, men derimod er af anden underordnet karakter, kan hjemmekontoret ikke automatisk udgøre et fast forretningssted til disposition for foretagendet. I disse situationer skal det i stedet vurderes, om der foreligger en forretningsmæssig interesse for foretagendet i, at den ledende medarbejder udfører sine underordnede opgaver fra hjemmekontoret. Hvis ikke en sådan forretningsmæssig interesse foreligger, vil den ledende medarbejders hjemmekontor ikke kunne udgøre et fast forretningssted til disposition for foretagendet.

Afgørelserne SKM2022.557.SR, SKM2021.412.SR og SKM2021.277.SR belyser spørgsmålet om en medarbejders position for foretagendet, og om denne position er fyldestgørende til automatisk at udgøre et fast forretningssted. I SKM2021.412.SR tages der ikke særskilt stilling til, om den kreative direktørs arbejde i sig selv ville kunne medføre, at dennes hjemmekontor ville udgøre et fast forretningssted. Den manglende stillingtagen hertil kan være udtryk for, at

⁹³ Nørgaard Laursen: SR.2022.136, afsnit 4.4

medarbejderen anses som et underordnet ledelsesmedlem, hvis position ikke selvstændigt medfører fast forretningssted.⁹⁴ Selvom den kreative direktør utvivlsomt har en central position i foretagendet, besidder han ikke nogen ledelsesbeføjelser og er ej heller registreret som direktør i det svenske selskabsregister. I kontrast hertil tages der i SKM2021.277.SR særskilt stilling til direktørens ledelsesmæssige beføjelser, og hvorhenne disse udøves. Vurderingen af skillelinjen for, hvornår en medarbejders hjemmekontor, som følge af medarbejderens centrale position, er sufficient til automatisk at udgøre et fast forretningssted, synes altså at bero på, hvorvidt medarbejderen faktisk har ledelsesmæssige beføjelser, som fremgår af SKM2022.557.SR, og i givet fald hvorfra disse beføjelser udøves, som set i SKM2021.277.SR. Generelt må det kunne uledes, at når en ledende medarbejder udfører daglig ledelse fra sit hjemmekontor, vil der næppe kunne sættes spørgsmålstegn ved, om hjemmekontoret udgør et fast forretningssted til disposition for foretagendet.

Hvis medarbejderen indgår i foretagendets bestyrelse, er det afgørende, hvor de beføjelser, som bestyrelshvervet medfører, faktisk udøves. Medarbejderens besiddelse af kapitalandele i foretagendet kan desuden tillægges betydning i vurderingen. En medarbejders væsentlige position i foretagendet kan ligeledes bevirke, at et hjemmekontors placering i Danmark grundet medarbejderens personlige interesse medfører, at placeringen også er i foretagendets interesse.

På baggrund af ovenstående må det sammenfattes, at et hjemmekontor, tilhørende en medarbejder med en underordnet ledelsesposition, ikke selvstændigt kan udgøre et fast forretningssted. Skillelinjen befinder sig således et sted mellem en medarbejders underordnede ledelsesposition og en position i topledelsen.⁹⁵ Såfremt det vurderes, at en medarbejders hjemmekontor opfylder enkelte eller flere af ovenstående momenter for at udgøre et fast forretningssted, synes praksis ikke at inddrage surrogatbetragtningen. Dette kan indikere, at en ledende medarbejder, grundet sin væsentlige position og ledelsesbeføjelser, kan placere sit hjemmekontor i et andet land end foretagendets domicilland, hvorefter placeringen også vil være i foretagendets interesse. I praksis synes der derfor at blive sat lighedstegn mellem en medarbejder, som efter de gennemgåede momenter udøver sine ledelsesmæssige beføjelser fra sit hjemmekontor i Danmark, og at hjemmekontoret skal være i foretagendets interesse ud fra en surrogatbetragtning.

De i de foregående afsnit gennemgåede praksisudviklede forhold, som fremgår af styresignalet SKM2020.298.SKTST, kan benyttes i vurderingen af, om der foreligger et fast forretningssted. Det ses ud fra praksis, at forholdene ikke er kumulative, og hvert forhold kan derfor inddrages

⁹⁴ Nørgaard Laursen: *SR.2022.136*, afsnit 4.4

⁹⁵ *Ibid.*

og vægtes skønsmæssigt i forhold til sagens faktiske omstændigheder. Praksis er ikke systematisk, og der skal således foretages en konkret vurdering i hver enkelte afgørelse. Om praksis inddrager de praksisudviklede forhold, kommentarerne til MDBO eller begge i forening, synes ikke at være entydigt. Det er derfor vanskeligt at udlede generelt, hvad der i vurderingen lægges vægt på, da dette synes at veksle fra afgørelse til afgørelse.

Vurderingen af, om der foreligger et fast forretningssted til disposition for foretagendet, er imidlertid ikke i sig selv tilstrækkeligt til at statuere fast driftssted. For at der kan statures fast driftssted, skal der efter de almindelige betingelser ske virksomhedsudøvelse gennem det faste forretningssted.

7.1.4 Virksomhedsudøvelse gennem det faste forretningssted

Ifølge MDBO art. 5, stk. 1 defineres et fast driftssted som et forretningssted, hvorfra et foretagendes forretningsmæssige virksomhed udøves helt eller delvist. Som gennemgået i afsnit 6.3.1.3 er det derfor en forudsætning, at den forretningsmæssige virksomhed udøves gennem det faste forretningssted, for at der kan statures fast driftssted. Det følger af kommentarernes pkt. 20 til MDBO art. 5, at udtrykket 'gennem hvilket' skal underkastes en bred fortolkning. Dette medfører, at der foreligger et fast driftssted, når den forretningsmæssige virksomhed udøves helt eller delvist gennem et fast forretningssted, der er til foretagendets disposition, såfremt udøvelsen ikke er af forberedende eller hjælpende karakter. Den forretningsmæssige virksomhedsudøvelse skal således ske gennem hjemmekontoret, der kan karakteriseres som et fast forretningssted. Et eksempel ses i SKM2019.448.SR.

I SKM2019.448.SR havde et tysk foretagende ansat en dansk medarbejder som Country Manager Nordic. Medarbejderen skulle markedsføre og sælge det tyske foretagendes produkter for erhvervskunder i Danmark, hvilket krævede, at medarbejderen arbejdede delvist fra sit hjem. Medarbejderens arbejde fra Danmark udgjorde 30% af den samlede arbejdstid. Medarbejderens stilling var tidsbegrænset, og det var aftalt med foretagendet, at arbejdsstedet var hjemmekontoret. Skatterådet fandt frem til, at medarbejderen udøvede foretagendets virksomhed fra sit hjemmekontor i Danmark. I afgørelsen blev der lagt vægt på, at medarbejderens arbejde ikke opstod tilfældigt og sporadisk, men kunne planlægges. Herudover blev der lagt vægt på, at foretagendet var indforstået med, at medarbejderen udførte arbejdet fra sit hjemmekontor i Danmark.

Det fremgår af afgørelsen, at såfremt medarbejderen løbende og lønnet udfører foretagendets forretningsmæssige virksomhed fra hjemmekontoret, vil virksomhedsudøvelsen ske gennem det faste forretningssted. I vurderingen er det herefter underordnet, om virksomhedsudøvelsen sker helt eller delvist gennem hjemmekontoret. I afgørelsen kunne en delvis virksomhedsudøvelse på 30% gennem hjemmekontoret ikke anses for at være af tilfældig og sporadisk karakter. Dermed havde virksomhedsudøvelsen tilstrækkelig tilknytning til Danmark. Foretagendet er yderligere indforstået med, at virksomhedsudøvelsen foregår fra medarbejderens hjemmekontor. Det er Skatterådets opfattelse på baggrund af Skattestyrelsens indstilling, at medarbejderen udøver foretagendets forretningsmæssige virksomhed gennem hjemmekontoret. Det bemærkes særligt, at der i vurderingen af virksomhedsudøvelse anvendes visse forhold, der fremgår af styresignalet SKM2020.298.SKTST samt øvrig praksis vedrørende fast forretningssted ved hjemmekontor. Dette indebærer blandt andet brugen af begreberne 'tilfældigt og sporadisk' og 'indforstået med'.

Afgørelsen illustrerer, at for at foretagendets forretningsmæssige virksomhed kan anses for udøvet gennem medarbejderens hjemmekontor i henhold til kommentarernes pkt. 20 til MDBO art. 5, er det afgørende, at virksomhedsudøvelsen sker fra et hjemmekontor, der er til foretagendets disposition. Dette udtrykkes ved, at foretagendet er indforstået hermed, og at arbejdet ikke opstår tilfældigt og sporadisk. Endvidere vil kravet om virksomhedsudøvelse være opfyldt i tilfælde, hvor der foreligger et ansættelsesforhold mellem medarbejderen og foretagendet, jf. kommentarernes pkt. 39 til MDBO art. 5. I praksis vil dette forhold i tilknytning til hjemmekontorer sjældent give anledning til tvivl, eftersom virksomhedsudøvelse fra hjemmekontor oftest vil bestå på baggrund af et ansættelsesforhold.

Såfremt det kan konstateres, at der foreligger et fast forretningssted, gennem hvilket der sker virksomhedsudøvelse, statueres der fast driftssted, medmindre den udøvede virksomhed i kildelandet er af forberedende eller hjælpende karakter.

7.2 Forberedende eller hjælpende karakter

En central problematik i spørgsmålet om virksomhedsudøvelse gennem et hjemmekontor er, om denne virksomhedsudøvelse er af forberedende eller hjælpende karakter og derfor omfattet af undtagelsesbestemmelsen i MDBO art. 5, stk. 4. Ifølge kommentarernes pkt. 19 til MDBO art. 5 vil virksomhedsudøvelse gennem et hjemmekontor ofte være omfattet af denne undtagelse.

I tilfælde hvor den udøvede virksomhed i kildelandet er af forberedende eller hjælpende karakter, vil der ikke kunne statueres fast driftssted. Dermed er det en betingelse i henhold til problemformuleringen, at virksomhedsudøvelsen gennem hjemmekontor ikke anses som værende af forberedende eller hjælpende karakter. Ifølge kommentarernes pkt. 59 til MDBO art. 5 er et afgørende kriterium i vurderingen, hvorvidt det faste forretningssted selvstændigt udgør en væsentlig og betydningsfuld del af foretagendets virksomhed i sin helhed. Dette er en konkret vurdering, der skal foretages ud fra hvert enkelt tilfældes faktiske forhold. En hovedregel er, at virksomhedsudøvelsen gennem hjemmekontoret ikke anses for forberedende eller hjælpende karakter, såfremt dets formål er identisk med foretagendets almindelige formål.

Det kan være vanskeligt at skelne mellem virksomhed af forberedende eller hjælpende karakter og virksomhed, der ikke er det. Et eksempel ses illustreret i SKM2021.118.SR.

I SKM2021.118.SR havde et svensk medicinalforetagende ansat to medarbejdere i Danmark. Disse medarbejdere skulle varetage opgaver inden for vidensudvikling, support, uddannelse, træning, rapportering og compliance, samt promovning og salgsaktiviteter til blandt andet hospitaler og sundhedspersonale i Danmark. Medarbejderne arbejdede fra deres respektive hjemmekontorer i Danmark og havde ikke fået stillet kontor til rådighed hos foretagendet. Medarbejderne havde ikke direkte kundekontakt. Foretagendets kundekreds omfattede distributører, apoteker og slutbrugere. Medarbejderne havde derimod kontakt til sundhedspersonale, såsom praktiserende læger, hospitaler og forskere med henblik på uddannelse og træning i produkterne. Efter en konkret vurdering af hver enkelt arbejdsopgave blev det lagt til grund, at medarbejderne ikke udførte finansiel-, salgs- eller strategisk virksomhed, hvorefter den udøvede virksomhed alene var af forberedende eller hjælpende karakter.

I ovenstående afgørelse ses det, at Skatterådet tiltræder Skattestyrelsens indstilling, hvor de i praksis forholder sig til de faktiske forhold for hvert enkelt arbejdsområde, der udøves fra medarbejderens hjemmekontor. Dette er i overensstemmelse med kommentarernes pkt. 59 til MDBO art. 5. Arbejdsopgaverne med vidensudvikling og support bliver anset for at være af hjælpende karakter i forhold til foretagendets kernevirkomhed, som består i forskning, udvikling, produktion og markedsføring af farmaceutiske produkter. Opgaverne angående uddannelse og træning bliver ligeledes anset for at være af hjælpende og salgsforberedende karakter, idet opgaverne ikke er en del af foretagendets almindelige forretningsvirksomhed og dermed ikke identisk med foretagendets almindelige formål. Rapportering og compliance bliver anset

for at være administrative opgaver, som er forberedende eller hjælpende, da de ikke er lig med selskabets kernevirkksomhed. Slutteligt bliver arbejdsopgaver med promovering og salgsaktiviteter anset som udført med henblik på formidling af faglig viden og er dermed ikke en økonomisk eller kontraktuel forhandling, hvor der kan gives særlige pristilbud eller afgives ordrer. Derfor bliver disse også anset for at være af hjælpende karakter, idet aktiviteterne støtter foretagendets salg uden at indgå som et direkte element i salgsprocessen. Opsummerende må det udledes, at såfremt en medarbejder fra sit hjemmekontor udelukkende beskæftiger sig med opgaver af typen oplistet ovenfor, vil dette utvivlsomt blive anset som værende af enten forberedende eller hjælpende karakter, dog henset til foretagendets kernevirkksomhed.

For så vidt angår markedsføring, er det klare udgangspunkt efter kommentarernes pkt. 71 til MDBO art. 5, at dette er af hjælpende karakter, såfremt markedsføring ikke udgør en integreret del af foretagendets kernevirkksomhed. I afgørelsen tillægges det betydning, at medicinalforetagendets kernevirkksomhed består i forskning af farmaceutiske produkter, samt udvikling, produktion og markedsføring af egne farmaceutiske produkter. Markedsføringen, der omfatter salgsaktiviteter og promovering fra medarbejdernes respektive hjemmekontorer, henhører således under foretagendets kernevirkksomhed. Skatterådet finder på trods heraf, at markedsføringen af foretagendets produkter skal anses som af forberedende eller hjælpende karakter, da medarbejderne ikke har mulighed for at yde sundhedspersonalet økonomiske incitamenter i form af pristilbud, rabatordninger, provisioner eller lignende. Markedsføringen baseres alene på produktets egenskaber, hvorfor markedsføringsopgaven udelukkende har karakter af formidling af faglig viden, der udgør en hjælpende virksomhed for foretagendet og således ikke er en direkte del af foretagendets salgsproces.

Generelt må det af afgørelsen udledes, at hvis markedsføring eller salgsaktiviteter skal kunne henhøre under foretagendets kernevirkksomhed, og dermed ikke anses som virksomhed af forberedende eller hjælpende karakter, skal aktiviteten være en direkte del af selve salgsprocessen i form af kontraktforhandling, rabatordning, m.v., og herefter bidrage direkte til foretagendets indtægtsskabende virksomhed.

Et tilfælde hvor udførelsen af den forretningsmæssige virksomhed fra hjemmekontor ikke blev anset for at være af forberedende eller hjælpende karakter, ses i SKM2020.433.SR. I afgørelsen havde et tysk foretagende ansat en dansk medarbejder, som arbejdede fra dennes hjemmekontor i Danmark. Medarbejderen varetog salgs- og kunderelaterede opgaver, herunder markedsførings- og udbudsaktiviteter, samt strategisk salg af foretagendets produkter i Europa. Da medarbejderen havde en ledende og bærende funktion inden for salg og forretningsudvikling, blev

arbejdsopgaverne anset som kerneopgaver for foretagendet. Der blev på baggrund heraf stateret fast driftssted, da opgaverne ikke blev anset for at være af hjælpende eller forberedende karakter.

I afgørelsen forestår medarbejderen al salgsarbejde, markedsføringsaktiviteter, repræsentation af foretagendet, m.v., hvorfor medarbejderen som central medarbejder fungerer som foretagendets primære salgsafdeling. Medarbejderen udgør en bærende del af kernevirksohmheden i forhold til salg og markedsføring af foretagendets produkter og bidrager derigennem væsentligt til generering af indtægter for foretagendet. Det tillægges i afgørelsen vægt, at medarbejderen, i medfør af dennes funktion i foretagendet, er en så vital og bærende del af foretagendets indtægtsgenerering, at opgaverne udført fra hjemmekontoret, trods deres administrative karakter, er så nært beslægtet med foretagendets kerneopgaver, at de ikke kan anses for at være af forberedende eller hjælpende karakter. Det må generelt udledes, at såfremt medarbejderen har en ledende og bærende funktion, og arbejdet udført fra hjemmekontoret faktisk bidrager til foretagendets indtægtsskabende aktiviteter, kan arbejdet som udgangspunkt ikke karakteriseres som værende af forberedende eller hjælpende karakter. Dette ses ligeledes i SKM2022.557.SR, hvor udøvelse af ledelsesmæssig aktivitet betragtes som værende en kerneopgave, der har en bærende rolle for indtjening. Denne aktivitet kan derfor ikke anses for at være af forberedende eller hjælpende karakter.

I praksis fremgår der også eksempler på, at en medarbejders forretningsudvikling fra hjemmekontor ikke medfører, at virksomheden er af forberedende eller hjælpende karakter. Dette ses blandt andet i SKM2020.208.SR, der omhandlede en tysk medarbejder, hvis opgaver bestod i evaluering af markedspotentiale, forretningsudvikling i Danmark, identifikation af fremtidige strategiske partnere på markedet, samt opbygning af hjemmeside. Af afgørelsen fremgår det, at såfremt den udøvede virksomhed udgør en væsentlig og betydningsfuld del af foretagendets virksomhed i sin helhed, vil virksomheden ikke karakteriseres som af forberedende eller hjælpende karakter. Forretningsudvikling, herunder udvikling af et specifikt marked, vil som udgangspunkt altid være væsentligt og betydningsfuldt for et foretagende, hvorefter det også på sigt bidrager til et foretagendes indtægtsskabende aktiviteter. Dermed vil forretningsudviklende aktiviteter, der udføres fra et hjemmekontor, ikke betragtes som virksomhed af forberedende eller hjælpende karakter.

En medarbejders centrale rolle i et foretagende kan også være afgørende i vurderingen af virksomheden, der udøves. Virksomhed, der eksempelvis er af salgsfremmende, forretningsudviklende eller ledelsesmæssig karakter, har en afgørende betydning for et foretagendes indtægts-

generering. Følgelig fremgår det af SKM2022.557.SR, at en central medarbejders arbejdsopgaver, der udføres gennem et hjemmekontor, vil blive betragtet som kerneopgaver og dermed ikke være af forberedende eller hjælpende karakter. Dette fremgår ligeledes af kommentarernes pkt. 71 til MDBO art. 5, hvorefter virksomhed af ledelsesmæssig karakter ikke kan betragtes som virksomhed af forberedende eller hjælpende karakter.

Det må herefter udledes, at der ud fra praksis kan opstilles en række eksempler på specifikke funktioner, hvis virksomhedsudøvelse næppe vil kunne anses for at være af forberedende eller hjælpende karakter. Et eksempel omfatter salgsmedarbejdere, som fra deres respektive hjemmekontorer udfører salgsaktiviteter, der bidrager direkte til foretagendets indtægtsgenerering ved at indgå i salgsprocessen. Et andet eksempel omfatter forretningsudviklende medarbejdere, der fra hjemmekontor udvikler et marked med henblik på at varetage foretagendets kernevirk-somhed. Et tredje eksempel angår ledende eller centrale medarbejdere, der fra hjemmekontor udfører ledelsesmæssige aktiviteter, hvilket altid er at anse for væsentlig og betydningsfuld virksomhed for foretagendet.

7.3 Delkonklusion

Til besvarelse af problemformuleringens første led har afsnit 7.0 undersøgt, hvornår der statueres fast driftssted ved hjemmekontor. Udgangspunktet for statuering af fast driftssted ved hjemmekontor er, at de almindelige betingelser efter MDBO art. 5 skal være opfyldt. Der skal således være et forretningssted, der er tidsmæssigt og geografisk fast, hvor der gennem det faste forretningssted sker virksomhedsudøvelse. Der er i relation til hjemmekontor visse modifikationer til de almindelige betingelser, der gennemgås i det følgende.

I praksis lægges der vægt på, at hjemmekontoret er til disposition for foretagendet. Denne vurdering kan bero på de tre kriterier oplistet i kommentarernes pkt. 18 til MDBO art. 5. I vurderingen henses der til, om hjemmekontoret løbende anvendes til udførelse af foretagendets forretningsmæssige virksomhed, samt om de faktiske forhold og omstændigheder tydeliggør, at foretagendet har krævet, at medarbejderen anvender hjemmekontoret til udførelse af den forretningsmæssige virksomhed for foretagendet. I praksis foretages der ikke en selvstændig vurdering af dispositionskravet, eftersom praksis lader kriterierne skønsomt indgå som elementer, i samspil med praksisudviklede forhold, i vurderingen af de almindelige betingelser. Denne usystematiske tilgang besværliggør en generalisering af, hvorvidt det er kommentarerne, de praksisudviklede forhold eller begge i forening, der tillægges vægt i vurderingen af fast driftssted ved hjemmekontor.

Såfremt der foreligger et forretningssted efter ovenstående, skal det vurderes, om forretningsstedet er geografisk og tidsmæssigt fast efter de almindelige betingelser. Styresignalet SKM2020.298.SKTST oplister fire praksisudviklede forhold, der kan indgå i vurderingen af fast forretningssted ved hjemmekontor. Efter første forhold kan en medarbejders hjemmekontor udgøre et fast forretningssted i situationer, hvor medarbejderen ikke har anden fast arbejdsplads til rådighed. Efter andet forhold kan hjemmekontoret udgøre et fast forretningssted i situationer, hvor foretagendet er indforstået med medarbejderens udførelse af arbejde fra hjemmekontoret. Efter tredje forhold skal medarbejderens udførte virksomhed fra hjemmekontoret ikke opstå tilfældigt og sporadisk, men derimod være planlagt eller kunne planlægges. Efter fjerde og sidste forhold kan et hjemmekontor udgøre et fast forretningssted, når den forretningsmæssige aktivitet er udført med fordel fra Danmark, hvorved det ligeledes er i foretagendets interesse, at arbejdet udføres herfra. Der foretages derfor en vurdering af, om hjemmekontoret fungerer som surrogat for en egentlig etablering.

Ovenstående forhold modificeres dog i situationer, hvor der er tale om centrale medarbejdere. I disse situationer kan medarbejderens ledelsesmæssige position i foretagendet medføre, at den forretningsmæssige interesse for foretagendet automatisk er til stede, og hjemmekontoret kan herefter udgøre et fast forretningssted.

Såfremt det kan konstateres, at der foreligger et fast forretningssted, er det yderligere et krav, at der sker virksomhedsudøvelse gennem dette.

Er ovenstående opfyldt, kan hjemmekontoret udgøre et fast driftssted for foretagendet. Undtagelsen hertil findes, såfremt virksomhedsudøvelsen fra hjemmekontoret er af forberedende eller hjælpende karakter.

8.0 Implikationer ved statuering af fast driftssted

8.1 Indledning

Efter at der er statueret fast driftssted i form af et hjemmekontor, er den subjektive skattepligt fastlagt.⁹⁶ Herefter vil specialet i henhold til problemformuleringens andet led undersøge, hvilke mulige implikationer statuering af fast driftssted ved hjemmekontor kan medføre. I følgende afsnit vil indkomstallokering til hjemmekontoret, samt øvrige implikationer, gennemgås. Det bemærkes, at de af specialet behandlede mulige implikationer ikke er udtømmende.

8.2 Indkomstallokering efter MDBO art. 7

En væsentlig implikation ved statuering af fast driftssted ved hjemmekontor efter MDBO art. 5 er, at der efter MDBO art. 7 skal ske indkomstallokering hertil. Nærværende afsnit vil derfor beskæftige sig med de generelle regler for indkomstallokering til det faste driftssted. Det følger af MDBO art. 7, stk. 1, at såfremt et foretagende har fortjeneste ved forretningsmæssig virksomhed, skal beskatningsretten hertil tildeles domicillandet, medmindre fortjenesten kan henføres til et fast driftssted i kildelandet.⁹⁷ Der skal således beregnes en indkomst, der kan allokeres til det faste driftssted. Dette gælder uanset, om det faste driftssted består i et hjemmekontor eller ej. Efter selskabsskattelovens § 2, stk. 7 og de fleste dansk-indgåede dobbeltbeskatningsoverenskomster pålægges det faste driftssted at opgøre dets indkomst i overensstemmelse med MDBO art. 7.⁹⁸ Eftersom selskabsskattelovens § 2, stk. 7 er affattet i overensstemmelse med MDBO art. 7, vil dette afsnit behandle reglerne om indkomstallokering efter modeloverenskomstens regler.⁹⁹

For at sikre en ensartet fortolkning af indkomstallokering efter MDBO art. 7, stk. 2 har OECD udarbejdet *Report on the Attribution of Profits to Permanent Establishments* (herefter: rapporten) i 2008. Rapporten indeholder *the Authorised OECD Approach* (herefter: AOA), der redegør for, hvordan et foretagendes indkomst ved forretningsmæssig virksomhed allokeres til et fast driftssted. Opgørelsen af indkomst til et fast driftssted skal ske efter den direkte metode, der imidlertid også kaldes for *the separate entity approach*. Ifølge denne metode skal allokeringen af indkomst til det faste driftssted foretages, som var det faste driftssted et selvstændigt

⁹⁶ Michelsen, m.fl.: *International skatteret*, s. 354

⁹⁷ Kommentarerne til OECD's 2017 modeloverenskomst, pkt. 10 til MDBO art. 7

⁹⁸ Hindum & Sunddal: *SU 2012*, 182

⁹⁹ Michelsen, m.fl.: *International skatteret*, s. 379

foretagende. Denne metode baseres på en selvstændighedsfiktion, hvor det faste driftssted anses som uafhængigt af foretagendets samlede indtjening. Der tages udgangspunkt i det faste driftssteds udførte funktioner, anvendte aktiver og påtagne risici.¹⁰⁰

Der skelnes ved brug af den direkte metode mellem begrænset og ubegrænset selvstændighedsfiktion. OECD's 2017 modeloverenskomst baserer sig på en ubegrænset selvstændighedsfiktion. Dette betyder, at det faste driftssted betragtes som uafhængigt af foretagendet og dermed som et selvstændigt retssubjekt. Herefter vil alle interne transaktioner mellem hovedkontoret, eller andre dele af foretagendet, og det faste driftssted skulle afregnes på armslængdevilkår. Dette adskiller sig fra den begrænsede selvstændighedsfiktion, hvor visse transaktioner ikke bliver medtaget grundet dets manglende tilknytning til foretagendets kernevirkksomhed. Dette kan blandt andet omfatte rente- og royaltybetalinger. Specialet vil med udgangspunkt i OECD's 2017 modeloverenskomst tage afsæt i den ubegrænsede selvstændighedsfiktion.¹⁰¹

Rapporten fra 2008 introducerede AOA, men det var på dette tidspunkt ikke muligt fuldstændigt at gennemføre AOA, idet rapportens forklaring heraf var uforenelig med ordlyden af MDBO art. 7, stk. 2. OECD inkorporerede derfor de af rapporten forenelige punkter med MDBO art. 7, stk. 2 i kommentarerne til MDBO art. 7. For at gøre AOA og MDBO art. 7, stk. 2 fuldstændigt forenelige, blev ordlyden af MDBO art. 7, stk. 2 ændret i 2010, samtidig med at der skete en revision af rapporten. Dette har dog medført, at der ved indkomstallokering til faste driftssteder skal inddrages flere kilder til fortolkning. Det fremgår af kommentarerne til MDBO art. 7, at artiklen skal fortolkes i lyset af de vejledninger, som er indeholdt i rapporten. Det er herefter nødvendigt at inddrage MDBO art. 7, kommentarerne hertil, samt rapporten. Rapporten behandler indkomstallokering til faste driftssteder i fire dele. Specialet vil kun behandle del ét, omhandlende generel indkomstallokering af fortjeneste ved forretningsmæssig virksomhed til fast driftssted.¹⁰²

Derudover bør det bemærkes, at rapporterne inddrager dele af TPG. Specialet vil grundet afgrænsningen fra transfer pricing ikke behandle TPG særskilt, men derimod blot behandle rapportens henvisninger hertil, hvor det findes relevant i henhold til specialets problemformulering.¹⁰³

¹⁰⁰ Hansen & Albertsen: *SU 2009, 241*, afsnit 2 og Michelsen, m.fl.: *International skatteret*, s. 383 f.

¹⁰¹ Michelsen, m.fl.: *International skatteret*, s. 384, Tell m.fl.: *International skatteret i et dansk perspektiv*, s. 196 f., og Werlauff: *Selskabsskatteret*, s. 162 f.

¹⁰² Kommentarerne til OECD's 2017 modeloverenskomst, pkt. 8 og 9 til MDBO art. 7, og Michelsen, m.fl.: *International skatteret*, s. 379

¹⁰³ Michelsen, m.fl.: *International skatteret*, s. 379

8.2.1 The Authorised OECD Approach (AOA)

Efter kommentarerne 20-22 til MDBO art. 7, stk. 2 skal rapporten anvendes til opgørelsen af indkomstallokering til et fast driftssted. Efter rapporten skal der ske indkomstallokering til det faste driftssted på baggrund af fortjenesten (eller tabet) ved de af det faste driftssted udførte aktiviteter, inklusive transaktioner med uafhængige foretagender, forbundne foretagender og interne transaktioner med hovedkontoret, eller andre dele af foretagendet, som det faste driftssted er en del af. I første del af rapporten udstikker OECD en to-trins metode, også kaldet AOA, der danner grundlag for indkomstallokeringen.¹⁰⁴ I første trin af AOA skal der foretages en funktions- og faktumanalyse. Denne analyse er en forudsætning for hypotetisk at kunne anse det faste driftssted som et selvstændigt foretagende. I andet trin af AOA skal interne transaktioner mellem det faste driftssted og hovedkontoret, eller andre dele af foretagendet, fastlægges ud fra armslængdeprincippet.¹⁰⁵ Specialet vil særligt fokusere på AOA's første trin og dermed ikke behandle andet trin dybdegående. Dette begrundes i, at specialet ønsker at identificere de funktioner og fakta, der har betydning for bedømmelsen af indkomstallokering som en implikation i henhold til fast driftssted ved hjemmekontor. Specialet vil kun i begrænset omfang behandle prisfastsættelsesmetoden under armslængdeprincippet, der skal danne grundlag for denne allokering til fast driftssted ved hjemmekontor.

Selvom der ikke findes megen dansk praksis i forhold til indkomstallokering til fast driftssted, fremgår det af SKM2016.353.SR, at praksis anvender og inddrager MDBO art. 7 og AOA trin et og to som gældende ret til at fastlægge indkomstopgørelsen. I afgørelsen redegøres for metoderne, men der tages ikke selvstændigt stilling til, hvorledes den konkrete indkomstallokering skal foretages. Grundet manglende praksis vil specialet i det følgende undersøge, hvordan der skal ske indkomstallokering til fast driftssted ved hjemmekontor ud fra MDBO art. 7, stk. 2 og AOA.

8.2.1.1 Trin et: Funktions- og faktumanalyse

Under trin et skal det faste driftssted afgrænses, som var det et hypotetisk selvstændigt foretagende. Denne afgrænsning skal foretages ud fra en funktions- og faktumanalyse. Ud fra rap-

¹⁰⁴ Kommentarerne til OECD's 2017 modeloverenskomst, pkt. 20 og 22 til MDBO art. 7 og Tell m.fl.: *International skatteret i et dansk perspektiv*, s. 199

¹⁰⁵ OECD: *Report on the Attribution of Profits to Permanent Establishments*, afsnit 1, pkt. 10

porten og kommentarerne til MDBO art. 7 foretages der således en analyse af funktioner, aktiver, risici, rettigheder og forpligtelser, driftskapital, samt interne transaktioner. Denne analyse baseres på TPG.¹⁰⁶

8.2.1.1.1 Funktioner

Under funktioner klarlægges det hvilke funktioner, som udføres af det faste driftssted, samt omfanget heraf. Det skal i den forbindelse fastlægges, om funktionerne er udført på vegne af hovedkontoret, andre dele af foretagendet eller det faste driftssted selv. Det samme gælder modsætningsvist, hvor det skal vurderes, om hovedkontoret, eller andre dele af foretagendet, har udført funktioner på vegne af det faste driftssted.¹⁰⁷ I relation til det faste driftssted er der efter rapportens afsnit 1, pkt. 15 særligt fokus på væsentlige personfunktioner i henhold til funktionsanalysen.

Personfunktioner kan variere fra væsentlige personfunktioner (*significant people functions*) til support- og hjælpefunktioner (*support or ancillary functions*).¹⁰⁸ Det er relevant at identificere væsentlige personfunktioner, da disse skal anvendes som kriterium for allokering af risici og aktiver mellem hovedkontoret og det faste driftssted.¹⁰⁹ Hvad der generelt forstås med væsentlige personfunktioner, fremgår ikke eksplicit af rapporten eller kommentarerne til MDBO art. 7. Der er i litteraturen givet bud på, hvordan væsentlige personfunktioner skal forstås i henhold til rapporten. Herefter skal en række elementer foreligge, forinden kravet om væsentlige personfunktioner kan anses som værende opfyldt. Første element består i, at der skal foreligge et ansvar til gennemførelse af en given opgave. Andet element er, at det pågældende personale eller person skal have den fornødne autoritet til at kunne træffe nødvendige beslutninger. Tredje og sidste element er, at de kompetencer, som er en forudsætning for opgavens gennemførelse, skal være til stede hos personalet eller personen. Hertil kommer, at funktionerne skal være væ-

¹⁰⁶ Kommentarerne til OECD's 2017 modeloverenskomst, pkt. 21 til MDBO art. 7, Michelsen m.fl.: *International skatteret*, s. 385, OECD: *Report on the Attribution of Profits to Permanent Establishments*, afsnit 1, pkt. 10 og Tell m.fl.: *International skatteret i et dansk perspektiv*, s. 199 f.

¹⁰⁷ Michelsen, m.fl.: *International skatteret*, s. 384 f. og Tell m.fl.: *International skatteret i et dansk perspektiv*, s. 200

¹⁰⁸ Kommentarerne til OECD's 2017 modeloverenskomst, pkt. 21 til MDBO art. 7, OECD: *Report on the Attribution of Profits to Permanent Establishments*, afsnit 1, pkt. 62 og Tell m.fl.: *International skatteret i et dansk perspektiv*, s. 200

¹⁰⁹ Kommentarerne til OECD's 2017 modeloverenskomst, pkt. 21 til MDBO art. 7 og OECD: *Report on the Attribution of Profits to Permanent Establishments*, afsnit 1, pkt. 67

sentlige, og at disse skal udføres af en eller flere personer, dvs. ikke udført af maskinel. Funktioner anses for værende væsentlige, når de er afgørende for foretagendets indtjening og omfatter derfor ikke support- og hjælpefunktioner.¹¹⁰

Indkomstallokering til det faste driftssted kan ske på baggrund af personfunktioner og graden af personfunktionens væsentlighed. Selvom en personfunktion anses for at være hjælpende, vil denne funktion stadigvæk udgøre en funktion, som skal indgå i armslængdeprincippet efter AOA trin to.¹¹¹

Funktionerne, der kan udføres gennem et hjemmekontor som fast driftssted, kan være mange og forskellige. En gennemgående tendens synes dog ud fra den i afsnit 7.0 gennemgåede praksis at være, at de funktioner, som udføres fra et fast driftssted i form af et hjemmekontor i Danmark, er enten salgs- eller ledelsesorienterede. I henhold til hjemmekontor udføres der utvivlsomt personfunktioner, som kan variere fra værende af hjælpende til væsentlig karakter. Hvorvidt de udførte personfunktioner anses som væsentlige eller ej afhænger af medarbejderens tildelte ansvar, autoritet til beslutningstagning og kompetencer til gennemførelse af den givne funktion. Derudover skal den udførte personfunktion være afgørende for foretagendets indtjening. Dette medfører, at en ordinær salgsmedarbejder, som eksempelvis ikke har bemyndigelse til at træffe beslutning om salg på kredit eller ydelse af rabatter, som udgangspunkt næppe vil udgøre en væsentlig personfunktion.

Der vil opstå en vis grad af overlap mellem væsentlige personfunktioner og andre elementer i funktions- og faktumanalysen, såsom aktiver og risici. Dette sker blandt andet, fordi et aktiv kan være så tæt forbundet med en væsentlig personfunktion, at personfunktionen i sig selv kan anses for at kontrollere det pågældende aktiv. Hvorvidt det faste driftssted besidder væsentlige personfunktioner, skal ses i sammenhæng med de enkelte aktiver eller risici, jf. kommentarerens pkt. 21 til MDBO art. 7. Idet såvel væsentlige personfunktioner som hjælpefunktioner kan udgøre interne transaktioner, har denne klassificering en afgørende betydning for indkomstallokeringen til det faste driftssted ved hjemmekontor, da dette herefter skal vederlægges på armslængdevilkår. Hvis det faste driftssted besidder væsentlige personfunktioner, vil det alt andet lige medføre, at det faste driftssted skal have allokeret en højere indkomst. Eftersom væsentlige personfunktioner kan foreligge ved både den øverste strategiske ledelse, såsom bestyrelsen, den taktiske daglige ledelse, såsom direktionen, og den operationelle ledelse, såsom

¹¹⁰ Hansen & Albertsen: *SU 2009*, 241, afsnit 2 og OECD: *Report on the Attribution of Profits to Permanent Establishments*, afsnit 1, pkt. 62

¹¹¹ Tell m.fl.: *International skatteret i et dansk perspektiv*, s. 200

mellemledere samt projektledere, er det afgørende, hvem der faktisk udøver de væsentlige personfunktioner. Det er derfor vigtigt at sondre mellem ovenstående personfunktioner og herefter vurdere væsentligheden ud fra de faktiske omstændigheder.¹¹²

8.2.1.1.2 Aktiver

For at kunne indkomstallokere til et fast driftssted efter MDBO art. 7, stk. 2 er det nødvendigt at afgøre, hvilke aktiver det faste driftssted benytter, samt hvem der besidder ejerskabet over såvel de materielle som immaterielle aktiver, der herefter fordeles mellem hovedkontoret og det faste driftssted. Ud fra rapporten skal der i praksis skelnes mellem juridisk og økonomisk ejerskab. Dette begrundes i, at et fast driftssted er en hypotetisk selvstændig juridisk person. Derfor vil det faste driftssted aldrig kunne anses for at besidde det juridiske ejerskab over aktiver, da det juridisk er foretagendet i sin helhed, som har ejerskabet herover. Derimod skal ejerskabet vurderes ud fra en økonomisk synsvinkel. Her skal det ud fra en funktions- og faktum-analyse vurderes, hvem der besidder det økonomiske ejerskab.¹¹³ I denne vurdering skal der skelnes mellem materielle og immaterielle aktiver, idet disse afviger fra hinanden på flere punkter.

8.2.1.1.2.1 Materielle aktiver

Materielle aktiver er aktiver, der besidder fysisk substans. Af rapportens afsnit 1, pkt. 75 fremgår det, at det er den faktiske brug af det materielle aktiv, som skal danne grundlag for identificering af det økonomiske ejerskab, medmindre særlige omstændigheder indikerer andet. Den fysiske placering af aktivet kan derfor ikke stå alene i vurderingen. I relation til fast driftssted ved hjemmekontor vil det i praksis formentlig være begrænset, hvilke materielle aktiver der foreligger. Hvis der skulle foreligge materielle aktiver i hjemmekontoret, har det betydning for indkomstallokeringen, herunder særligt indkomsten efter armslængdeprincippet efter AOA trin to og samtidig også for driftskapitalen. Jo større værdi af materielle aktiver, som hjemmekontoret besidder økonomisk ejerskab over, desto mere driftskapital skal allokeres til hjemmekontoret som fast driftssted.¹¹⁴

¹¹² Michelsen, m.fl.: *International skatteret*, s. 385 og Tell m.fl.: *International skatteret i et dansk perspektiv*, s. 200

¹¹³ OECD: *Report on the Attribution of Profits to Permanent Establishments*, afsnit 1, pkt. 72 og Tell m.fl.: *International skatteret i et dansk perspektiv*, s. 201

¹¹⁴ OECD: *Report on the Attribution of Profits to Permanent Establishments*, afsnit 1, pkt. 75 og Tell m.fl.: *International skatteret i et dansk perspektiv*, s. 201

8.2.1.1.2.2 *Immaterielle aktiver*

Immaterielle aktiver adskiller sig fra materielle aktiver ved, at de ikke er håndgribelige. Fælles for disse er, at de kan være forbundet med ikke ubetydelige værdier og potentiale til fremtidig indtægtsgenerering. Det er derfor vigtigt, at der sker en korrekt indkomstallokering.¹¹⁵

Under AOA trin et skal funktions- og faktumanalysen afgøre, hvilke immaterielle aktiver der foreligger, samt under hvilke vilkår. Dette indebærer blandt andet en vurdering af, om det faste driftssted er ene om at anvende det immaterielle aktiv, eller om dette aktiv også anvendes andre steder i foretagendet. Ligeledes vurderes det, om det økonomiske ejerskab er hos det faste driftssted, hovedkontoret, eller om de i fællesskab besidder ejerskabet. Immaterielle aktiver opdeles i rapporten efter internt udviklede immaterielle aktiver, erhvervede immaterielle aktiver og immaterielle marketing aktiver.¹¹⁶

Internt udviklede immaterielle aktiver

Internt udviklede immaterielle aktiver vedrører immaterielle aktiver, som er oparbejdet og udviklet i foretagendet. Udviklingen af det immaterielle aktiv kan ske helt eller delvist gennem brug af en tredjepart eller et fast driftssted til foretagendet. Det er derfor vigtigt at identificere, om det faste driftssted økonomisk ejer eller delvist ejer det pågældende immaterielle aktiv. Det afgørende i vurderingen af økonomisk ejerskab er, hvor de væsentlige personfunktioner er placeret. De væsentlige personfunktioner i relation til internt udviklede immaterielle aktiver omfatter aktiv beslutningskompetence, hvor der i udviklingsprocessen er påtaget ansvar for styring af risici og udarbejdet porteføljer af risici forbundet med udviklingen af aktivet. Det er altså ikke selve udviklingen af det immaterielle aktiv, som definerer ejerskabet, men i stedet de væsentlige personfunktioner, der omfatter beslutningstagning om udviklingen og påtagelse af risikoen. I rapporten bemærkes det, at udvikling af immaterielle aktiver typisk er forbundet med høje risici og deraf følgende potentielle høje omkostninger. Det er derfor vigtigt at have kapital til at understøtte udviklingen og de heraf forbundne risici. Modsat gælder det for det faste driftssted, at kapitalen ikke er afgørende for allokeringen af risici, eftersom kapitalen i det faste driftssted følger de forbundne risici og ikke omvendt.¹¹⁷

I praksis ses det ofte, at det er foretagendets øverste ledelse, der er tillagt beslutningskompetencen. Dette er dog ikke ensbetydende med, at det er den øverste ledelse, der udfører de væ-

¹¹⁵ OECD: *Report on the Attribution of Profits to Permanent Establishments*, afsnit 1, pkt. 76-77

¹¹⁶ Ibid., afsnit 1, pkt. 82-83 og 96

¹¹⁷ Ibid., afsnit 1, pkt. 83-91

sentlige personfunktioner, såfremt ledelsens opgave blot består i at acceptere eller afslå udviklingen af et immaterielt aktiv. Udviklingen kan herefter varetages af medarbejdere, der ikke befinder sig på det strategiske niveau i foretagendet, og som følge heraf udfører de væsentlige personfunktioner i form af udvikling af det immaterielle aktiv og de heraf forbundne risici. Udgangspunktet må være, at de væsentlige personfunktioner skal vurderes ud fra de konkrete omstændigheder, da omstændighederne kan variere i forhold til foretagendets ledelsesstruktur.¹¹⁸

Erhvervede immaterielle aktiver

Immaterielle aktiver kan også erhverves gennem køb eller via en licensaftale. Som ved internt udviklede immaterielle aktiver skal vurderingen af det økonomiske ejerskab mellem det faste driftssted og hovedkontoret foretages ud fra de væsentlige personfunktioner. Med hensyn til erhvervede immaterielle aktiver kan de væsentlige personfunktioner bestå i beslutningskompetencen til erhvervelsen af aktivet, samt efterfølgende påsyn og evaluering af implementeringen af det erhvervede aktiv. I praksis vil det være nærliggende, at de medarbejdere, der normalvis har ansvaret for udviklingen af immaterielle aktiver, også er de mest kompetente til at vurdere, hvorvidt et immaterielt aktiv skal erhverves. Det altovervejende udgangspunkt er, at der må foretages en konkret vurdering ud fra de foreliggende omstændigheder til identificering af de væsentlige personfunktioner, som besidder det økonomiske ejerskab over det erhvervede aktiv.¹¹⁹

Immaterielle marketing aktiver

Immaterielle marketing aktiver består hovedsageligt af et foretagendes navn, logo og brand.¹²⁰ Spørgsmålet er herefter, om det faste driftssted skal have et delvist økonomisk ejerskab over disse immaterielle marketing aktiver.

Principperne for internt udviklede immaterielle aktiver anvendes også ved bedømmelsen af det økonomiske ejerskab over immaterielle marketing aktiver. Herefter er det afgørende i vurderingen, hvem der besidder kompetence til beslutningstagning, samt påtagelse og styring af risici. I henhold til immaterielle marketing aktiver omfatter dette særligt markedsføringsstrategier, beskyttelse af varemærker, m.v. Såfremt det faste driftssted afholder omkostninger til vedligeholdelse eller ledelse af disse opgaver, kan dette indikere, at det faste driftssted har helt eller delvist økonomisk ejerskab over aktivet.¹²¹

¹¹⁸ OECD: *Report on the Attribution of Profits to Permanent Establishments*, afsnit 1, pkt. 87

¹¹⁹ Ibid., afsnit 1, pkt. 92-95

¹²⁰ Ibid., afsnit 1, pkt. 96

¹²¹ Ibid., afsnit 1, pkt. 97

I henhold til fast driftssted ved hjemmekontor er det afgørende for allokeringen af immaterielle såvel som materielle aktiver, hvorvidt hjemmekontoret besidder væsentlige personfunktioner. Hvis hjemmekontoret som fast driftssted eksempelvis udgøres af en væsentlig personfunktion, som har kompetence til beslutningstagning i forhold til udvikling af et immaterielt aktiv og påtagelse af de hermed forbundne risici, vil der alt andet lige skulle tildeles økonomisk ejerskab til det faste driftssted. Dette vil ligeledes have betydning for indkomstallokering, herunder indkomstallokering efter armslængdeprincippet vedrørende interne transaktioner og allokering af driftskapitalen til det faste driftssted i form af hjemmekontor.

8.2.1.1.3 Risici

Ved udøvelse af erhvervsvirksomhed vil der typisk foreligge en række risici, eksempelvis risikoen for et aktivs undergang, mangler på solgte produkter, dårligt betalende kunder, m.v. I forbindelse med funktionsanalysen skal det derfor vurderes, hvilke risici der foreligger, og hvortil disse risici skal allokeres. Pågældende risici kan være sammenkædet med det økonomiske ejerskab over aktivet eller være opstået som følge af de af det faste driftssted udførte funktioner.¹²²

I samhandel mellem koncernforbundne parter aftales det oftest kontraktuelt, hvem der bærer hvilke risici. Efter TPG fordeles risici oftest på baggrund af kontrakter. I tilfælde, hvor der ikke foreligger en kontrakt, vurderes risici ud fra de faktiske forhold i form af parternes handlinger.¹²³ Eftersom et foretagendes hovedkontor og det faste driftssted udgør ét retssubjekt, er det ikke muligt at aftale kontraktbestemt allokering af risici. Allokeringen af risici til et fast driftssted skal derfor foretages under hensyntagen til de væsentlige personfunktioner, som befinder sig i det faste driftssted. Herunder skal de væsentlige personfunktioner, som kan foretage den indledende accept og som efterfølgende vil bære den heraf følgende risiko, identificeres.¹²⁴

Et eksempel på allokering af risici ses i rapportens afsnit 1, pkt. 24. Det fremgår heraf, at hvis et fast driftssted beslutter at sælge en vare på kredit, efter at en part i foretagendet har foretaget en kreditvurdering, er det som udgangspunkt det faste driftssted, der bærer kreditrisikoen. Som følge heraf skal kreditrisikoen allokeres til det faste driftssted. Hvis det derimod er en anden del i foretagendet end det faste driftssted, der foretager kreditvurderingen og i forlængelse heraf besidder beslutningskompetencen til indgåelse af salg, vil kreditrisikoen befinde sig hos dén

¹²² Tell m.fl.: *International skatteret i et dansk perspektiv*, s. 201

¹²³ OECD: *Transfer Pricing Guidelines*, pkt. 1.42 og 1.47

¹²⁴ OECD: *Report on the Attribution of Profits to Permanent Establishments*, afsnit 1, pkt. 24 og 68

del af foretagendet, der har beslutningskompetencen hertil. Vurderingen skal derfor foretages på baggrund af de konkrete omstændigheder, og det afgørende er herefter beslutningskompetencen.

Der kan imidlertid opstå situationer, hvor risici overføres. I disse situationer skelnes der mellem, om der sker decideret overførsel af risici, eller om der sker overførsel af styringen af risici. Denne overførsel vil ofte ske internt i foretagendet. I tilfælde af overførsel af risici sondres der mellem, om den faktiske styring af de omhandlende risici også overflyttes, eller om disse bibeholdes i det faste driftssted. Det angår således selve funktionen i forhold til styring af de omhandlende risici. Hvis risici overføres til en anden del af foretagendet, men funktionerne til styring af de pågældende risici fortsat udøves fra det faste driftssted, kan dette ikke anses som en faktisk overførsel af risici. Det afgørende for, om risici betragtes som overført, er derfor, hvem der reelt udfører de væsentlige personfunktioner relateret til styringen af risici.¹²⁵

Det er relevant at klarlægge allokeringen af risici, da denne har betydning for omfanget af allokeringen af driftskapital, samt for indkomstallokering efter armslængdeprincippet.¹²⁶ Jo større allokering af risici til det faste driftssted ved hjemmekontor, des større indkomstallokering hertil efter armslængdeprincippet.

8.2.1.1.4 Rettigheder og forpligtelser

Vedrørende rettigheder og forpligtelser er det relevant at identificere, hvilke transaktioner med tredjepart, såvel forbundne som uafhængige foretagender, der kan antages at være indgået af det faste driftssted. Det skal således afgøres, om det er hovedkontoret eller det faste driftssted, der skal anses som modpart i en transaktion, hvorefter indtægterne og udgifterne til transaktionen allokeres direkte til denne part. Dette eksemplificeres, hvor der er leveret en ydelse fra det faste driftssted til en uafhængig tredjepart. Her skal indtægterne henholdsvis udgifter vedrørende den leverede ydelse allokeres direkte til hjemmekontoret som det faste driftssted. Hvordan rettigheder og forpligtelser skal allokeres, afgøres ud fra funktions- og faktumanalysen med særligt fokus på aktiver og risici. Den part, som besidder det økonomiske ejerskab over aktivet og har påtaget sig de medfølgende risici, er som følge heraf i besiddelse af rettighederne og forpligtelserne, der knytter sig hertil.¹²⁷

¹²⁵ OECD: *Report on the Attribution of Profits to Permanent Establishments*, afsnit 1, pkt. 70

¹²⁶ Michelsen, m.fl.: *International skatteret*, s. 386

¹²⁷ OECD: *Report on the Attribution of Profits to Permanent Establishments*, afsnit 1, pkt. 98, Michelsen, m.fl.: *International skatteret*, s. 386 og Tell m.fl.: *International skatteret i et dansk perspektiv*, s. 201

8.2.1.1.5 Driftskapital

For at understøtte de identificerede aktiver og de medfølgende risici, skal der allokeres driftskapital til det faste driftssted. Det overordnede formål med fastlæggelse af driftskapitalstrukturen er, at der ikke skal kunne allokeres flere renteudgifter til det faste driftssted, end et sammenligneligt uafhængigt foretagende ville have haft under samme omstændigheder. Efter fastlæggelsen af driftskapitalstrukturen for det faste driftssted, skal der allokeres et passende niveau af renteudgifter.¹²⁸

Det faste driftssted skal skønsomt opgøre finansieringsbehovet i forhold til dets funktioner, aktiver og risici. Herefter fastlægges driftskapitalstrukturen, som er nødvendig for at kunne imødekomme det opgjorte finansieringsbehov i henhold til det faste driftssteds aktiver og risici. Driftskapitalstrukturen kan både bestå af rentebærende kapital og dotationskapital. Rentebærende kapital omfatter fremmed kapital, såsom lån, hvortil der kan gives fradrag for rentebetalinger. Dotationskapital er i rapporten benævnt som egenkapital, der består af indskudte midler fra aktionærer og overført overskud, hvortil der ikke gives rentefradrag.¹²⁹

Rapporten udstikker fem metoder til fastlæggelse af kapitalstrukturen, hvoraf tre af disse vedrører finansielle foretagender. Disse behandles ikke i specialet, idet kun den generelle del af rapporten behandles. Af denne grund foretages der en overfladisk gennemgang af kapitalallokeringsmetoden og tynd kapitaliseringsmetoden, da disse har relevans for fastlæggelse af dotationskapitalen til det faste driftssted ved hjemmekontor, hvor der ikke er tale om finansielle foretagender. Yderligere bemærkes, at der forudgående skal foretages en værdiansættelse af aktiverne, forinden dotationskapitalen kan fastlægges.¹³⁰ Da disse værdiansættelsesmetoder er af primær økonomisk karakter, behandles disse ikke i specialet.

Kapitalallokeringsmetoden

Kapitalallokeringsmetoden har til formål at fastlægge hvor meget dotationskapital, der skal allokeres til det faste driftssted. Efter metoden skal dotationskapitalen allokeres forholdsmæssigt i forhold til de funktioner, aktiver og risici, som det faste driftssted besidder.

I tilfælde hvor dotationskapitalen allokeres på denne måde, skelnes der ikke til, hvordan driftskapitalstrukturen er i et uafhængigt foretagende, der opererer på samme marked under lignende

¹²⁸ Michelsen, m.fl.: *International skatteret*, s. 386

¹²⁹ Hansen & Albertsen: *SU 2009, 241*, afsnit 2 og OECD: *Report on the Attribution of Profits to Permanent Establishments*, afsnit 1, pkt. 105

¹³⁰ Hansen & Albertsen: *SU 2009, 241*, afsnit 2

vilkår. Dette kan medføre en skæv driftskapitalstruktur i tilfælde, hvor hovedkontoret og det faste driftssted ikke opererer på samme marked og som følge heraf udfører forskellige funktioner. Herefter vil allokeringen af dotationskapital ikke afspejle markedsvilkår, og derfor stilles der i disse situationer større krav til analysen af funktioner, aktiver og risici. Hvis hovedkontoret og det faste driftssted modsætningsvist opererer på samme marked og udfører lignende funktioner, er det mere nærliggende, at allokeringen afspejler armslængdevilkår.¹³¹

Tynd kapitaliseringsmetoden

Ved tynd kapitaliseringsmetoden fastlægges driftskapitalstrukturen ved at betragte sammenlignelige uafhængige foretagenders driftskapitalstruktur. Det faste driftssteds driftskapital fastlægges således på baggrund af en sammenlignelighedsanalyse. I sammenlignelighedsanalysen danner uafhængige foretagenders dotationskapital grundlag for hvor meget dotationskapital, der skal allokeres til det faste driftssted.

Fordelen ved tynd kapitaliseringsmetoden er, at foretagendets driftskapitalstruktur ikke spiller nogen rolle i forhold til allokeringen til det faste driftssted. Det er i stedet sammenlignelige uafhængige foretagenders dotationskapital, som danner grundlag for allokeringen af driftskapital. Ulempen ved tynd kapitaliseringsmetoden er, at den kræver en omfattende databaseundersøgelse til fastlæggelse af sammenlignelige uafhængige virksomheders driftskapitalstruktur. Undersøgelsen vil formentlig også bidrage med et bredt spænd i de undersøgte driftskapitalstrukturer, hvorfor der skal foretages en nøjagtig analyse af funktioner, aktiver og risici.¹³²

Rentebærende kapital

Efter at driftskapitalstrukturen for dotationskapitalen er fastslået under enten kapitalallokeringsmetoden eller tynd kapitaliseringsmetoden, fastlægges den rentebærende kapital som differencen mellem aktivernes værdi og den allokerede dotationskapital.¹³³ Når den rentebærende kapital er fastlagt som differencen, skal renten herefter fastlægges. Til dette formål findes der to metoder. Den første metode medfører, at den rentebærende kapital skal tilbageføres til den første eksterne långiver. Rentebetalingen i dette forhold skal tillige udgøre den rente, som allokeres til det faste driftssted. Den anden metode tager udgangspunkt i foretagendets samlede finansieringsomkostninger og allokerer efterfølgende en forholdsmæssig andel heraf til det faste driftssted.¹³⁴

¹³¹ Hansen & Albertsen: *SU 2009, 241*, afsnit 2

¹³² *Ibid.*

¹³³ Tell m.fl.: *International skatteret i et dansk perspektiv*, s. 202

¹³⁴ Hansen & Albertsen: *SU 2009,241*, afsnit 5

Opsummerende må det udledes, at den allokerede driftskapital skal kunne understøtte de allokerede risici og aktiver. Dette medfører således, at jo større allokering af risici og aktiver til det faste driftssted ved hjemmekontor, desto mere driftskapital skal der allokeres til at imødekomme det opgjorte finansieringsbehov samt betydningen for et eventuelt rentefradrag efter den ubegrænsede selvstændighedsfiktion.

8.2.1.1.6 Interne transaktioner (dealings)

De interne transaktioner har til formål at undersøge, om, og i så fald i hvilket omfang, det faste driftssted indgår i samhandel med hovedkontoret eller andre dele af foretagendet. Formålet med dette er at sikre, at de interne transaktioner foregår på armslængdevilkår. Interne transaktioner modsvarer MDBO art. 9's begreb 'kontrollerede transaktioner'. I modsætning til MDBO art. 9 er det ved interne transaktioner oftest mere vanskeligt at identificere, om der er sket en intern transaktion. Dette begrundes særligt i, at det faste driftssted og foretagendet ikke kan adskilles hverken juridisk eller økonomisk. Det faste driftssted behandles i denne henseende som et hypotetisk selvstændigt foretagende, og der foreligger sjældent dokumentation, såsom intern bogføring eller aftaledokumenter, på interne transaktioner.¹³⁵

Eftersom interne transaktioner ikke fremgår lige så indlysende, som kontrollerede transaktioner mellem koncernforbundne selskaber ville gøre, stilles der større krav til anerkendelse af en intern transaktion. For at en intern transaktion kan anerkendes, skal der foreligge en identificerbar økonomisk begivenhed. Dette kan bestå i levering af tjenesteydelser, overførsel af varer, brug af immaterielle aktiver, m.v. Det afgørende i vurderingen af interne transaktioner er funktions- og faktumanalysen med hensyn til overdragelse af aktiver og/eller risici, hvorfor bogføringsmateriale eller anden dokumentation er af underordnet betydning. Hvis der kan konstrueres bogføringsmateriale, som kan underbygge en intern transaktion, kan materialet lægges til grund, såfremt materialet er i overensstemmelse med de faktiske forhold, og at omstændighederne ikke adskiller sig fra en intern handel mellem sammenlignelige uafhængige foretagender.¹³⁶

I relation til fast driftssted ved hjemmekontor kan et eksempel på en intern transaktion være tilfælde, hvor det faste driftssted på vegne af hovedkontoret indhenter information til brug for hovedkontorets salgsfremmende aktiviteter.¹³⁷

¹³⁵ OECD: *Report on the Attribution of Profits to Permanent Establishments*, afsnit 1, pkt. 175-177

¹³⁶ *Ibid.*, afsnit 1, pkt. 177

¹³⁷ OECD: *Additional Guidance on the Attribution of Profits to a Permanent Establishment under BEPS Action 7*, pkt. 24 og 54

Det bemærkes hertil, at en gennemgående tendens ud fra den i afsnit 7.0 gennemgåede praksis synes at være, at de funktioner, som kan statuere fast driftssted ved hjemmekontor, oftest er salgs- eller ledelsesorienterede funktioner. Derudover skal det bemærkes, at en intern transaktion mellem et hovedkontor og dets faste driftssted i form af et hjemmekontor også kan bestå i en supporterende eller væsentlig personfunktion. Personfunktionen vil her blive kvalificeret som en intern transaktion, der skal aflønnes efter armslængdeprincippet.¹³⁸

Herudover kan en intern transaktion også bestå i benyttelsen af immaterielle rettigheder, såsom et fast driftsstedes brug af hovedkontorets immaterielle rettighed mod royaltybetaling. Det skal bemærkes, at en intern transaktion kan gå begge veje. Det kan således også være hovedkontorets benyttelse af en immateriel rettighed, som er placeret i det faste driftssted i form af et økonomisk ejerskab herover.¹³⁹

8.2.1.2 Trin to: Armslængdeprincippet

Efter at have identificeret funktioner, aktiver og risici, som har relevans for allokeringen til det faste driftssted, samt klarlagt rettigheder og forpligtelser, driftskapital og interne transaktioner efter MDBO art. 7, skal de interne transaktioner fundet i trin et prisfastsættes i overensstemmelse med armslængdeprincippet.¹⁴⁰

Armslængdeprincippet har til formål at prisfastsætte den interne transaktion ved en analog anvendelse af TPG, hvorefter armslængdeprisen fastsættes på baggrund af sammenlignelige transaktioner for uafhængige foretagender.¹⁴¹ Det uafhængige foretagende skal i alle tilfælde være sammenligneligt. I TPG oplystes fem sammenlignelighedsfaktorer, som skal tages i betragtning ved afgørelsen af, om den uafhængige eksterne transaktion er sammenlignelig. De fem sammenlignelighedsfaktorer består af funktions-, aktiv- og risikoanalysen, karakteristiken af det faste driftsstedes varer eller tjenesteydelser, kontraktuelle forhold, forretningsstrategier, samt økonomiske omstændigheder i øvrigt. Med undtagelse af kontraktuelle forhold skal

¹³⁸ Tell m.fl.: *International skatteret i et dansk perspektiv*, s. 200

¹³⁹ Hansen & Albertsen: *SU 2009,241*, afsnit 2

¹⁴⁰ Michelsen, m.fl.: *International skatteret*, s. 388

¹⁴¹ Kommentarerne til OECD's 2017 modeloverenskomst, pkt. 22 til MDBO art. 7 og Tell m.fl.: *International skatteret i et dansk perspektiv*, s. 203

de førnævnte sammenlignelighedsfaktorer anvendes analogt. Kontraktforholdet mellem hovedkontoret og det faste driftssted som en hypotetisk selvstændig enhed er undtaget, idet der som oftest ikke eksisterer et kontraktforhold herimellem.¹⁴²

Hvis den uafhængige eksterne transaktion ud fra sammenlignelighedsfaktorerne ikke adskiller sig væsentligt, vil den være sammenlignelig.¹⁴³

Da TPG anvendes analogt, skal armslængdeprisen fastsættes ud fra en af de fem i TPG beskrevne prisfastsættelsesmetoder. De fem prisfastsættelsesmetoder omfatter Comparable Uncontrolled Price method (CUP), Resale Price method (RPM), Cost Plus method (CPM), Profit Split method (PSM) og Transactional Net Margin method (TNMM).¹⁴⁴ Da specialet har afgrænset sig fra at behandle transfer pricing dybdegående, vil kun de mest anvendelige metoder til fastsættelse af armslængdeprisen i relation til et fast driftssted ved hjemmekontor blive behandlet i det følgende.

Det skal bemærkes, at der endnu ikke findes dansk praksis, som behandler valget af prisfastsættelsesmetode i relation til fast driftssted. I svensk praksis ses der imidlertid i en afgørelse fra 2019, afsagt af Kammarrätten i Stockholm, at Skatteverket har anvendt TNMM til at bestemme armslængdeprisen mellem *Technology Partners International Europe Ltd* og dets faste driftssted i Sverige.¹⁴⁵ Skatteverket fastsatte i afgørelsen TNMM ud fra de henførbare omkostninger til det faste driftssted og en beregnet overskudsgrad på 5% med begrundelsen om, at det faste driftssted kun ydede *low value adding services* til foretagendet. Afgørelsen viser, at TNMM blev anvendt som prisfastsættelsesmetode i relation til bestemmelsen af armslængdeprisen på en intern transaktion mellem hovedkontoret og dets faste driftssted. Afgørelsen kan give en indikation af, at TNMM anvendes i relation til fast driftssted, når det faste driftssted ikke besidder værdifulde eller unikke immaterielle aktiver.

Som illustreret i ovenstående svenske afgørelse tager TNMM sit udgangspunkt i en test af den simple part, som karakteriseres ved at være den part med den mindst komplicerede aktivitet. Det forudsættes, at den simple part ikke ejer unikke og værdifulde immaterielle aktiver. Ved

¹⁴² Hansen & Albertsen: *SU 2009,241*, afsnit 2 og OECD: *Report on the Attribution of Profits to Permanent Establishments*, afsnit 1, pkt. 189 og 193

¹⁴³ Hansen & Albertsen: *SU 2009,241*, afsnit 2

¹⁴⁴ Tell m.fl.: *International skatteret i et dansk perspektiv*, s. 345 og OECD: *Report on the Attribution of Profits to Permanent Establishments*, afsnit 1, pkt. 40

¹⁴⁵ Kammarrätten af 4. oktober 2019, *Branch of Technology Partners International Europe Ltd*, nr. 3701-18 og 3702-18

TNMM sammenlignes nettoresultatet i en kontrolleret transaktion med en ukontrolleret transaktion. Nettoresultatet kan måles som en procentdel af omsætningen i den testede part. Nettoresultatet kan også måles som en netto kost plus margin af de samlede omkostninger eller som en procentsats af foretagendets anvendte aktiver.¹⁴⁶

Det vurderes, at TNMM vil være den mest anvendelige metode at bruge til prisfastsættelse af interne transaktioner mellem hovedkontoret og det faste driftssted ved hjemmekontor. Dette begrundes blandt andet i, at denne prisfastsættelsesmetode er den mest anvendte i OECD-sammenhæng.¹⁴⁷ Tillige er TNMM anvendt i svensk praksis ved fast driftssted, som ses beskrevet ovenfor. Det formodes, at et hjemmekontor som oftest vil være en simpel part uden ejerskab af immaterielle aktiver og begrænset omfang af materielle aktiver, hvorfor metoden vil være ideel i en sådan sammenhæng. Et eksempel til illustration kan være en situation, hvor en medarbejder udfører tjenesteydelser på vegne af foretagendet fra sit hjemmekontor i kildelandet. Hvis medarbejderen ikke udfører væsentlige personfunktioner, og det faste driftssted ikke besidder væsentlige aktiver og risici, vil det medføre, at det faste driftssted bliver anset som den simple part. Armslængdeprisen for tjenesteydelsen vil således kunne fastsættes efter TNMM ud fra en netto kost plus margin af de samlede omkostninger for det faste driftssted. Disse omkostninger vil højst sandsynligt kunne bestå af lønomkostninger til medarbejderen.

Modsætningsvis gælder, at hvis det faste driftssted i henhold til væsentlige personfunktioner besidder økonomisk ejerskab over det immaterielle aktiv, skal dette aflønnes ved royaltybetalinger fra hovedkontoret for benyttelse af det immaterielle aktiv. Dette kan tænkes anvendt i situationer, hvor det faste driftssted har forestået udviklingen af det immaterielle aktiv. Hvis hovedkontoret og det faste driftssted derimod har forestået udviklingen på lige vilkår og dermed besidder et delt økonomisk ejerskab, vil indkomsten kunne allokere efter PSM. Dette begrundes i, at begge parter bidrager til transaktionen med unikke og værdifulde funktioner, aktiver og risici, som kan være vanskelige at sammenligne med eksterne transaktioner. Ved PSM fordeles armslængdeprisen ud fra værdien af parternes forholdsmæssige bidrag til profitskabelsen.¹⁴⁸

Ved overdragelse af ejerskab over et allerede udviklet immaterielt aktiv, fra eksempelvis hovedkontoret til det faste driftssted, vil der skulle fastsættes en armslængdepris, hvorefter fremtidige indtjenings- og afskrivningsmuligheder vil overgå til det faste driftssted. Omvendt

¹⁴⁶ Wittendorff: *Transfer Pricing*, s. 613-627

¹⁴⁷ *Ibid.*, s. 615

¹⁴⁸ Hansen & Albertsen: *SU 2009,241*, afsnit 2, OECD: *Report on the Attribution of Profits to Permanent Establishments*, afsnit 1, pkt. 203-204 og OECD: *Transfer Pricing Guidelines*, pkt. 2.65

gælder det i tilfælde, hvor det faste driftssted får brugsret til det immaterielle aktiv, at hovedkontoret skal aflønnes herfor.¹⁴⁹

Ligesom for immaterielle aktiver gælder det også for materielle aktiver, at der skal fastsættes en armslængdepris ved overdragelse fra hovedkontoret til det faste driftssted. Herefter vil det faste driftssted kunne afskrive på aktivet, og det vil indgå i det faste driftssteds balance. En undtagelse hertil er, hvis der ikke er tale om en egentlig overdragelse, men derimod leasing. Ved leasing skal hovedkontoret aflønnes af det faste driftssted ved licensbetalinger på armslængdevilkår.¹⁵⁰

Slutteligt skal det nævnes, at interne tjenesteydelser som udgangspunkt skal aflønnes på armslængdevilkår. Interne tjenesteydelser kan eksempelvis være HR, løn og bogholderi, m.m.¹⁵¹ Dog bemærkes det, at en del af disse funktioner ville kunne anses for værende forberedende eller hjælpende i henhold til MDBO art. 5, stk. 4.

I relation til fast driftssted ved hjemmekontor bør det understreges, at i tilfælde hvor det faste driftssted ved hjemmekontor efter AOA trin et besidder økonomisk ejerskab over immaterielle aktiver i medfør af væsentlige personfunktioner, eksisterer der en risiko for, at der skal allokeres en modsvarende indkomst efter armslængdeprincippet i AOA trin to. Foretagendet skal være opmærksom på, at udflytning af medarbejdere, som besidder væsentlige personfunktioner, kan resultere i en højere indkomstallokering efter armslængdeprincippet til hjemmekontoret som det faste driftssted end først tilsigtet. Det kan altså medføre utilsigtede økonomiske implikationer for hovedkontoret, at indkomsten flyttes til kildelandet og dermed beskattes efter kildelandets regler.

Specialet har i henhold til problemformuleringens andet led redegjort for implikationen ved statuering af fast driftssted ved hjemmekontor, bestående i indkomstallokering til det faste driftssted efter MDBO art. 7, stk. 2. Det bemærkes i den forbindelse, at der ved statuering af fast driftssted ved hjemmekontor kan opstå øvrige implikationer, der gennemgås i følgende afsnit.

¹⁴⁹ Hansen & Albertsen: *SU 2009,241*, afsnit 2 og OECD: *Report on the Attribution of Profits to Permanent Establishments*, afsnit 1, pkt. 206-211

¹⁵⁰ OECD: *Report on the Attribution of Profits to Permanent Establishments*, afsnit 1, pkt. 194-199

¹⁵¹ Hansen & Albertsen: *SU 2009,241*, afsnit 2

8.3 Øvrige implikationer

Til besvarelse af problemformuleringens andet led kan der ud over indkomstallokering til det faste driftssted ved hjemmekontor også opstå øvrige implikationer som følge af statueringen. Fokus er på de implikationer, der kan opstå som følge af statuering af fast driftssted ved hjemmekontor i Danmark. Selvom afsnittet behandler implikationerne ud fra et dansk synspunkt, skal det bemærkes, at implikationerne også kan opstå i tilfælde, hvor det faste driftssted er beliggende i en anden jurisdiktion, såfremt denne jurisdiktion har tilsvarende regler.

8.3.1 Exitbeskatning

En øvrig mulig implikation ved statuering af fast driftssted ved hjemmekontor skal ses i sammenhæng med væsentlige personfunktioner. I tilfælde af at det faste driftssted besidder væsentlige personfunktioner i henhold til AOA trin et, og i den forbindelse besidder økonomisk ejerskab over et aktiv, kan dette resultere i overførsel af aktiver til udlandet med heraf følgende exitbeskatning efter selskabsskattelovens § 8, stk. 4. Dette medfører, at et hovedkontor i Danmark risikerer at skulle beskattes af handelsværdien på overførselstidspunktet ved grænseoverskridende overførsel af et aktiv. Med hensyn til immaterielle aktiver bør det bemærkes, at disse typisk har en høj værdi og derfor kan udløse en stor fortjeneste, som skal exitbeskattes. Såfremt det faste driftssted i form af et hjemmekontor er beliggende i Danmark, kan der være en risiko for, at domicillandet, hvori foretagendet er hjemmehørende, har tilsvarende regler for exitbeskatning af immaterielle rettigheder. Herudover vil den fremtidige indtjening vedrørende aktivet have indflydelse på indkomstallokeringen. Hvis hovedkontoret benytter aktivet, efter at det økonomiske ejerskab er overført til det faste driftssted, skal det faste driftssted aflønnes for brugen i form af royaltybetaling på armslængdevilkår fra hovedkontoret.

I situationer, hvor hovedkontoret og det faste driftssted deltager i international sambeskatning i medfør af selskabsskattelovens § 31 A, sker der ikke beskatning af overførsel af aktiver før dén dag, hvor den internationale sambeskatning ophører.¹⁵²

Inden foretagendet flytter en medarbejder til et hjemmekontor i et andet land, er det derfor essentielt at klarlægge, hvorvidt denne medarbejder udgør en væsentlig personfunktion i henhold til et aktiv, som medfører økonomisk ejerskab til det faste driftssted og således flytter denne væsentlige personfunktion til det faste driftssted. Ønsker hovedkontoret ikke at skulle exitbeskattes eller at overføre det økonomiske ejerskab af et aktiv, er dette en særlig relevant problemstilling at overveje.

¹⁵² Michelsen, m.fl.: *International skatteret*, s. 153

8.3.2 Administration

En naturlig implikation for et foretagende som følge af statuering af fast driftssted ved hjemmekontor ses ved øgede administrationsomkostninger. Ved statuering af fast driftssted i Danmark har foretagendet pligt til følge de indberetningspligter, som følger af skatteindberetningsloven. Dette betyder blandt andet, at foretagendet skal indberette oplysninger om løn, gratiale og provision. Herudover følger det af kildeskatteloven, at foretagendet har pligt til at indeholde blandt andet A-skat og AM-bidrag. Derudover bør foretagendet være opmærksom på bestemmelserne i skattekontrolloven, hvorefter foretagendet skal gøre sig bekendt med dennes oplysningspligt.¹⁵³

I Danmark påhviler det arbejdsgiveren at indeholde samt indbetale A-skat og AM-bidrag på vegne af medarbejderen. Dette adskiller sig fra andre lande, hvor der eksempelvis i Sverige ikke indbetales til social sikring gennem personskatten. I stedet er foretagender med fast driftssted i Sverige pligtige til at indbetale en arbejdsgiverafgift på 31,42% (2023-sats) af medarbejderens bruttoløn, ud over bruttolønnen til medarbejderen.¹⁵⁴ Det er derfor væsentligt for foretagendet at undersøge, om der som følge af statuering af fast driftssted i kildelandet medfølger en pligt efter national lovgivning til eksempelvis indeholdelse og indbetaling til social sikring.

Skattepligtige til Danmark, som alene eller sammen med koncernforbundne har mere end 250 ansatte og/eller har aktiver for mere end 125 millioner kroner og en omsætning på mere end 250 mio. kr., er pligtige til at indsende transfer pricing-dokumentation. I tilfælde af at et fast driftssted i Danmark har transaktioner med dets hovedkontor, er hovedkontoret pligtig til at indsende lovpligtig transfer pricing-dokumentation til de kompetente danske myndigheder efter skattekontrollovens §§ 37-40. Dette gælder også, hvor hovedkontoret er beliggende i Danmark og har et fast driftssted i et andet land. Foretagendet bør være opmærksom på, at der ved manglende eller ikke-rettidig indsendelse af transfer pricing-dokumentation kan udstedes bøder efter skattekontrollovens § 84, stk. 1, nr. 5.

Såfremt foretagendet ikke er bekendt med ovenstående regler, kan det være nødvendigt, at foretagendet søger eksterne rådgivningskompetencer. Dette gør sig ligeledes gældende, hvis foretagendet ikke er bekendt med reglerne omkring indkomstallokering efter MDBO art. 7, stk. 2. Ekstern rådgivning kan være bekosteligt, og det kan også være en omkostning, der kontinuerligt skal afholdes af foretagendet til sikring af efterlevelse af gældende regler.

¹⁵³ DJV afsnit C.A.12.2 og Skattestyrelsen: *Arbejdsgiver skal indberette og betale AM-bidrag og A-skat*

¹⁵⁴ Skatteverket: *Arbetsgivaravgifter*

8.3.3 Ledelsens sæde

Et opmærksomhedspunkt, som ikke er en reel implikation, ses i situationer, hvor hovedkontoret ønsker at flytte en ledende medarbejder for at etablere et fast driftssted i kildelandet. I disse situationer skal foretagendet være opmærksom på, at dette kan have vidtgående konsekvenser. Hvis den ledende medarbejder deltager i selskabets daglige ledelse og efter flytning fortsat udøver sine ledelsesmæssige beføjelser fra kildelandet, kan der opstå risiko for flytning af ledelsens sæde. Ledelsens sæde befinder sig dér, hvorfra den daglige ledelse udføres, og vurderingen skal derfor foretages på baggrund af de konkrete omstændigheder vedrørende beslutningstagningen i foretagendet. Flytning af ledelsens sæde vil herefter medføre fuld skattepligt for hovedkontoret, jf. SEL § 1, stk. 6.

8.4 Delkonklusion

Til besvarelse af problemformuleringens andet led har specialet i afsnit 8.0 undersøgt, hvilke mulige implikationer der kan opstå som følge af statuering af fast driftssted ved hjemmekontor. Indkomstallokering efter MDBO art. 7 er en naturlig følge af statuering af fast driftssted, hvorfor denne må betragtes som en væsentlig implikation. Indkomstallokeringen skal foretages efter MDBO art. 7 og AOA to-trins metode, hvorefter fortjeneste eller tab ved aktiviteterne, inklusive transaktioner med uafhængige foretagender, forbundne foretagender og interne transaktioner i foretagendet, allokeres. Det første trin i metoden er, at det faste driftssted skal betragtes som et hypotetisk selvstændigt foretagende. Herefter skal det faste driftssted underkastes en funktions- og faktumanalyse, hvor der foretages en analyse af foretagendets funktioner, aktiver, risici, rettigheder og forpligtelser, driftskapital, samt interne transaktioner. I relation til fast driftssted ved hjemmekontor er det særligt relevant for foretagendet at være opmærksom på væsentlige personfunktioner, da disse kan være afgørende for det økonomiske ejerskab af aktiver og risici. Når det faste driftssted efter trin et er afgrænset som et hypotetisk selvstændigt foretagende, skal de identificerede interne transaktioner efter AOA trin to prisfastsættes efter armslængdeprincippet. Dette gøres ved analog anvendelse af TPG. I tilfælde, hvor aktiviteterne i hjemmekontoret er simple, og der ikke besiddes et økonomisk ejerskab over betydelige og værdifulde aktiver, eller dertilhørende risici, vil TNMM med fordel kunne benyttes til at fastsætte armslængdeprisen. Hvis hjemmekontoret derimod besidder økonomisk ejerskab over et aktiv og de dertilhørende risici, vil hjemmekontoret kunne modtage royaltybetaling fra hovedkontoret ved benyttelse af aktivet. Hvis hjemmekontoret har delvist økonomisk ejerskab over et aktiv, som udgør en unik og værdiskabende del af foretagendet, vil PSM kunne benyttes.

Hvis hjemmekontoret besidder det økonomiske ejerskab over et aktiv, som fysisk befinder sig i hovedkontoret, skal foretagendet være særlig opmærksom på, at exitbeskatning af aktivet kan forekomme.

Foretagendet skal i øvrigt være opmærksom på, at der kan forekomme administrative byrder som følge af etablering af et fast driftssted ved hjemmekontor. Herunder bør nævnes, at der kan følge en pligt for foretagendet til at udarbejde TP-dokumentation samt indeholde, indberette og indbetale A-skat og AM-bidrag. Manglende overholdelse af nationale regler kan medføre sanktioner, såsom bøder. Kontinuerlige udgifter til eksterne rådgivere kan derfor være en uundværlig omkostning for foretagendet til sikring af overholdelse af gældende regler for det faste driftssted i kildelandet.

9.0 Konklusion

I henhold til problemformuleringen er formålet med specialet at undersøge, hvornår der kan statures fast driftssted ved hjemmekontor, når Danmark er kildeland. Herudover er formålet at undersøge mulige implikationer ved statuering af fast driftssted ved hjemmekontor.

Efter problemformuleringens første led har specialet undersøgt, hvornår der statures fast driftssted ved hjemmekontor, når Danmark er kildeland. Det kan konkluderes, at statueringen foretages med udgangspunkt i MDBO art. 5, stk. 1 og de dertilhørende kommentarer, samt praksisudviklede forhold oplyst i styresignalet SKM2020.298.SKTST.

De almindelige betingelser fremgår af MDBO art. 5, stk. 1, som dansk ret fortolkes i overensstemmelse med. Efter de almindelige betingelser kan der statures fast driftssted ved eksistensen af et forretningssted af geografisk og tidsmæssig fast karakter, hvor der gennem det faste forretningssted udøves forretningsmæssig virksomhed. Undtagelsen hertil findes i MDBO art. 5, stk. 4, hvorefter virksomhed af forberedende eller hjælpende karakter ikke kan statuere fast driftssted.

For statuering af fast driftssted ved hjemmekontor gælder, at de almindelige betingelser efter MDBO art. 5, stk. 1 skal være opfyldt. Herudover er der en række modifikationer, som gælder særligt for fast driftssted ved hjemmekontor og skal vurderes i sammenhæng med de almindelige betingelser.

For at hjemmekontoret kan statuere fast driftssted, skal det udgøre et forretningssted. I henhold til de almindelige betingelser skal der som minimum være en vis fysisk, materiel indretning tilgængelig, der ved hjemmekontor består i en fysisk lokalitet i medarbejderens private hjem. Det kræves ikke, at hjemmekontoret er indrettet som et egentligt kontor, men blot at virksomhedsudøvelsen sker inden for hjemmets sfære. Tillige er det uden betydning, om hjemmet anvendes til både beboelse og erhverv.

Det ses i dansk praksis, at hjemmekontoret skal være til disposition for foretagendet for at kunne udføre et fast driftssted. Denne vurdering kan foretages på baggrund af de tre kriterier oplyst i kommentarernes pkt. 18 til MDBO art. 5. Det fremgår af kriterierne, at hjemmekon-

toret løbende skal anvendes til udførelse af foretagendets forretningsmæssige virksomhed. Derudover skal de faktiske forhold og omstændigheder tydeliggøre, at foretagendet har krævet, at medarbejderen anvender hjemmekontoret til udførelse af den forretningsmæssige virksomhed for foretagendet. I praksis synes der ikke at foretages en selvstændig vurdering af dispositionskravet. Kriterierne indgår skønsomt i Kooperation med de praksisudviklede forhold som elementer i vurderingen af de almindelige betingelser efter MDBO art. 5, stk. 1.

Det er ligeledes en betingelse, at forretningsstedet efter de almindelige betingelser skal være af både geografisk og tidsmæssig fast karakter. Hjemmekontoret vil typisk være geografisk fast grundet dets stationære karakter, og dette giver sjældent anledning til problemer i praksis. Hjemmekontoret er som udgangspunkt tidsmæssigt fast, når det har en udstrækning på minimum seks måneder.

Styresignalet SKM2020.298.SKTST oplister fire ikke-kumulative forhold, der kan anvendes i vurderingen af, hvornår et hjemmekontor kan udgøre et fast forretningssted. De fire forhold overlapper de almindelige betingelser for fast forretningssted, herunder især dispositionskravet i medfør af kommentarenes pkt. 18 til MDBO art. 5. Medarbejderens hjemmekontor kan efter første forhold udgøre et fast forretningssted, når medarbejderen ikke har anden fast arbejdsplads til rådighed, hvorfra arbejdet sædvanligvis udføres. Dernæst fastslår andet forhold, at hjemmekontoret kan udgøre et fast forretningssted, når foretagendet er indforstået med medarbejderens arbejde fra hjemmekontoret. Tredje forhold indikerer, at en medarbejders hjemmekontor kan udgøre et fast forretningssted, når den udførte virksomhed herfra ikke opstår tilfældigt og sporadisk, men derimod er planlagt eller kan planlægges. Slutteligt fastlægger fjerde forhold, at hjemmekontoret kan udgøre et fast forretningssted, når den forretningsmæssige aktivitet udføres med fordel fra Danmark, hvorved det ligeledes er i foretagendets interesse, at arbejdet udføres herfra. I relation til at det skal være i foretagendets interesse, foretages der en surrogatbetragtning, hvorefter at hjemmekontoret kan anses for at være surrogat for en egentlig etablering. Surrogatbetragtningen synes at være det afgørende for vurderingen af fast forretningssted.

De praksisudviklede forhold, oplistet i styresignalet, modificeres i situationer, hvor en central medarbejder etablerer et hjemmekontor i kildelandet. En medarbejders ledelsesmæssige position i foretagendet kan bevirke, at der automatisk foreligger en forretningsmæssig interesse i situationer, hvor der uden medarbejderens ledelsesmæssige position ellers kun ville have forelagt en personlig interesse fra medarbejderen i etableringen af hjemmekontoret. Hvornår en

medarbejders centrale position er tilstrækkelig til automatisk at medføre, at dennes hjemmekontor udgør et fast forretningssted, beror på en vurdering af medarbejderens faktiske ledelsesmæssige beføjelser, og i givet fald hvor disse udøves.

Idet de fire praksisudviklede forhold ikke er kumulative, samt kommentarernes pkt. 18 til MDBO art. 5 ikke nødvendigvis inddrages selvstændigt, kan det være vanskeligt at klarlægge hvilke forhold, der er afgørende for vurderingen. Praksis er ikke systematisk, og der skal således foretages en konkret vurdering i hver enkelt afgørelse. Det er derfor væsentligt at klarlægge hvilke forhold, der kan indgå i vurderingen af statuering af fast driftssted ved hjemmekontor.

Det kan som følge af ovenstående konstateres, at når der foreligger et forretningssted til disposition for foretagendet, og dette kan karakteriseres som fast, foreligger der et fast forretningssted. Dernæst skal det vurderes, om der sker virksomhedsudøvelse gennem dette faste forretningssted. Udgangspunktet i praksis er, at når medarbejderen løbende og lønnet udfører foretagendets forretningsmæssige virksomhed fra sit hjemmekontor, vil der foreligge virksomhedsudøvelse gennem det faste forretningssted. Det er herefter ikke af afgørende betydning, om denne virksomhedsudøvelse sker helt eller delvist.

Sker der virksomhedsudøvelse gennem det faste forretningssted i form af et hjemmekontor, vil der som udgangspunkt kunne statures fast driftssted ved hjemmekontor. En undtagelse hertil er, hvis virksomhedsudøvelsen er af forberedende eller hjælpende karakter.

Er der efter problemformuleringens første led statueret fast driftssted ved hjemmekontor, vil specialet i henhold til problemformuleringens andet led undersøge hvilke mulige implikationer, der kan opstå som følge heraf.

Det kan i henhold til problemformuleringens andet led konkluderes, at når der er statueret fast driftssted ved hjemmekontor, omfatter mulige implikationer blandt andet indkomstallokering, exitbeskatning, administrative forpligtelser og dertilhørende omkostninger.

Indkomstallokering efter MDBO art. 7, stk. 2 er en naturlig implikation som følge af statuering af fast driftssted ved hjemmekontor. Efter MDBO art. 7, stk. 2 og AOA to-trins metode, skal der indkomstallokeres til det faste driftssted på baggrund af fortjeneste eller tab ved de af det

faste driftssted udførte aktiviteter, inklusive transaktioner med uafhængige foretagender, forbundne foretagender og interne transaktioner med hovedkontoret, eller andre dele af foretagendet, som det faste driftssted er en del af.

Efter det første trin i AOA skal det faste driftssted betragtes som et hypotetisk selvstændigt foretagende. Til brug herfor underkastes det faste driftssted en funktions- og faktumanalyse, hvor der foretages en analyse af foretagendets funktioner, aktiver, risici, rettigheder og forpligtelser, driftskapital, samt interne transaktioner. Foretagendet skal være særlig opmærksom på væsentlige personfunktioner, når det faste driftssted udgøres af et hjemmekontor, da disse kan være afgørende for det økonomiske ejerskab af aktiver og risici. En væsentlig personfunktion kan eksempelvis foreligge, hvor personfunktionen i udviklingsprocessen af et immaterielt aktiv har en aktiv beslutningskompetence, samt ansvar for styring af risici.

Er det faste driftssted efter AOA trin et at betragte som et hypotetisk selvstændigt foretagende, skal de identificerede interne transaktioner prisfastsættes efter armslængdeprincippet, som følger af AOA trin to. Til brug herfor anvendes TPG analogt.

Hvis de af hjemmekontoret udførte aktiviteter er simple, og der ikke besiddes økonomisk ejerskab over betydelige og værdifulde aktiver eller dertilhørende risici, vil TNMM være ideel til fastsættelse af armslængdeprisen. Hvor hjemmekontoret besidder økonomisk ejerskab over et aktiv og de dertilhørende risici, vil hjemmekontoret kunne modtage betaling fra hovedkontoret ved benyttelse af aktivet. Har hjemmekontoret delvist økonomisk ejerskab over et aktiv, som udgør en unik og værdiskabende del af foretagendet, vil PSM være ideel til fastsættelse af armslængdeprisen.

Der eksisterer en risiko for exitbeskatning i tilfælde, hvor hjemmekontoret besidder økonomisk ejerskab over et aktiv. Derudover kan der som følge af statuering af fast driftssted opstå administrative byrder for foretagendet. Foretagendet skal gøre sig bekendt med national lovgivning i kildelandet, såsom indeholdelse, indberetning og indbetaling af A-skat og AM-bidrag, samt eventuelle andre forpligtelser. Dertil skal foretagendet være opmærksom på, at der kan påhvile dem en pligt til indsendelse af TP-dokumentation til de kompetente myndigheder. Manglende indsendelse kan resultere i bødesanktioner. Det kan derfor være relevant for foretagendet at indregne udgifter til ekstern rådgivning til sikring af efterlevelse af de gældende regler i kildelandet.

10.0 Litteraturliste

Artikler

Bolander, Jane & Langhave, Inge, SR.2021.3: “Kommentarer til udvalgte afgørelser - Hjemmekontor og fast driftssted”, SR-Skat

Hansen, Thomas & Albertsen, Matthias, SU 2009, 241: “Allokering af indkomst til faste driftssteder”, Skat Udland

Hindum, Anders og Sunddal, Peter, SU 2012, 182: “Principskifte for allokering af indkomst til faste driftssteder”, Skat Udland

Josephsen, Niels & Jensen, Casper Gulddammer, RR.9.2020.127: “Fast driftssted - forberedende eller hjælpende virksomhed og lidt om anvendelse af 2017-opdateringen af OECD-modellen”, Revision & Regnskabsvæsen

Nørgaard Laursen, Anders, SR.2022.136: “Fast driftssted og hjemmekontorer”, SR-Skat

Nørgaard Laursen, Anders, RR.SM.2016.1: “Kommentarer til udvalgte afgørelser (SKM2015.634.SR og SKM2015.644.SR - fast driftssted), Revision & Regnskabsvæsen

Nørgaard Laursen, Anders, SR.2023.1: “Kommentarer til udvalgte afgørelser - anti-fragmentering og fast driftssted”, SR-Skat

Tell, Michael, TfS 2012, 740: “Subjektiv skattepligt for selskaber: Registrerings- og hovedsædekriteriet i SEL § 1”, Tidsskrift for Skatter og Afgifter

Bøger

Bolander, Jane, Michelsen, Aage, Madsen, Liselotte, Nørgaard Laursen, Anders & Langhave, Inge: *Lærebog om indkomstskat*, 19. udgave, 1. oplag, Djøf Forlag, 2021

Christensen, John & Nielsen, Mogens: *Virksomhedens årsregnskab*, 6. udgave, 3. oplag, Syddansk Universitetsforlag, 2014

Hansen, Lone L. & Werlauff, Erik: *Den juridiske metode - en introduktion*, 3. udgave, 1. oplag, Djøf Forlag, 2022

Michelsen, Aage, Svendgaard Dalgas, Anja og Nørgaard Laursen, Anders: *International Skatteret*, 4. udgave, 1. oplag, Karnov Group Denmark A/S, 2017

Munk-Hansen, Carsten: *Den juridiske løsning*, 2. udgave, 1. oplag, Djøf Forlag, 2021

Munk-Hansen, Carsten: *Retsvidenskabsteori*, 3. udgave, 1. oplag, Djøf Forlag, 2022

Nørgaard Laursen, Anders: *Fast Driftssted*, 1. udgave, 1. oplag, Jurist- og Økonomforbundets Forlag, 2011

Tell, Michael, Koerver, Peter og Dyppel Weber, Katja: *International skatteret i et dansk perspektiv*, 2. udgave, 1. oplag, Gyldendal, 2020

Werlauff, Erik: *Selskabsskatteret*, 21. udgave, 1. oplag, Karnov Group Denmark A/S, 2019

Wittendorff, Jens: *Transfer Pricing*, 4. udgave, 1. oplag, Karnov Group Denmark A/S, 2022

Websider

Altinget, ”Professor: Derfor redder digital teknologi os gennem coronakrisen”, besøgt den 01. maj 2023, kl. 13:22

<https://www.alinget.dk/digital/artikel/professor-vi-skal-udnytte-erfaringerne-fra-den-digitale-teknologis-rolle-under-corona>

Danmarks Statistik, ”Hjemmearbejde er mere udbredt end før COVID-19”, besøgt den 01. maj 2023, kl. 14:54

<https://www.dst.dk/da/Statistik/nyheder-analyser-publ/nyt/NytHtml?cid=40158>

Dansk Industri, ”Den nye normal: 100.000 flere arbejder hjemme”, besøgt den 01. maj 2023, kl. 12:35

<https://www.danskindustri.dk/arkiv/analyser/2021/11/den-nye-normal-100000-flere-arbejder-hjemme/>

OECD, *Action 7 Permanent establishment status*, besøgt den 23. marts 2023, kl. 09:30

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

Quartz, ”The next wave of globalization will be made possible by remote work”, besøgt den 01. maj 2023, kl. 14:34

<https://qz.com/1907888/what-more-remote-jobs-means-for-globalization>

Skattestyrelsen, ”Arbejdsgiver skal indberette og betale AM-bidrag og A-skat”, besøgt den 04. april 2023, kl. 20:32

<https://skat.dk/data.aspx?oid=1800178>

Skatteverket, ”Arbetsgivaravgifter”, besøgt den 04. april 2023, kl. 19:05

<https://www.skatteverket.se/foretag/arbetsgivare/arbetsgivaravgifterochskatteavdrag/arbetsgivaravgifter.4.233f91f71260075abe8800020817.html>

Zippia, ”25 Trending remote work statistics (2023): Facts, trends and projections”, besøgt den 01. maj 2023, kl. 14:20

<https://www.zippia.com/advice/remote-work-statistics/>

Administrativ praksis

Tidsskrift for Skatter og Afgifter

TfS 1987, 50 LSR

Meddelelser fra Landsskatteretten

LSRM 1983, 61

Skatteministeriets afgørelser

SKM2012.313.SR	SKM2020.432.SR
SKM2015.634.SR	SKM2020.433.SR
SKM2016.353.SR	SKM2021.118.SR
SKM2018.618.SR	SKM2021.277.SR
SKM2019.252.SR	SKM2021.412.SR
SKM2019.448.SR	SKM2021.415.SR
SKM2019.488.SR	SKM2021.584.SR
SKM2019.647.SR	SKM2022.250.SR
SKM2020.208.SR	SKM2022.406.SR
SKM2020.278.SR	SKM2022.557.SR

Udenlandsk praksis

Norsk Høyesterett afgørelse, HR-1994-56-A

Kammerrätten af 4. oktober 2019, *Branch of Technology Partners International Europe Ltd*,
nr. 3701-18 og 3702-18

Retspraksis

SKM2019.185.ØLR

Forarbejder

Bemærkninger til 2020/1 LSF 28, Forslag til Lov om ændring af selskabsskatteloven og forskellige andre love

Styresignaler

SKM2020.298.SKTST

Den juridiske vejledning

C.F.8.2.1: Overordnet om modeloverenskomsten

C.A.12.2: Personer i ansættelsesforhold

OECD - Modeloverenskomster

OECD's 2017 modeloverenskomst med kommentarer (Modeloverenskomst til overenskomst til undgåelse af dobbeltbeskatning for så vidt angår indkomst- og formueskatter)

OECD - Rapporter og guidelines

OECD, *Additional Guidance on the Attribution of Profits to a Permanent Establishment under BEPS Action 7*, 2018

OECD, *OECD Transfer Pricing Guidelines for Multinational Enterprises and Tax Administrations 2022*, 2022

OECD, *Report on the Attribution of Profits to Permanent Establishments*, 2010

Forkortelser og definitioner

AOA: The Authorized OECD Approach

BEPS: Base Erosion and Profit Shifting Project

DJV: Den juridiske vejledning

MDBO: Modelbeskatningsoverenskomst

MLI: Det multilaterale instrument

OECD: Organisation for Economic Co-operation and Development

Rapporten: Report on the Attribution of Profits to Permanent Establishments

TPG: Transfer Pricing Guidelines

Lovbekendtgørelser

GRL: Grundloven

KSL: Kildeskatteloven

SEL: Selskabsskatteloven

SIL: Skatteindberetningsloven

SKL: Skattekontrolloven

SL: Statsskatteloven

Antal anslag

Ordoptælling

Statistik:

Sider	73
Ord	23.748
Tegn (uden mellemrum)	150.773
Tegn (med mellemrum)	174.377
Afsnit	338
Linjer	2.279

Medtag fodnoter og slutnoter

[Luk](#)