

Kommentarer til udvalgte afgørelser (SKM2015.634.SR og SKM2015.644.SR – fast driftssted)

Af Lektor, ph.d. Anders Nørgaard Laursen, Juridisk Institut, Aarhus Universitet

1. Fast driftssted

Et udenlandsk foretagende beskattes af erhvervsindkomst erhvervet her i landet, såfremt det pågældende foretagende har et fast driftssted her i landet, jf. SEL § 2, stk. 1, litra a, og KSL § 2, stk. 1, nr. 4. Hverken selskabsskatteloven eller kildeskatteloven indeholder nogen generel definition på et fast driftssted. Udgangspunktet er dog utvivlsomt, at det interne retlige fast driftsstedskriterium fortolkes i overensstemmelse med art. 5 i OECD's modeloverenskomst.(1) Idet OECD's modeloverenskomst tillige anvendes som referencedokument ved forhandlingen af danske dobbeltbeskatningsoverenskomster, er der som udgangspunkt overensstemmelse mellem det interne retlige og det overenskomstretilige fast driftsstedsbegreb, ligesom kommentarerne til modeloverenskomsten indgår som fortolkningsbidrag til begge.

I det følgende kommenteres to nyere skatterådsafgørelser, som tager stilling til grundlæggende problemstillinger ved fortolkningen af fast driftsstedsbegrebet.

2. SKM2015. 634.SR – kursusvirksomhed

Et tysk selskab (spørger) leverede undervisningsydelse til en dansk kunde her i landet. Undervisningen fandt sted i den danske kundes lokaler uden at der var truffet særskilt aftale om, at kunden skulle stille lokalerne til rådighed. Undervisningen blev enten varetaget af spørger selv, af medarbejdere i andre concernselskaber eller af freelancere. I alle tilfælde lå ledelseskompetencen hos spørger. Aktiviteterne i Danmark bestod af klasseforelæsninger og en efterfølgende eksamen. Den praktiske del af undervisningen blev afholdt i Tyskland.

Det var spørgers opfattelse, at aktiviteterne i Danmark ikke medførte, at spørger fik et fast driftssted her i landet, jf. SEL § 2, stk. 1, litra a, og art. 5 i den dansk-tyske dobbeltbeskatningsoverenskomst.(2) Spørger gjorde i den forbindelse gældende, at han dels ikke havde *rådighed* over et forretningssted her i landet, dels at aktiviteten her i landet ikke var af en sådan *varighed*, at virksomheden kunne siges at blive udøvet fast her i landet.

Om hvorvidt spørger havde rådighed over et fast forretningssted her i landet, havde spørger fremhævet, at undervisningen foregik i kundens lokaler. Disse lokaler havde spørger ingen juridisk ret til at råde over som sine egne, hvorfor dispositionskravet ikke af den grund kunne anses for opfyldt.

Spørger erkendte dog, at dispositionsretten ikke nødvendigvis skulle følge af en juridisk rettighed til at anvende forretningsstedet. Dispositionsretten kunne i stedet følge af faktiske forhold så som en permanent arbejdsplads på stedet (dvs. et kontor og et skrivebord) eller ubegrænsede adgangsrettigheder til lokaler mv., hvilket spørger dog ikke mente var tilfældet i den konkrete sag. Spørgers kursusinstruktører havde således ikke deres egen permanente arbejdsplads hos kunden, men kunne som følge af deres rolle som instruktører kun anvende de kun lokaler, som blev stillet til rådighed af kunden med henblik på kursusaktiviteterne.

Vedr. den samlede varighed af aktiviteterne i Danmark fremgik det, at spørger havde indgået aftale med bare en enkelt dansk kunde om undervisning, og at denne aftale løb fra 2012-2017 med mulighed for forlængelse. Undervisningen i Danmark blev afholdt med jævne mellemrum. Hvert kursus strakte sig alene over et begrænset antal sammenhængende dage, og der ville sædvanligvis være et

par uger eller måneder imellem de enkelte kurser. Spørger forklarede endvidere, at man påregnede at afholde cirka 140 undervisningsdage pr. år, men tilføjede, at undervisningsdage blev opgjort pr. deltager. Dvs. at hvis to kursister deltog i undervisningen den samme dag, ville dette tælle som to undervisningsdage. På baggrund heraf mente spørger ikke, at aktiviteterne her i landet havde en varighed, der gjorde, at spørger kunne anses for at udøve virksomhed "fast" her i landet, hvorfor spørger ikke fik fast driftssted.

I modsætning til spørger var SKATs indstilling, at kursusaktiviteterne medførte, at spørger fik et fast driftssted her i landet.

Til argumentet om, at spørger ikke havde et forretningssted til sin disposition, fremhævede SKAT, at ifølge pkt. 4 i kommentarerne til art. 5 i OECD's modeloverenskomst dækker udtrykket "forretningssted" alle lokaler, indretninger eller installationer, der benyttes til at udøve foretagendets virksomhed. Det er uden betydning, om lokalerne mv. ejes eller lejes eller på anden måde stilles til rådighed for foretagendet. Et forretningssted kan således befinde sig inden for et andet foretagendes område. Der kræves ikke nogen formel juridisk ret til at anvende arealet eller lokalet.(3)

SKAT påpegede endvidere, at spørger drev kursusvirksomhed i spørgers lokaler her i landet, og at spørger alene leverede kursusydelse her i landet til én enkelt kunde. SKAT mente derfor, at spørger udøvede sin virksomhed i kundens lokaler, og at der på den baggrund kunne statueres fast driftssted, såfremt virksomheden blev udøvet fast her i landet.

Om varigheden af spørgers aktiviteter her i landet henviste SKAT til, at der normalt ikke foreligger et fast driftssted, hvis der udøves virksomhed gennem et forretningssted, der opretholdes i mindre end seks måneder. Der eksisterer dog en undtagelse i de tilfælde, hvor virksomheden har været af stadig tilbagevendende karakter. I disse tilfælde skal hver tidsperiode, i hvilken forretningsstedet er benyttet, således ses i sammenhæng med det antal gange, forretningsstedet er benyttet.(4)

Undervisningen i her i landet havde fundet sted med jævne mellemrum, men undervisningen strakte sig dog alene har over et begrænset antal dage, og der ville sædvanligvis være et par uger eller måneder imellem de enkelte kurser. Som sådan har betingelserne til, at virksomheden skal udøves fast, som udgangspunkt ikke været opfyldt. SKAT påpegede imidlertid, at spørgers undervisnings- og kursusaktiviteter her i landet ville strække sig over flere år, jf. den indgåede kontrakt for årene 2012-2017, som endog kunne forlænges. På den baggrund anså SKAT også kravet om, at virksomhedens skal udøves fast her i landet, for opfyldt.

Skatterådet tiltrådte SKATs indstilling.

2.1 Dispositionskravet

I art. 5, stk. 1, i OECD's modeloverenskomst defineres udtrykket fast driftssted som "*et forretningssted, hvor et foretagendes virksomhed helt eller delvis udøves.*" Dispositionskravet bliver relevant i de tilfælde, hvor et foretagende umiddelbart opfylder betingelserne for at have et fast driftssted, jf. art. 5, stk. 1, i OECD's modeloverenskomst, men hvor foretagendet udøver sin virksomhed gennem et forretningssted, som ikke tilhører foretagendet. I SKM2015.634.SR var der således et forretningssted (kursuslokalerne), hvorigennem foretagendet udøvede sin virksomhed (kurserne) fast. Det var blot ikke det tyske selskabs forretningssted, men derimod den danske kundes.

Betydningen af dispositionskravet er omdiskuteret. I kommentarerne til modeloverenskomstens art. 5, stk. 1, præciseres det, at fast driftsstedetsdefinitionen indeholder følgende tre betingelser:(5)

- “(1) eksistensen af et “forretningssted”, det vil sige indretninger såsom lokaler eller i visse tilfælde maskineri eller udstyr;
- (2) dette forretningssted skal være “fast”, dvs. det skal være etableret på et givet sted med en vis grad af varighed; og
- (3) virksomhedsudøvelse for foretagendet gennem dette faste driftssted. Det vil sædvanligvis sige, at personer, som på den ene eller den anden måde er afhængig af foretagendet (personale), udfører foretagendets virksomhed i den stat, hvor det faste sted er beliggende.”

Ved vurderingen af, hvilken betydning dispositionskravet har for fast driftsstedsbegrebet, skal det indledningsvis bemærkes, at ordlyden af art. 5, stk. 1, ikke indeholder noget dispositionskrav. Af de tre grundlæggende betingelser, som opregnes i kommentarerne, jf. det netop citerede, fremgår der heller ikke nogen betingelse om, at forretningsstedet skal være til det udenlandske foretagendes disposition.

I pkt. 4 i kommentarerne til art. 5, forklares det, hvordan udtrykket “forretningssted” skal fortolkes. Det fremgår bl.a., at “*det er uden betydning*” om et givent forretningssted “*ejes eller lejes af eller på anden måde stilles til rådighed for*” det foretagende, som konkret anvender forretningsstedet. Hvor der således utvivlsomt ikke kan udledes nogen betingelse om eksistensen af en eksplicit juridisk ret til at anvende forretningsstedet, giver ordene “eller på anden måde” anledning til fortolkningstvivil. En mulig læsning af kommentarerne er, at det – som skrevet står – er uden betydning, på hvilket grundlag foretagendet har adkomst til forretningsstedet. En anden fortolkning tilsiger, at der af ordene “... *eller på anden måde stilles til rådighed for*” kan udledes en selvstændig betingelse for eksistensen af et fast driftssted, som ikke fremgår af selve ordlyden af art. 5, stk. 1, og som ej heller er blandt de betingelser, som er opregnet i pkt. 2, jf. det netop citerede.

Fra 1977, hvor pkt. 4 blev tilføjet kommentarerne til art. 5 i OECD's modeloverenskomst, og frem til 2003 indeholdt kommentarerne ikke yderligere fortolkningsbidrag vedr. dispositionskravet.

Ved 2003-revisionen af OECD's modeloverenskomst blev dispositionsbegrebet yderligere forklaret ved tilføjelsen af pkt. 4.1-4.6. Det blev nu i pkt. 4.1 fremhævet, at et fast driftssted kan opstå, når forretningsstedet “*anvendes til forretningsmæssig virksomhed*”. Der kræves ikke nogen formel juridisk ret til at anvende forretningsstedet, og selv hvor et foretagende ulovligt disponere over et forretningssted, kan dette resultere i et fast driftssted.

Mens medlemmerne af OECD's *Committe on fiscal affairs*, der udarbejdede de nye kommentarer, var enige om, at dispositionskravet ikke fordrede nogen egentlig juridiske ret til at anvende forretningsstedet – “*anvendelse til forretningsmæssig virksomhed*” er tilstrækkeligt – måtte komiteen dog også anerkende, at et foretagendes “*blotte tilstedeværelse*” på et forretningssted, ikke i sig selv ville medføre, at foretagendet havde rådighed over forretningsstedet.(6) I stedet for at udstikke generelle retningslinjer for begrebets forståelse – herunder om sonderingen mellem de noget luftige termer “*anvendelse til forretningsmæssig virksomhed*” og “*blot tilstedeværelse*” – kunne der dog tilsyneladende alene opnås enighed om en række eksempler på, hvornår et foretagende kunne anses for at disponere over et forretningssted, henholdsvis ikke disponere, jf. pkt. 4.2-4.6. i kommentarerne til modeloverenskomstens art. 5. Dette synes at indikere, at der har hersket betydelig uenighed blandt komiteens medlemmer om den nærmere forståelse af begrebet.

Uenigheden blandt komiteens medlemmer skyldes antageligvis det faktum, at begrebet ikke eksisterer i selve artikelteksten og nærmest kun var nævnt en passant i kommentarerne for 2003. Over

tid har begrebet derfor kunnet udvikle sig i vidt forskellig retning i de lande, der anvender modeloverenskomstens som referencedokument ved indgåelse af dobbeltbeskatningsoverenskomster.(7)

Dette afspejler sig også i den internationale juridiske litteratur. Nogle forfattere forfægter synspunktet, at dispositionskravets opfyldelse fordrer, at foretagendet har en *forudsat ret* til at anvende forretningsstedet.(8) Andre forfattere gør derimod gældende, at der kræves en særlig kvalificeret anvendelse af forretningsstedet, eksempelvis i form af retten til på et hvilket som helst tidspunkt kunne bruge forretningsstedet til at kunne udøve sin virksomhed for andre kunder samt til intern og administrativt brug.(9) Atter andre gør gældende, at enhver faktisk anvendelse af forretningsstedet er tilstrækkelig.(10) Imod dette sidstnævnte synspunkt fremføres til tider argumentet, at dispositionskravet i så fald er indholdsløst.(11) Hertil kan indvendes, at dette vel er sandt, men at dispositionskravet slet ikke følger af ordlyden af art. 5, stk. 1, men kun af en række (uklare) kommentarer.

I dansk praksis blev dispositionskravet for første gang diskuteret i SKM2011.351.SR.(12) I sagen fandt Skatterådet, at et udenlandsk selskab fik et fast driftssted her i landet. Selskabet havde ansat en dansk repræsentant, som udførte en del af arbejdet fra sit hjemmekontor. Selvom der ikke på adressen fandtes “synbare tegn” på, at selskabet drev virksomhed derfra, fandt Skatterådet, at hjemmekontoret måtte anses for et forretningssted for det udenlandske selskab. Afgørelsen var i realiteten udtryk for en praksisændring. Ligningsrådet var således i en tidligere afgørelse med et nærmest identisk faktum, TfS 1992, 294 LR, nået frem til det modsatte resultat, nemlig at idet der ikke på repræsentantens adresse vil være synlige tegn på, at det det udenlandske selskab drev virksomhed derfra, ville der ikke foreligge et fast forretningssted.(13)

Siden skatterådsafgørelsen SKM2011.351.SR har Skatterådet i flere sager fastslået, at udenlandske foretagender, som har danske medarbejdere med hjemmekontorer, som udgangspunkt må anses for at have et forretningssted til rådighed her i landet, jf. SKM2013.273, SKM2013.762.SR, SKM2015.41.SR og SKM2015.53.SR.(14) Denne problemstilling skal omtales nærmere i afsnit 4.1.

Også på andre områder end hjemmekontorer har dispositionskravet imidlertid givet anledning til tvivl i dansk praksis.

I SKM2012.313.SR skulle et polsk selskab levere tandlægeydelser som underleverandør til en dansk tandlægeklinik. Det polske selskab ville indgå aftaler med en række polske tandlæger, der som selvstændigt erhvervsdrivende skulle levere de omhandlede tandlægeydelser for det polske selskab. I sagen fandt Skatterådet, at den danske tandlægeklinik måtte anses for at være et forretningssted, som stod til rådighed for det polske selskab. Der blev lagt vægt på, at tandlægeklinikken ville være til disposition for de polske tandlæger, når de udøvede deres aktiviteter i Danmark, selv om klinikken ikke var ejet af det polske selskab. Der blev endvidere lagt vægt på, at selskabet havde instruktionsbeføjelsen overfor de polske tandlæger og klinikassistenter.

I SKM2014.230.SR ville et spansk selskab udøve en vis erhvervs-mæssig aktivitet her i landet i form af bl.a. virksomhedsarrangementer og konsulentytelser. Selskabets direktør ville arbejde her i landet i 20-35 dage om året for 10-12 forskellige kunder. Virksomheden ville blive udøvet dels i lokaler tilhørende et dansk datterselskab, dels hos de danske kunder. SKAT fandt ikke, at der var et fast driftssted i Danmark, hvilket Skatterådet tiltrådte. SKAT synes at basere indstillingen på, at aktiviteten her i landet ikke havde den påkrævede varighed. Forudsætningsvis må SKAT have accepteret, at selskabet havde et forretningssted til rådighed.

Praksis på området synes at kunne sammenfattes således, at dispositionskravet ikke spiller nogen selvstændig rolle efter dansk

skatteret. I det omfang et foretagende rent faktisk anvender et forretningssted her i landet, anses foretagendet for at have rådighed over et sådan. Opfyldes de øvrige betingelser i art. 5, stk. 1, herunder at virksomheden ikke anvendes til at aktiviteter, som er af hjælpende eller forberedende karakter, jf. art. 5, stk. 4, har foretagendet et fast driftssted her i landet. Se nærmere afsnit 3.1. og 3.2. neden for.

2.2 Varighed

For at et fast driftssted skal komme til eksistens, skal et foretagende udøve sin virksomhed fast gennem et forretningssted. Foretagendet skal med andre ord være etableret på et givet *sted* med en *vis grad af varighed*. Ordet "fast" indeholder således både en geografisk og en tidsmæssig komponent.

Den tidsmæssige betingelse anses som udgangspunkt for opfyldt, når foretagendet har udøvet sin virksomhed gennem forretningsstedet i seks mdr.(15) Der er dog enighed om, at seks måneders grænsen er relativ og må ses i forhold til den konkrete situation. Der er derved ikke tale om en "*safe harbor*", således at en varighed af mindre end seks mdr. aldrig vil kunne medføre, at varighedskravet er opfyldt.(16)

Som i SKM2015.634.SR kan situationen dog forekomme, at aktiviteten i kildelandet ikke udøves uafbrudt. Spørgsmålet er herefter, hvornår aktiviteterne i kildelandet kan siges at have den nødvendige varighed til, at et fast driftssted kommer til eksistens. I SKM2015.634.SR tiltrådte Skatterådet SKATs synspunkt om, at selvom varigheden af de enkelte undervisningsperioder i Danmark var kortvarige (et par dage af gangen), var varighedsbetingelsen opfyldt, idet *virksomheden fandt sted med jævne mellemrum og gennem flere år*. SKAT havde i den forbindelse henvist til SKM2013.545.SR, hvor spørger blev anset for at have et fast driftssted her i landet, hvis spørger én gang om ugen lejede et kliniklokale på timebasis, hvorfra han udøvede sin virksomhed.

Det anerkendes i kommentarerne til OECD's modeloverenskomst, at varighedskravet kan opfyldes, selvom et foretagende ikke er til stede i kildelandet uafbrudt i seks mdr., hvis virksomheden er af *stadig tilbagevendende karakter*. I sådanne tilfælde skal varigheden opgøres på baggrund af det samlede antal dage i kildelandet.(17) Det antages sædvanligvis i teorien, at hvor der er tale om virksomhed af stadig tilbagevendende karakter, skal varigheden fortsat måles i forhold til "tommelfingerreglen", hvorefter seks mdr. er normen.(18) Hvis et foretagende indgår en treårig kontrakt, hvorefter foretagendet skal udøve virksomhed gennem et forretningssted godt to mdr. om året, vil den samlede varighed således overstige seks mdr., og varighedsbetingelsen vil være opfyldt. Arbejdes der derimod blot halvanden måned i kildelandet over kontraktens varighed (dvs. i alt 4,5 måned), vil varighedskravet næppe anses for opfyldt.

I hverken SKM2015.634.SR eller SKM2013.545.SR er det nærmere præciseret, hvorfor varighedskravet er opfyldt. I SKM2013.545.SR henvises således blot til, at det forudsættes, at spørger vil benytte det lejede kliniklokale én dag om ugen, og at SKAT derfor finder, at benyttelsen vil have en varighed, der gør kliniklokalet til et fast driftssted. Idet spørger dermed vil arbejde ca. 52 dage om året i Danmark, må afgørelsens rigtighed forudsættes, at virksomheden udøves her i landet i mere end tre år. Dette er dog ikke præciseret i afgørelsen.

Hvad angår varighedskravet, er det vanskeligt at udlede noget sikkert af SKM2015.634.SR, idet afgørelsen forekommer at være hæmmet af en uklar beskrivelse af faktum. Det fremgik således, at spørger "*planlægger overordnet at afholde ca. 140 undervisningsdage pr. år*". Det fremgik dog tillige, at undervisningsdage blev opgjort *pr. deltager*, hvorfor én kursusdag med 12 deltagere ville

blive betragtet som 12 undervisningsdage. I den faktiske opgørelse over afholdte kursusdage var der i 2014 alene afholdt 38 kursusdage her i landet, og i januar-februar 2015 havde der været afholdt otte kursusdage. Idet kontraktens løbetid var 2012-2017 må det dog formodes, at de kumulerede kursusdage her i landet set over den samlede periode ville overstige seks mdr., hvorfor afgørelsen antageligvis er korrekt. Som i SKM2013.545.SR savnes det dog, at SKAT præciserer, hvorledes varigheden er opgjort.

3. SKM20105.644.SR – Dansk bosat sælger med hjemmekontor

Et tysk selskab (spørger) havde ansat en dansk medarbejder med ansvar for "salg og markedsføring" i Danmark. Det fremgik, at medarbejderen på sigt tillige skulle dække hele Skandinavien, da det var vigtigt for spørger at have en person i Norden tæt på kunderne til salg og support.

Idet spørger ikke havde et kontor i Danmark, var det nødvendigt for medarbejderen at arbejde fra et hjemmekontor. Spørger ville – ud over at dække medarbejderens omkostninger til telefon og internet – betale en leje for hjemmekontoret.

Spørger havde forklaret, at medarbejderens opgaver var at opretholde kontakten til selskabets danske kunder og at indlede salgsprocessen. Ifølge spørgers interne retningslinjer kunne medarbejderen ikke uden godkendelse fra spørger forhandle priser og rabatter mv. Medarbejderen kunne ej heller afslutte en aftale eller på anden måde indgå bindende aftaler på spørgers vegne uden spørgers godkendelse. Ordre, som medarbejderen måtte modtage ved kundebesøg, skulle således først godkendes i Tyskland, førend ordren var endelig, hvilket kunderne var bekendte med.

Spørger havde om salgsprocessen yderligere forklaret, at medarbejderen selv arrangerede møder med kunder, hvor omfanget af ordren og af en evt. teknisk assistance kunne drøftes. Der blev primært indgået standardaftaler med de danske kunder, og spørger ville sædvanligvis godkende de vilkår, den danske medarbejder havde forhandlet sig frem til med kunderne. I visse tilfælde havde spørger dog krævet, at betingelserne skulle ændres.

Det var tilgængeligt for offentligheden, at spørger havde et salgskontor i Danmark, og medarbejderes adresse, telefonnummer mv. fremgik af spørgers salgsbrochurer. Der var dog ingen skiltning på bopælen.

Spørger gjorde gældende, at der ikke var et fast driftssted her i landet. Dette blev begrundet med, at det dels ikke var nødvendigt for spørger at have et forretningssted her i landet og dels, at det arbejde, der blev udført af den danske medarbejder, måtte anses for at være af "hjælpende eller forberedende art" og derfor undtaget fra at kunne udgøre et fast driftssted, jf. art. 5, stk. 4, litra e, i den dansk-tyske dobbeltbeskatningsoverenskomst (svarende til art. 5, stk. 4, litra e, i OECD's modeloverenskomst). Spørger henviste bl.a. til, at den danske medarbejder ikke havde kompetence til at indgå bindende aftaler på vegne af spørger.

SKAT fandt – i modsætning til spørger – at der var et fast driftssted i Danmark, jf. SEL § 2, stk. 1, litra a, og art. 5, stk. 1, i den dansk-tyske dobbeltbeskatningsoverenskomst. Spørger blev således i medfør af medarbejderens hjemmekontor anset for at have et forretningssted her i landet. Ligeledes fandt SKAT, at arbejdet ikke var omfattet af undtagelsen om arbejde af hjælpende eller forberedende art, jf. dobbeltbeskatningsoverenskomstens art. 5, stk. 4, litra e.

Skatterådet tiltrådte SKATs indstilling.

3.1 Hjemmekontor som forretningssted

Som nævnt i afsnit 3.1. fortolkes dispositionskravet i dansk praksis således, at enhver faktisk anvendelse af forretningsstedet er tilstræk-

kelig. Hjemmekontorer anses derfor som værende til disposition for de foretagender, hvis medarbejdere arbejder fra et sådan her i landet. Som påpeget af Jens Wittendorff placerer det Danmark i den kategori af lande, hvor der skal relativt lidt til, for at et hjemmekontor kan behandles som et fast driftssted.(19)

Ved vurderingen af, om hjemmekontoret kunne udgøre et fast forretningssted, påpegede SKAT i SKM2015.644.SR indledningsvis det sædvanlige kriterium, som fremgår af pkt. 4 i kommentarerne til art. 5 i OECD's modeloverenskomst, nemlig at det er uden betydning, om et forretningssted er ejet eller lejet af det udenlandske foretagende, eller om det på anden måde er til rådighed for foretagendet. SKAT fandt herefter (med rette), at når et foretagende gennem længere tid udfører arbejde på medarbejderens bopæl, måtte foretagendet siges at have et fast forretningssted her i landet. I lyset af praksis på området er dette som nævnt i afsnit 3.1. ikke overraskende, jf. SKM2013.273, SKM2013.762.SR, SKM2015.41.SR og SKM2015.53.SR

Det er imidlertid interessant, at SKAT finder anledning til nærmere at begrunde, hvorfor det tyske foretagende i medfør af hjemmekontoret havde et forretningssted her i landet. Allerede fordi det tyske selskab betalte leje til medarbejderen for anvendelse af hjemmekontoret, burde dispositionskravet være opfyldt. Som tidligere nævnt fremgår det således af pkt. 4 i kommentarerne til art. 5, at det er uden betydning, om forretningsstedet *ejes eller lejes af eller på anden måde stilles til rådighed for foretagendet*. Uanset hvordan man ellers måtte fortolke dispositionskravet, vil en eksplicit juridisk ret til at anvende forretningsstedet i form af en lejeret altid være tilstrækkeligt.(20)

Det er dog ikke ensbetydende med, at SKATs argumentation er overflødig. Spørger havde i sagen gjort gældende, at medarbejderen kun anvendte sit hjemmekontor ca. 50 pct. af den samlede arbejdstid. SKAT anførte til det, at idet medarbejderen udførte halvdelen af sit arbejde for virksomheden på hjemmekontoret, måtte selskabets virksomhed anses for udøvet gennem det faste forretningssted på regelmæssig basis.

Argumentationsrækkefølgen illustrerer, hvorfor det – efter denne forfatters mening – kun sjældent giver mening at diskutere dispositionskravet. I en sag som denne, hvor foretagendet lejer forretningsstedet, kan det uden videre siges at have ret til at disponere over forretningsstedet. Et fast driftssted foreligger dog kun, hvis foretagendet udøver virksomhed gennem forretningsstedet, dvs. faktisk anvender dette. Anvendes forretningsstedet ikke, er der intet fast driftssted, uanset at foretagendet i medfør af lejeaftalen havde en dispositionsret.

Omvendt – hvis der ikke havde eksisteret en lejeaftale mellem medarbejderen og foretagendet – ville der ikke eksplicit eksistere en dispositionsret. Der ville dog fortsat være tale om en situation, hvor et foretagende i medfør af en medarbejders aktiviteter udøver virksomhed fast gennem et forretningssted her i landet. Alle de betingelser, der fremgår af ordlyden af art. 5, stk. 1, er således opfyldt, hvorfor det ville forekomme anstrengt at frakende kildelandet beskatningsretten med henvisning til, at foretagendet ikke kan disponere over forretningsstedet.

Fremfor at fokusere på det omdiskuterede dispositionskrav, forekommer det mere korrekt at fastholde udgangspunktet om, art. 5, stk. 1, skal fortolkes ud fra sin ordlyd. *“udtrykket “fast driftssted” [betyder] et forretningssted, hvor et foretagendes virksomhed helt eller delvis udøves”*. I denne formulering ligger den helt åbenbare – men implicite – forudsætning, at det kun er foretagendets egen aktivitet i kildelandet, der kan medføre, at foretagendet får et fast driftssted. I det omfang, et foretagende er til stede på et forretningssted, som foretagendet ikke har en juridisk ret til at disponere over

i form ejendomsret eller lejeaftale, kan der naturligvis opstå tvivl om, *hvis virksomhed* der udøves gennem forretningsstedet.

Svaret på dette spørgsmål – *hvis virksomhed udøves gennem forretningsstedet?* – findes i pkt. 10 i kommentarerne til art. 5. Det fremgår heraf, at *“foretagendes virksomhed udføres hovedsagelig af driftsherren eller af personer, der er i et ansættelsesforhold til foretagendet (personale). Dette personale omfatter ansatte og andre personer, der modtager instruktioner fra foretagendet (f.eks. en afhængig repræsentant)”*. Findes der på et forretningssted ansatte eller andre personer, som er i et afhængighedsforhold til foretagendet,(21) udøver disse naturligvis virksomhed, som kan henføres til det foretagende, disse personer er ansat af.(22)

3.2 Arbejde af hjælpende eller forberedende karakter

Hvis aktiviteten her i landet alene er af hjælpende eller forberedende karakter, foreligger der pr. definition ikke et fast driftssted. Ledemotivet angives i kommentarerne til art. 5 i OECD's modeloverenskomst som værende, *“om det faste forretningssted i sig selv udgør en væsentlig og betydningsfuld del af foretagendets virksomhed i sin helhed”*.(23)

Spørger havde i SKM2015.644.SR gjort gældende, at medarbejderen var uden bemyndigelse til at repræsentere spørger og til at indgå kontrakter på vegne af spørger. Medarbejderen var således uden selvstændig beslutningskompetence. Af den grund, mente spørger, var der tale om arbejde af hjælpende eller forberedende karakter.

I dansk ret er der en langvarig administrativ praksis for, at manglende beslutningskompetence hos forretningsstedets personale vil medføre, at aktiviteterne her i landet anses for at være af hjælpende eller forberedende karakter.(24) Denne praksis er senest bekræftet med SKM2012.692.SR. I sagen fandt Skatterådet, at et svensk selskab med et kontor her i landet ikke fik fast driftssted i Danmark, i det omfang medarbejderne ikke var tillagt nogen selvstændig beslutningskompetence. Hvis blot enkelte medarbejder fik kompetence til – efter det svenske selskabs forudgående godkendelse – at underskrive enkelte rammerabataftaler med danske grossister, kunne arbejdet derimod ikke længere anses for af hjælpende eller forberedende karakter. Afgørelsen illustrerer således på glimrende vis betydningen af beslutningskompetencen i dansk adm. praksis.

Imidlertid har der dannet sig en særlig praksis vedr. netop dette spørgsmål, når der er tale om et hjemmekontor. I den allerede nævnte SKM2011.351.SR fandt Skatterådet, at det udenlandske foretagende fik fast driftssted her i landet, selvom der ikke var nogen medarbejder med selvstændig beslutningskompetence. Denne praksis, hvorefter den manglende beslutningskompetence ikke tillægges nogen videre betydning, er opretholdt i senere afgørelser, jf. SKM2013.273.SR og SKM2015.41.SR.

Som det ses – og som også påpeget af Inge Langhave Jeppesen – er dansk praksis på dette område særdeles kompliceret at navigere i.(25) Det forekommer i hvert fald vanskeligt at forklare, hvorfor den manglende beslutningskompetence i visse tilfælde tillægges en nærmest altafgørende betydning, mens selvsamme moment på andre områder betragtes som værende blot et blandt flere forhold, hvor der må foretages en afvejning af de samlede aktiviteter, der udøves gennem forretningsstedet.

Det er i forlængelse heraf værd at bemærke, at Danmark i en international sammenhæng hører til de lande, der – når bortset fra praksis vedr. hjemmekontorer – tillægger den manglende selvstændige beslutningskompetence størst betydning. I en række lande anses den blotte opfordring til at gøre tilbud eller modtagelse af ordrer for at være en del af et foretagendes kernevirksomhed, selvom der ikke indgås bindende kontrakter på forretningsstedet.(26)

Som nævnt var udfaldet af SKM2015.644.SR, at Skatterådet tiltår, at der var et fast driftssted her i landet, herunder at arbejdet ikke kunne anses for værende af hjælpende eller forberedende art. Dette er i lyset af praksis på området ikke overraskende. Afgørelsen adskiller sig dog fra den resterende praksis vedr. hjemmekontorer

derved, at SKAT helt åbenbart ikke var enig i den beskrivelse af faktum, som spørgers repræsentant havde fremlagt. SKAT anså således aftaler for reelt at være afsluttet ude hos kunderne, hvorfor den manglende beslutningskompetence måtte betragtes som en ren formalitet.

- (1) Jf. blot eksempelvis pkt. 2 i de almindelige bemærkninger til L119 af 11/12 1996. Se også pkt. 15 i cirk. nr. 133 af 4/11 1988 (kildeskattecirkulæret), pkt. 15 i cirk. nr. 136 af 7/11 1988 (selskabsskattecirkulæret) samt Den juridiske vejledning 2015-2 C.D.1.2.2.
- (2) Jf. afgørelsens spørgsmål 1. Spørger stillede i sagen yderligere to spørgsmål om de momsmæssige konsekvenser af aktiviteten her i landet, herunder om spørger havde et "fast forretningssted" i momsmæssige henseende, hvilket Skatterådet fandt ikke var tilfældet.
- (3) Jf. pkt. 4 i kommentarerne til art. 5 i OECD's modeloverenskomst.
- (4) Jf. pkt. 6 i kommentarerne til art. 5 i OECD's modeloverenskomst.
- (5) Jf. pkt. 2 i kommentarerne til art. 5 i OECD's modeloverenskomst.
- (6) Jf. pkt. 4.2 i kommentarerne til art. 5 i OECD's modeloverenskomst samt 2002 Reports Related to the OECD Model Tax Convention, 2003, s. 82 f. pkt. 27.
- (7) Jf. Jacques Sasseville og Arvid Aage Skaars generalrapport til IFA-kongressen i Vancouver i 2009 om emnet *Is there a permanent establishment?*, Cahiers de Droit Fiscal International, 94a 2009, s. 35 ff. samt de enkelte nationalrapporter.
- (8) Jf. bl.a. Arvid Aage Skaar, Permanent Establishment – erosion of a tax treaty principle, 1991, s. 158, som derved tilslutter sig den i tysk ret udviklede doktrin om *verfügungsmacht*, jf. herom Maximilian Görl i Vogel/Lehner (red.), Doppelbesteuerungsabkommen, 6. udg. 2015, m. no. 16-18.
- (9) Jf. for denne – meget vidtgående – betragtning Ekkehart Reimer i Reimer/Rust (red.), Klaus Vogel on Double Taxation Conventions, 4. udg. 2015, m. no. 110-114 med note 62 og 63. Ekkehart Reimer synes primært at bygge sine synspunkter på en enkelt canadisk dom samt to indiske domme.
- (10) Jf. Brian J. Arnold i Bulletin for International Taxation 2003/10, s. 476 ff. og Alfredo S. Caballos i Brugger/Plansky (red.), Permanent Establishments in International and EU Tax Law, 2011, s. 63. Flere forfatter, som udtrykker modstand mod denne opfattelse, erkender, at denne fortolkning synes at vinde fodfæste som den fremherskende i praksis, jf. Jürgen Lüdicke i Bulletin for International Taxation 2004/5, s. 190 ff. og Arvid Aage Skaar, Norsk skatteavtalerett, 2006, s. 139 f. og s. 144 f.
- (11) Jf. Arvid Aage Skaar i Intertax 2000/5, s. 188 ff. og Joel Nitikmann i Canadian Tax Journal 2009, s. 257.
- (12) Jf. nærmere om udviklingen i dansk ret Anders Nørgaard Laursen, Fast driftssted, 2011, s. 83 ff.
- (13) Jf. om SKM2011.351.SR samt forholdet til TfS 1992, 294 LR Jesper Cassø Raaschou i SU 2011, 225, Jens Wittendorff i SR-Skat 2011 s. 226 ff. og Anders Nørgaard Laursen i TfS 2011, 684.
- (14) Jf. om dansk praksis vedr. hjemmekontorer Inge Langhave Jeppesen i SR-Skat 2013 s. 128 ff.
- (15) Jf. pkt. 6 i kommentarerne til art. 5 i OECD's modeloverenskomst.
- (16) Jf. 2002 Reports Related to the OECD Model Tax Convention, 2003, s. 79 ff. pkt. 19-23.
- (17) Jf. pkt. 6, 5. punktum, i kommentarerne til art. 5 i OECD's modeloverenskomst.
- (18) Jf. Jacques Sasseville og Arvid Aage Skaar, Cahiers de Droit Fiscal International, 94a 2009, s. 30 f. Anders Nørgaard Laursen, Fast driftssted, 2011, s. 117 ff. og Ekkehart Reimer i Reimer/Rust (red.), Klaus Vogel on Double Taxation Conventions, 4. udg. 2015, s. 350 f. m. no. 88-94.
- (19) Jf. Jens Wittendorff i SR-Skat 2011 s. 226 ff.
- (20) Jf. Arvid Aage Skaar, Permanent Establishment – erosion of a tax treaty principle, 991, s. 157.
- (21) Hvorvidt en person er i et afhængighedsforhold til foretagendet skal vurderes efter art. 5, stk. 6, herunder i lyset af de i pkt. 36-39 i kommentarerne dertil oplyste momenter.
- (22) Dette gælder dog ikke i det omfang, de omhandlede personer er arbejdsudlejede eller udstationerede, jf. om sammenhængen mellem arbejdsudlejebegrebet og fast driftsstedsbegrebet Anders Nørgaard Laursen i SR-Skat 2012 s. 45 ff. og samme i SR-Skat 2014 s. 31 ff. (specifikt i relation til bygge- og anlægsprojekter). Synspunktet har støtte i pkt. 8.1 i kommentarerne til art. 15 i OECD's modeloverenskomst og i SKM2010.241.SR.
- (23) Jf. pkt. 24 i kommentarerne til art. 5 i OECD's modeloverenskomst.
- (24) Jf. Anders Nørgaard Laursen, Fast driftssted, 2011, s. 140 ff.
- (25) Jf. Inge Langhave Jeppesen i SR-Skat 2013 s. 128 ff. i en kommentar til SKM2012.692.SR, SKM2013.217.SR og SKM2013.273.SR.
- (26) Jf. Jacques Sasseville og Arvid Aage Skaar, Cahiers de Droit Fiscal International, 94a 2009, s. 41.