

# Kommentarer til udvalgte afgørelser: Minktæver, juletræsavlere og andet godtfolk – hvornår udøver et udenlandsk foretagende virksomhed her i landet?

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

## 1. Indledning

I dansk ret er bestemmelserne om begrænset skattepligt struktureret på den måde, at de indkomstarter, der kan gøres til genstand for skattepligten, positivt opregnes i KSL § 2 og SEL § 2. Er der tale om "erhvervsindkomst", følger skattepligten af KSL § 2, stk. 1, nr. 4, eller SEL 2, stk. 1, litra a.(1) Som bekendt forudsætter beskatningen efter de nævnte bestemmelser endvidere, at skatteyderen har et fast driftssted her i landet.

Anvendelsen af KSL § 2, stk. 1, nr. 4, og SEL 2, stk. 1, litra a, forudsætter efter ordlyden således, at to betingelser kumulativt opfyldes: dels at aktiviteten kan karakteriseres som "erhvervsvirksomhed", dels at skatteyderen har et fast driftssted her i landet.

Reglerne om begrænset skattepligt finder i sagens natur kun anvendelse på *udenlandske* foretagender, hvorfor skattepligten selvfølgelig kun påhviler udenlandske foretagender, som udøver erhvervmæssig aktivitet *her i landet*. *Udenlandsk* aktivitet for udenlandske foretagender er med lige så stor selvfølgelighed den danske skattepligt ivedkommende.

Til tider kan det dog være vanskeligt at afgøre, om en aktivitet her i landet, som utvivlsomt kan karakteriseres som "erhvervmæssig", nu også udøves af det udenlandske foretagende. Spørgsmålet aktualiseres, når det udenlandske foretagende anvender danske underleverandører til at udføre arbejde, som har tilknytning til Danmark, men hvor foretagendet selv ikke tager del i arbejdet her i landet.

I 3 nylige afgørelser har Skatterådet (SKM2017.509.SR og SKM2018.69.SR) og Landsskatteretten (SKM2017.431.LSR) taget stilling til dette spørgsmål. Disse sager skal omtales nedenfor i afsnit 3.

I 2017 blev der gennemført en ændring af OECD's modeloverenskomst, og i den forbindelse blev der i kommentarerne givet nye retningslinjer for, hvornår et foretagende kan siges at udøve sin virksomhed i kildelandet gennem underleverandører. Disse nye kommentarer har i et vist omfang haft betydning for den foreliggende praksis. Inden gennemgangen af praksis skal kommentarerne på området derfor omtales, jf. straks i det følgende.

## 2. Den retlige ramme og problemstillingen

Som nævnt er det en betingelse for skattepligten efter KSL § 2, stk. 1, nr. 4, og SEL § 2, stk. 1, litra a, at et udenlandsk foretagendes aktivitet her i landet kan betragtes som "erhvervsvirksomhed", og at foretagendet har et fast driftssted her i landet. Hvad angår den første betingelse – "erhvervsvirksomhed" – kan der ikke herske nogen tvivl om, at vurderingen heraf må ske i overensstemmelse med dansk ret almindelige principper herfor, som bl.a. er udtrykt i cirk. nr. 129 af 4 juli 1994 til personskatteoven, jf. herved TfS 1996, 449 H (Tupperware). Kan aktiviteten ikke karakteriseres som erhvervsvirksomhed, kan KSL § 2, stk. 1, nr. 4, og SEL § 2, stk. 1, litra a, ikke bringes i anvendelse.

Hvad angår den anden betingelse – "fast driftssted" – er det lige så klart, at dette begreb efter dansk ret som udgangspunkt skal fortolkes i overensstemmelse med art. 5 i OECD's modeloverenskomst.(2)

Efter art. 5, stk. 1, i modeloverenskomsten defineres et fast driftssted som: "et forretningssted, hvor et foretagendes virksomhed helt eller delvis udøves", og iboende i begrebet er således også en betingelse om, at der skal udøves "virksomhed". Der må antages at være en vis overensstemmelse mellem modeoverenskomstens virksomhedsbegreb og det internretlige ditto, og det antages således at være en fast betingelse, at kun aktivitet, som efter intern ret kan betragtes som erhvervsvirksomhed, kan give anledning til et fast driftssted.(3)

Imidlertid underkastes det overenskomstmæssige virksomhedsbegreb en række yderligere begrænsninger, hvorfor dette begreb må antages at være snævrere end det internretlige tilsvarende begreb. Således vil en del af de aktiviteter, som er oplistet i art. 5, stk. 4 ("negativlisten"), eksempelvis opretholdelsen af et varelager, uden videre kunne karakteriseres som erhvervsvirksomhed efter intern dansk ret, men må altså falde uden for virksomhedsbegrebet efter overenskomsten.

Endvidere afgrænses overenskomsternes virksomhedsbegreb af indholdet i fordelingsbestemmelserne i OECD-modellen, jf. art. 6-21 i for så vidt angår indkomst. "Virksomhed" i art. 5 må således skulle forstås som den aktivitet, der skaber en indkomst, som kan henføres til art. 7 om "fortjeneste ved forretningsvirksomhed". Indkomst fra eksempelvis skibs- eller luftfart i international trafik vil utvivlsomt være at betragte som erhvervmæssig indkomst, jf. KSL § 2, stk. 1, nr. 4, og SEL § 2, stk. 1, litra a, selvom fordelingen af beskatningsretten til sådan indkomst følger art. 8 frem for art. 7, jf. SKM2011.834.SR. Også af den grund er det internretlige erhvervsvirksomhedsbegreb mere omfattende end det overenskomstretlige begreb.

Anvendelse af art. 5 og art. 7, såvel som anvendelse af KSL § 2, stk. 1, nr. 4, og SEL § 2, stk. 1, litra a, må dog som nævnt indledningsvis fordrer, at det er et udenlandsk foretagende, som udfører virksomhed/erhvervsvirksomhed i kildelandet/Danmark. Og som ligeledes nævnt opstår tvivlen herom oftest i de tilfælde, hvor et foretagende anvender underleverandører i kildelandet, hvorfor det i en sådan situation kan være vanskeligt at sige med sikkerhed, hvilket af de to foretagenders virksomhed, der udøves.

I kommentarerne til art. 5 i OECD-modellen fandtes der såvel før som efter opdateringen i 2017 retningslinjer til bedømmelse af forholdet. Med 2017-opdateringen er der imidlertid kommet nye retningslinjer til i kommentarerne. Indledningsvis skal der derfor redegøres for indholdet af kommentarerne før 2017-opdateringen efterfulgt af en beskrivelse af ændringen i 2017.

### 2.1 Kommentarerne til art. 5 før 2017 (2014-modellen)

I pkt. 2 i kommentarerne til art. 5 i 2014-modellen (pkt. 6 i 2017-modellen) forklares i punktform de grundlæggende betingelser for fast driftsstedsbegrebet i art. 5, stk. 1, nemlig: eksistensen af et forretningssted, som skal være fast (i geografisk såvel som i tidsmæssig henseende). Det fremgår også af det nævnte pkt. 2, at foretagendet skal udøve virksomhed. Herom hedder det:

*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.*

Som det ses fastslår punkt 2, at det "sædvanligvis" er en betingelse, at foretagendet har "personale" i kildelandet, hvorved forstås personer, som er afhængige af foretagendet.

I pkt. 10 i kommentarerne til art. 5 i 2014-modellen (pkt. 39 i 2017-modellen) fandtes en præcisering af, hvad der mentes med "virksomhedsudøvelse". Pkt. 10, 1. og 2. punktum. lød således:

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

Af det citerede fremgår indledningsvis – hvad der vel nærmest har karakter af en simpel konstatering – at et foretagendes virksomhed "hovedsageligt"(4) udføres af enten "driftsherren" selv eller af personer, som er ansatte af driftsherren (personale). Det fremgår også, at personalebegrebet ikke er begrænset til at omfatte personer, som er i et formelt ansættelsesforhold til foretagendet. Omfattede er også andre personer, som – uden at være ansatte af foretagendet – modtager instruktioner fra foretagendet "f.eks. en afhængig repræsentant".

Pkt. 10 fastslog således, at et foretagendes virksomhed hovedsageligt ville blive udøvet af 1) driftsherren selv, 2) ansatte, eller 3) personer, som uden at være ansatte modtog instruktioner fra foretagendet, fx en afhængig repræsentant. Fortolkningstvivil knytter sig i den forbindelse til sidstnævnte kategori. Er det afgørende, at foretagendet har instruktionsbeføjelsen over disse ikke-ansatte? Eller er det derimod afgørende, at de ikke-ansatte er "afhængige" af foretagendet?

For at besvare dette spørgsmål er det nødvendigt at se nærmere på formålet med pkt. 10. Formålet er som nævnt at afgøre, om et foretagende driver virksomhed i kildelandet. Gør foretagendet ikke det, kan der naturligvis ikke tildeles kildelandet nogen beskatningsret over foretagendets indkomst.

I relation til den 3. gruppe, de "ikke-ansatte", næves en afhængig repræsentant (og tilsvarende i det citerede pkt. 2: "personer, som [...] er afhængige af foretagendet"), hvilket utvivlsomt er en henvisning til reglen om, hvornår en repræsentant kan anses for uafhængig eller ej, jf. art. 5, stk. 6. Det er interessant i den forbindelse at bemærke, at formålet med art. 5, stk. 6, er præcis det samme som pkt. 10, nemlig at afgøre, om et foretagende driver virksomhed i kildelandet: Hvis et foretagende anvender en *uafhængig mellemmand* i kildelandet, driver denne mellemmand *sin egen forretning* i kildelandet. Er mellemmanden derimod afhængig af foretagendet, driver foretagendet virksomhed i kildelandet; et fast driftssted vil da kunne opstå, hvis betingelserne i art. 5, stk. 5, er opfyldt.(5)

Af samme grund beskriver Arvid Aage Skaar afhængighedsanalysen på den måde, at det afgørende er, om det udenlandske foretagendes forretningsmæssige interesser er "smeltet" sammen med et andet foretagendes.(6) Dette "sammensmeltningsargument" kan tilsvarende udledes af pkt. 38.7 i kommentarerne til art. 5 i 2014-modellen. Efter art. 5, stk. 6, vil en ellers uafhængig person alligevel skulle betragtes som pr. definition værende afhængig af foretagendet, hvis personen "handler uden for rammerne af sin sædvanlige forretningsvirksomhed". Herom hedder det i nævnte pkt. 38.7, at en person ikke kan siges at handle inden for sin sædvanlige erhvervsvirksomheds rammer, hvis personen på foretagendets vegne udøver virksomhed, *som i økonomisk forstand henhører til foretagendets sfære snarere end til deres egen erhvervsvirksomhed.*(7)

Når det skal afgøres, om et foretagende driver virksomhed i kildelandet (fordi foretagendet har personale i kildelandet), er det derfor ikke tilstrækkeligt at hense til, om der er ansatte eller personer, som foretagendet har *instruktionsbeføjelsen* over. "Personalebegrebet" må også rumme andre ikke-ansatte personer, som – uanset instruktionsbeføjelsen – kan betragtes som værende i et juridisk eller økonomisk afhængighedsforhold til foretagendet bedømt efter art. 5, stk. 6, samt de kriterier, som er opstillet i kommentarerne dertil i pkt. 36-39. Ledemotivet er, om underleverandørens økonomiske interesser er smeltet sammen med foretagendets, hvorved forstås, at underleverandøren i realiteten udøver virksomhed, som i økonomisk forstand henhører til et andet foretagende.

## 2.2 Kommentarerne til art. 5 i 2017-modellen

Den 21. november 2017 godkendte OECD's Råd en opdatering af OECD's modeloverenskomst, herunder af fast driftsstedsbegrebet i form af ændringer af såvel artikelteksten som af kommentarerne. Art. 5, stk. 1-3, forblev dog uændret. Ændringerne af artikelteksten (samt kommentarerne dertil) var dels en konsekvens af de anbefalinger, der blev fremsat med Action 7 som led i Base Erosion and Profit Shiftingprojektet (BEPS),(8) dels var ændringerne resultatet af en rapport, som OECD udsendte i 2012 (i det følgende 2012-rapporten).(9) 2012-rapporten omhandlede bl.a. spørgsmålet om, i hvilket omfang et foretagende skulle være tilstede i kildelandet, for at det kunne siges at udøve virksomhed der. Rapporten omhandlede endvidere spørgsmålet om, hvorvidt en hovedentreprenør, som havde givet underentreprise på alle aspekter af en kontrakt, kunne siges at udøve virksomhed i kildelandet.

Vedr. disse to punkter resulterede 2012-rapporten bl.a. i en ændring af det eksisterende pkt. 10, jf. ovenfor i afsnit 2.1. Det blev foreslået, at det eksisterende pkt. 10 blev delt i 2 – pkt. 10 og pkt. 10.2 – og samtidig blev den tilbageværende del af pkt. 10 uddybet.(10) Rapporten indeholdt også et forslag til et helt nyt pkt. 10.1.

Ved opdateringen af modeloverenskomsten i 2017 blev disse dele af rapportens anbefalinger implementeret. I kraft af den grundlæggende "omnummerering", som blev gennemført ved samme lejlighed, blev pkt. 10 og 10.2 til hhv. 39 og 41, mens det foreslåede nye pkt. 10.1 blev til pkt. 40.

Af central betydning for de sager, som skal omtales neden for i afsnit 3, er navnlig pkt. 40 (som endnu ikke foreligger i en dansk oversættelse):

*An enterprise may also carry on its business through subcontractors, acting alone or together with employees of the enterprise. In that case, a permanent establishment will only exist for the enterprise if the other conditions of Article 5 are met [...]. In the context of paragraph 1, the existence of a permanent establishment in these circumstances will require that these subcontractors perform the work of the enterprise at a fixed place of business that is at the disposal of the enterprise. Whether a fixed place of business where subcontractors perform work of an enterprise is at the disposal of that enterprise will be determined on the basis of the guidance in paragraph 12; in the absence of employees of the enterprise, however, it will be necessary to show that such a place is at the disposal of the enterprise on the basis of other factors showing that the enterprise clearly has the effective power to use that site, e.g. because the enterprise owns or has legal possession of that site and controls access to and use of the site. [...] An example would be where an enterprise that owns a small hotel and rents out the hotel's rooms through the Internet has subcontracted the on-site operation of the hotel to a company that is remunerated on a cost-plus basis.*

Pkt. 40 blev som nævnt medtaget i kommentarerne som en konsekvens af 2012-rapporten (i 2012-rapporten benævnt pkt. 10.1). Baggrunden for at medtage pkt. 40 var imidlertid i første omgang affødt af usikkerhed om anvendelsen af art. 5, stk. 3 (“entreprisereglen”).

Efter art. 5, stk. 3, opstår et fast driftssted, når et bygnings-, anlægs- eller installationsarbejde opretholdes i mere end 12 måneder. Det fremgik af dagældende pkt. 19 i kommentarerne til 2014-modellen, at i tilfælde af underentreprise skulle den tid, som underentreprenøren anvendte på projektet, medregnes ved beregningen af 12 måneders grænsen for hovedentreprenøren. Det fremgik imidlertid af kommentarerne, at dette kun gjaldt i de tilfælde, hvor der var givet underentreprise på *dele af* kontrakten, altså hvor hovedentreprenøren også selv ville udføre arbejde i kildelandet. Var der givet underentreprise på *hele* kontrakten, var det usikkert, om hovedentreprenøren fik fast driftssted i kildelandet, da hovedentreprenøren så ikke selv udførte arbejde dér.(11)

Arbejdsgruppen, som havde udfærdiget rapporten, var enige om, at dette mere principielle spørgsmål også måtte behandles inden for rammerne af art. 5, stk. 1, hvilket resulterede i det citerede pkt. 40.(12)

Pkt. 40 fastslår indledningsvis, at et foretagendes virksomhed kan udøves af et foretagende *i samarbejde med* underleverandører eller af *underleverandører alene*. Det fremgår i forlængelse heraf, at hvis foretagendet ikke selv har ansatte i kildelandet, vil foretagendet kun have et fast driftssted, hvis foretagendet har rådighed over et forretningssted i kildelandet, og hvis denne rådighed kan fastslås med henvisning til andre holdepunkter end det blotte faktum, at foretagendet rent *faktisk* har retten til at anvende forretningsstedet. Dette vil være tilfældet, hvor foretagendet ejer forretningsstedet eller i øvrigt har “*legal possession*” over forretningsstedet og – i tillæg hertil – kontroller adgangen til og brugen af forretningsstedet.

Efter min opfattelse er pkt. 40 tvetydigt og kan overordnet set fortolkes på to måder.

Den første fortolkningsmåde

Punkt 40 kan fortolkes på den måde, at OECD har ønsket at fastslå en generel regel om, hvornår et foretagendes virksomhed udøves i kildelandet gennem underleverandører. Hvis foretagendet ikke selv har egne ansatte i kildelandet, vil underleverandørerne kunne siges at udøve foretagendets virksomhed, hvis foretagendet i kildelandet enten ejer et forretningssted, eller hvis det har “*legal possession*” over et forretningssted. Sidstnævnte begreb må skulle forstås som at foretagendet har en ret til at anvende et forretningssted, som kan håndhæves ved domstolene (dvs. hvor retten til at anvende et forretningssted hviler på en aftale, fx en lejeaftale). Det må endvidere være en betingelse, at retten over forretningsstedet ikke er opgivet, jf. betingelsen om, at foretagendet skal have kontrol over adgangen til og brugen af forretningsstedet. Hvis foretagendet eksempelvis har udlejet det forretningssted, som det ejer, eller hvis det har fremlejet et forretningssted, som det selv har lejet, kan foretagendet næppe siges at kontrollere adgangen dertil og brugen deraf.

Det er efter denne fortolkningsmåde underordnet, hvordan forholdet er mellem foretagendet og dets underleverandør, dvs. om der eksisterer et afhængighedsforhold.

Den anden fortolkningsmåde

Pkt. 40 kan imidlertid også fortolkes på den måde, at det blot præciserer, hvad der var gældende før 2017. Det tidligere pkt. 10 (nu pkt. 39) forudsatte som anført, at et foretagendes virksomhed kunne udøves af andre end foretagendets driftsherre eller egne ansatte.

Hvis en underleverandør er i et *afhængighedsforhold* til foretagendet, synes det allerede efter pkt. 10 (pkt. 39) at være

forudsat, at underleverandøren kan siges at udøve foretagendets virksomhed i kildelandet med fast driftssted til følge. Denne fortolkning – hvorefter pkt. 40 blot præciserer den hidtidige retstilstand – understøttes bl.a. af, at det i pkt. 40 udtrykkeligt angives som en betingelse, at underleverandøren udfører *foretagendets* virksomhed (“*subcontractors perform the work of the enterprise*”). Om underleverandøren udfører foretagendets virksomhed må herefter afgøres på baggrund af pkt. 39 (pkt. 10), som grunder sig på afhængighedsvurderingen efter art. 5, stk. 6, samt kommentarerne dertil. Det er i den forbindelse vigtigt ikke blot at hense til instruktionsbeføjelsen. Afhængighed kan også fastslås ved henvisning til andre kriterier.

Hoteleksemplet

Pkt. 40 afsluttes med et eksempel, som må formodes at skulle kaste lys over, hvorledes pkt. 40 skal anvendes på underleverandørforhold:

*An example would be where an enterprise that owns a small hotel and rents out the hotel's rooms through the Internet has subcontracted the on-site operation of the hotel to a company that is remunerated on a cost-plus basis.*

I eksemplet har foretagendet ingen medarbejdere i kildelandet, og arbejdet på forretningsstedet varetages af en underleverandør. Foretagendet ejer forretningsstedet (hotellet).

Efter *den første fortolkningsmåde* af pkt. 40 synes det forhold, at foretagendet ejer forretningsstedet, at være tilstrækkeligt til at anse underleverandøren for at udøve foretagendets virksomhed med fast driftssted til følge. Det oplyses i eksemplet også, at underleverandøren aflønnes på “*cost-plus basis*”, men det fremgår ikke, hvad resultatet havde været af en anden aflønningsmetode.

Efter *den anden fortolkningsmåde* af pkt. 40 vil eksistensen af et fast driftssted forudsætte, at underleverandøren er juridisk eller økonomisk afhængig af foretagendet. Dette er der imidlertid ikke eksplicit grundlag for at antage i eksemplet. Det må i den sammenhæng overvejes, om oplysningen om aflønning på *cost-plus basis* muligvis har til formål at give en indikation om forholdet mellem underleverandøren og foretagendet.

Oplysningen om aflønning på “*cost plus basis*” er vel et resultat af, at foretagendet bestemmer åbningstider, serviceniveau mv. (dvs. omkostningsniveauet, “*cost*”), men foretagendet bærer til gengæld også alle omkostningerne forbundet dermed. Dermed ligger driftsherrerisikoen hos foretagendet og ikke hos underleverandøren, som derimod må forudsættes at skulle indrette sig på de krav, som foretagendet, der både ejer hotellet og udlejer værelserne, udstikker. Under denne forståelse af eksemplet vil underleverandøren utvivlsomt kunne anses for afhængig af foretagendet, jf. pkt. 104 i kommentarerne til art. 5. (pkt. 38 i kommentarerne til art. 5 i 2014-modellen).

I 2012-rapporten, som altså er ophævet til eksemplet, berøres eksemplet kun kort:

*[T]he handling of the keys, the cleaning and other aspects of the operation of the hotel would be subcontracted to a local independent enterprise but that enterprise would not conclude contracts on behalf of the hotel owner (the rooms would be rented through the Internet). Members of the Working Party generally agreed that if the operation of a hotel was entirely subcontracted, the owner of the hotel, who would obtain the profits, could still be viewed as having a permanent establishment.(13)*

Ud over det, der fremgår af hoteleksemplet i pkt. 40, forudsættes det yderligere i 2012-rapporten, at underleverandøren er “*a local independent enterprise*”. I den sammenhæng må “*local*” skulle forstås på den måde, at underleverandøren er hjemmehørende i kildelandet. Det er imidlertid ikke klart, om det ville have nogen

betydning for eksemplet, hvis underleverandøren selv var et udenlandsk foretagende.

Ordet "independent" er straks vanskeligere at forstå betydningen af. Dels kan ordet indikere, at underleverandøren ikke er koncernforbundet med foretagendet. I så fald kan der intet udledes om fortolkningen af pkt. 40. Independent kan imidlertid også forstås som en henvisning til afhængighedsvurderingen efter art. 5, stk. 6. I så fald er det klart, at pkt. 40 skal finde anvendelse uanset forholdet mellem foretagende og underleverandør (hvilket taler for den 1. fortolkningsmåde). Det er dog vanskeligt at drage sikre holdepunkter om forståelsen af hoteleksemplet fra 2012-rapporten. Selve pkt. 40 er – som demonstreret – i sig selv åbent for fortolkning, og det må i forlængelse heraf betragtes som usikkert, hvor megen vægt der kan lægges på udtalelserne i 2012-rapporten om hoteleksemplet. Denne usikkerhed bygger dels på, at hoteleksemplet i 2012-rapporten klart fortolkes i lyset af "cateringeksemplet" (som bygger på den norske "Safe Service-dom"), hvilket eksempel imidlertid ikke er medtaget i kommentarerne.<sup>(14)</sup> Endvidere svækkes den retskildemæssige værdi også af, at det angives, at arbejdsgruppens medlemmer "generally agreed" om konklusionen, hvormed vel indikeres, at der næppe har været enighed om alle detaljer.

Endelig – og måske vigtigst – må det hævdes, at det udslagsgivende for arbejdsgruppens enighed tilsyneladende var, at profitten fra udlejningen tilfaldt ejeren af hotellet. Som allerede anført ovenfor må det være dette forhold, som udtrykkes ved udsagnet om aflønning på "cost-plus basis".<sup>(15)</sup> Og som ligeledes anført er fordelingen af driftsherrerisikoen et vigtigt kriterium ved afgørelsen af, om der eksisterer et økonomisk afhængighedsforhold. Udsagnene i rapporten om cost-plus aflønningen kan derfor opfattes sådan, at arbejdsgruppen har anset dette for pr. definition at medføre afhængighed. Når underleverandøren omtales som "independent", beskriver dette blot, at underleverandøren som udgangspunkt er et selvstændigt foretagende, men at underleverandøren ud fra de nærmere omstændigheder og ud fra en konkret vurdering må anses for at være i et økonomisk afhængighedsforhold til ejeren af hotellet.

### 3. Praksis

#### 3.1 SKM2017.431.LSR

Et dansk anpartsselskab, A, overdrog 8.888 minktæver til et litauisk selskab, B.

A var ejet af en fysisk person, C.

B var ejet af et dansk anpartsselskab, D, som var ejet af C's svigerforældre

E og F. C havde en køberet til anparterne i D.

Ledelsen i A bestod af en direktion og en bestyrelse. I bestyrelsen sad foruden E og C også C's ægtefælle G. G var direktør i A.

Ved overdragelsen af de omhandlede minktæver fra A til B blev der samtidig indgået en samarbejdsaftale, idet B havde brug for anlæg til mink, foder til mink samt pasning og tilsyn hermed. Disse opgaver ville A levere.

A var bl.a. forpligtet til at sørge for den daglige pasning, pleje og tilsyn med minkene, herunder indkøb af foder. Det var ikke et led i aftalen, at A kunne indgå aftaler om salg af mink uden B's samtykke, og A's opgaver ville alene bestå i pasnings- og plejeopgaver.

Skatterådet havde i SKM2013.9.SR fundet, at B fik et fast driftssted her i landet. Spørger påklagede svaret til Landsskatteretten, som ved kendelsen SKM2017.431.LSR gav spørger medhold i, at der intet fast driftssted var her i landet. Skatteministeriet har indbragt sagen for domstolene.

I sagen hævdede klageren, at det litauiske selskab ingen instruktionsbeføjelser havde over det danske anpartsselskab ("underleverandøren"), og at der ikke var tale om et driftsherforhold. Klageren havde endvidere tydeligvis lagt til grund, at pkt. 10 (nu pkt. 39) forudsatte som en betingelse for fast driftssted, at det danske selskab var afhængig af selskabet i Litauen, men gjorde gældende, at der ikke var grundlag for at konstatere afhængighed i den konkrete sag.

Som nævnt gav Landsskatteretten skatteyderen medhold i denne vurdering. Et usikkerhedsmoment ved kendelsen er dog, at Landsskatteretten tilsyneladende alene lægger vægt på, at selskabet i Litauen i medfør af samarbejdsaftalen ikke i tilstrækkelig grad havde instruktionsbeføjelsen over det danske anpartsselskab. Efter Landsskatteretten kunne selskabet i Litauen dermed ikke anses for at drive virksomhed her i landet qua det danske anpartsselskab. Som anført i afsnit 2.1 (og som også forudsat af klageren selv), kan afhængighed konstateres på andre måder, og det må derfor formodes, at spørgsmålet om afhængighed vil blive gransket nærmere ved domstolene.

Et andet usikkerhedsmoment ved afgørelsen er, at Landsskatteretten ikke tillægger pkt. 40 i kommentarerne til art. 5 nogen vægt, selvom SKAT for Landsskatteretten havde henvist dertil (som pkt. 10.1). Også dette forhold må anses for at blive prøvet yderligere ved sagens behandling for domstolene.

#### 3.2 SKM2017.509.SR

Et østrigsk selskab påtænkte at indgå en serviceaftale med et dansk selskab om drift, rengøring og pleje af facaden på en nyopført bygning, som det østrigske selskab havde opført for et andet dansk selskab. Det østrigske selskab påtænkte at indgå aftalen for en periode på 10 år. Selskabet ville dog ikke selv udføre arbejdet, men ville i stedet udlicitere hele opgaven til et udenlandsk selskab, som ikke var koncernforbundet med spørger.

Det østrigske selskab gjorde gældende, at det ikke ville have nogen tilstedeværelse her i landet og følgelig ikke noget fast driftssted, hvilket selskabet bad Skatterådet bekræfte

Med henvisning til det på daværende tidspunkt endnu ikke gennemførte pkt. 10.1 i kommentarerne til art. 5 i OECD's modeloverenskomst indstillede SKAT til Skatterådet, at det østrigske selskab havde et fast driftssted her i landet. SKAT påpegede, at det østrigske selskab i medfør af aftalen med det danske selskab havde rådighed over kontorlokaler og lagerplads, hvormed selskabet havde en "eksplicit" juridisk ret til at anvende et forretningssted. Betingelsen herom i det pågældende pkt. 10.1 var således opfyldt. Følgelig kunne den ikke-koncernforbundne underleverandør siges at udøve det østrigske selskabs virksomhed her i landet.

Skatterådet tiltrådte uden videre SKATs indstilling.

Det ses, at SKAT bygger sin indstilling på det forhold, at det østrigske selskab har en eksplicit juridisk ret til at anvende forretningsstedet, og at arbejdet i henhold til kontrakten med det danske selskab skal udføres af en underleverandør. Disse to forhold tilsammen er således afgørende for, at det østrigske selskab har et fast driftssted her i landet, og SKAT synes at have fortolket pkt. 40 efter "den første fortolkningsmåde", jf. ovenfor i afsnit 2.2.

Imod denne konklusion taler imidlertid, at SKAT i sin begrundelse lægger til grund, at det østrigske selskab (og altså ikke underleverandøren) fortsat vil være ansvarlig for udførelsen af arbejdet over for det danske selskab, og at underleverandøraftalen således ikke indebærer nogen overdragelse rettigheder/forpligtelser. Kontrakten mellem det østrigske selskab og en dansk kunde er således i sig selv – efter SKATs opfattelse – tilstrækkeligt til at konstatere, at underleverandøren udfører det østrigske selskabs

virksomhed her i landet. SKAT kunne således have lagt til grund, at det afgørende moment er, at driftsherrisikoen fortsat påhviler det østrigske selskab, hvilket som anført i afsnit 2.1 er et moment, der taler for afhængighed.

Det fremgår imidlertid af afgørelsen, at der ikke var indgået nogen aftale mellem underleverandøren og det østrigske selskab endnu. Forholdet mellem spørgeren og underleverandøren, herunder grundlaget for en evt. afhængighedsvurdering, fordeling af driftsherrisikoen mv., har det således ikke været tilstede. Det må derfor konkluderes, at enten har dette forhold været uden betydning for SKATs indstilling, eller også har SKAT lægt til grund, at driftsherrisikoen – uanset aftalens ordlyd – nærmest pr. definition ville påhvile det østrigske selskab.

Afgørelsen er så vidt vides ikke påklaget.

### 3.3 SKM2018.69.SR

Sagen omhandlede to fysiske personer – A og B – som begge var hjemmehørende i udlandet (i sagen benævnt X-land), hvor de drev virksomhed med produktion og salg af juletræer til det lokale marked.

Anmodningen om det bindende svar var affødt af det forhold, at virksomheden påtænkte at forpagte et mindre areal i Danmark, hvorpå der skulle produceres juletræer. Ifølge den endnu ikke indgåede forpagtningsaftale skulle der efter hensigten forpagtes et areal, der som udgangspunkt vil være tilplantet med træer. Forpagtningsafgiften vil være fastsat, så den dækkede værdien af de træer, som allerede fandtes på det forpagtede jordlod. Når træerne blev fældet, skulle de fragtes til X-land og indgå i driften i X-land. Salg og anden brug af træerne ville ske fra X-land.

A og B ville ikke selv stå for pasningen, fældningen, eller fragten af juletræerne, men ville i stedet på ad hoc basis hyre danske foretagender til at varetage de forskellige opgaver i form af sprøjtning, gødskning, formklipping/nipning, og fældning. Det blev endvidere angivet, at fragten formentlig ville blive varetaget af et uafhængigt foretagende fra X-land.

Aftalerne om pasning af juletræerne ville blive indgået med danske foretagender, som i forvejen drev virksomhed med den pågældende aktivitet på sædvanlige vilkår for den pågældende leverandør. A og

B vil ikke få nogen form for instruktionsbeføjelse over for de danske foretagender. Aftalerne ville blive udført i henhold til ordren på samme måde, som de danske foretagender ville gøre over for andre kunder.

På den baggrund blev der anmodet om bindende svar på følgende spørgsmål:

“Kan Skatterådet bekræfte, at A og B's forpagtning af juletræsplantagen i Danmark *ikke vil medføre etablering af fast driftssted i Danmark?*” (kursiveret af spørger)

SKATs indstillede til, at spørgsmålet blev besvaret med “nej”, hvilket Skatterådet tiltrådte uden videre.

### 3.4 Kommentarer til SKM2018.69.SR

*Betydningen af pkt. 40 i kommentarerne til OECD's modeloverenskomst (2017).*

Som spørgsmålet til Skatterådet var formuleret, var sagens omdrejningspunkt naturlig nok, om spørgernes aktivitet her i landet medførte, at spørgerne fik fast driftssted her i landet, hvilket – idet der var tale om udenlandske fysiske personer – måtte afgøres ud fra en fortolkning af KSL § 2, stk. 1, nr. 4 samt den danske dobbeltbeskatningsoverenskomst med X-land.

Det var oplyst, at fast driftsstedsbegrebet i overenskomsten var formuleret i overensstemmelse med art. 5 i 2014-udgaven af OECD's modeloverenskomst. Da det internretlige fast

driftsstedsbegreb som nævnt i afsnit 2 sædvanligvis fortolkes i overensstemmelse med art. 5 i OECD's modeloverenskomst, ville fast driftsstedsvurderingen antageligvis ville være den samme, uanset om der hensås til dobbeltbeskatningsoverenskomsten eller til intern dansk ret, jf. KSL § 2, stk. 1, nr. 4.

Som nævnt i afsnit 2.2 blev der imidlertid pr. 21. november 2017 gennemført en række ændringer af art. 5 samt kommentarerne dertil i OECD-modellen. Et spørgsmål i sagen måtte således være, om de ændrede kommentarer til art. 5, herunder det nye pkt. 40, kunne tillægges vægt ved fortolkningen af art. 5, i dobbeltbeskatningsoverenskomsten (som altså baserede sig på en tidligere version af OECD-modellen).

Det er almindeligvis anerkendt, at nye kommentarer kan anvendes ved fortolkning af ældre dobbeltbeskatningsoverenskomster (dynamisk fortolkning), såfremt de nye kommentarer alene indeholder præciseringer af den allerede gældende retstilstand. Er der derimod tale om ændringer, kan nye kommentarer ikke lægges til grund (statisk fortolkning).<sup>(16)</sup>

I SKM2018.69.SR henviste SKAT til, at pkt. 40 er en kommentar til art. 5, stk. 1, og således er der tale om en kommentar til en bestemmelse, som er uændret i forhold til tidligere versioner af OECD-modellen. Efter SKATs opfattelse kunne pkt. 40 derfor uden videre lægges til grund ved fortolkning af ældre dobbeltbeskatningsoverenskomster.<sup>(17)</sup>

Synspunktet forekommer unuanceret og er endvidere vanskeligt at forene med fortolkningsprincipperne for en dobbeltbeskatningsoverenskomst. Efter art. 3, stk. 2, skal udtryk i en dobbeltbeskatningsoverenskomst fortolkes i overensstemmelse intern ret, *med mindre andet følger af sammenhængen*. I pkt. 12 i kommentarerne til art. 3 hedder det herom, at sammenhængen udgøres især af de kontraherende staters intentioner ved undertegnelsen af overenskomsten. Det må antages, at de kontraherende staters intentioner – i det omfang de anvender OECD-modellen som referencedokument – er at inddrage kommentarerne til modellen ved fortolkning af overenskomsten, og kommentarerne er derfor en del af overenskomstens sammenhæng. Når der udtrykkeligt henvises til “intentionerne ved undertegnelsen af overenskomsten”, er den logiske følgeslutning heraf, at der kun kan lægges vægt på nye kommentarer ved fortolkning af overenskomsten, som kan anses for en præcisering af den retstilstand, som var gældende på tidspunktet for overenskomsten indgåelse. Hvis kommentarerne derimod ændrer den bestående retstilstand, har den ændrede retstilstand naturligvis umuligt kunnet være udtryk for de kontraherende staters intentioner *på tidspunktet for indgåelsen af aftalen*.

Det er således ikke tilstrækkeligt – som SKAT gør – at henvise til, at pkt. 40 vedrører art. 5, stk. 1, som er uændret. Det må også overvejes, om pkt. 40 kan anses for en præcisering af den gældende retstilstand. Hvorvidt dette er tilfældet, må helt konkret afhænge af, hvordan pkt. 40 skal fortolkes. Anlægges “den først fortolkningsmåde”, jf. ovenfor i afsnit 2.2, synes der at være tale om en ændring, hvorimod “den anden fortolkningsmåde”, synes at være udtryk for en præcisering. Tages landsskatteretskendelsen SKM2017.431.LSR i betragtning, illustreres dette tydeligt. I kendelsen kom Landsskatteretten som nævnt til det resultat, at underleverandøren skal være undergivet foretagendets instruktionsbeføjelse efter den hidtidige retstilstand, jf. dagældende pkt. 10 i kommentarerne til art. 5. Såfremt dette ikke længere er en betingelse, jf. nu pkt. 40, kan pkt. 40 vanskeligt være udtryk for andet end en ændring af retstilstanden, hvormed dynamisk fortolkning er udelukket.

*Om betydningen af SKM2017.432.LSR*

I sagen havde spørger henvist til, at Landsskatteretten i SKM2017.431.LSR, havde knæsat et princip om, at et udenlandsk foretagende alene kunne udøve virksomhed her i landet gennem en underleverandør, hvis det udenlandske foretagende havde instruktionsbeføjelse over underleverandøren. Idet spørger i SKM2018.69.SR ikke ville have nogen instruktionsbeføjelse over underleverandøren, havde spørger påberåbt sig landsskatteretskendelsen til støtte for, at der ikke var et fast driftssted her i landet.

SKAT gjorde hertil gældende, at SKM2017.431.LSR var indbragt for domstolene og derfor ikke kunne tillægges vægt.

For en umiddelbar betragtning forekommer det betænkeligt, at SKAT (og Skatterådet) helt bortser fra en landsskatteretskendelse, blot fordi denne er indbragt. Landsskatteretskendelsen står jo fortsat ved magt.

Omvendt ville det naturligvis også være besynderligt at administrere i overensstemmelse med en praksis, om hvilken der endnu hersker tvivl. Spørgsmålet er i den forbindelse, om det ikke havde været mest korrekt at udsætte sagen, indtil SKM2017.431.LSR var blevet endelig afgjort.

Det er dog også vigtigt at erindre, at et bindende svar ikke binder skatteyderen men kun SKAT. Spørger kunne således frit vælge ikke at disponere i overensstemmelse med svaret.

Som nævnt havde det måske været mest korrekt at udsætte sagen. Stillet over for valget mellem enten at lægge SKM1017.431.LSR til grund, eller at afgøre sagen uden hensyntagen til kendelsen, synes SKAT og Skatterådet at have valgt den mindst ringe løsning.

*Om anvendelsen af pkt. 39 (pkt. 10) og pkt. 40*

Der var i sagen enighed om, at plantagen udgjorde et forretningssted for A og B, og at dette forretningssted måtte anses for at være fast. Det omtvistede moment ved sagen var således, om det danske foretagende (underleverandøren), som skulle varetage pasningen af træerne, kunne siges at udøve det udenlandske foretagendes virksomhed.

Spørgers repræsentant havde gjort gældende, at spørger ikke udøvede virksomhed fra juletræsplantagen. Spørger havde således ingen ansatte eller i øvrigt afhængige repræsentanter i Danmark, hvilket – efter repræsentantens opfattelse – var en forudsætning for, at spørger udøvede virksomhed i Danmark. Spørger havde i den forbindelse henvist til, at det var en forudsætning for afhængighedsforholdet, at spørger havde instruktionsbeføjelse over for underleverandøren, jf. SKM2017.431.LSR. Spørger gjorde endvidere gældende, at der ikke var andet grundlag for at statuere, at underleverandørerne skulle være afhængig af spørger.

Imod denne opfattelse havde SKAT gjort gældende, at forholdet mellem spørger og underleverandøren ikke havde nogen betydning, men derimod at det afgørende var, om plantagen blev drevet for spørgers regning og risiko, dvs. om aktiviteten måtte anses for erhvervsvirksomhed efter intern ret. SKAT henviste endvidere til pkt. 10 (nu pkt. 39) i kommentarerne til art. 5 i OECD-modellen og anførte dels, at der efter nævnte pkt. 10 ikke var en betingelse, at der forefandt personale i kildelandet, dels at eventuel udlicitering af pasningsarbejdet til en eller flere danske foretagender ikke ændrede på, at det udenlandske foretagende udøvede virksomhed i Danmark, *“hvis underskud og overskud hidrørende fra aktiviteterne i Danmark påhviler det udenlandske – og ikke de danske – foretagendes økonomi og indkomstopgørelse”*.

Som læser er det indledningsvis vanskeligt at følge SKATs ræsonnement. Det er naturligvis en betingelse for skattepligten, jf. KSL § 2, stk. 1, nr. 4, at aktiviteten kan karakteriseres som erhvervsvirksomhed. Tilsvarende er det klart, at dette også er en betingelse for fast driftsstedsbegrebet, jf. i det hele afsnit 2 ovenfor.

Denne begrebsafklaring siger imidlertid ikke i sig selv noget om, *hvem* der udøver virksomheden her i landet.

Med henvisningen til, at underskud og overskud hidrørende fra aktiviteterne i Danmark påhvilede det udenlandske foretagendes økonomi og indkomstopgørelse, synes det dog klart, at SKAT bygger sin indstilling i sagen på mere end blot det forhold, at det udenlandske foretagende ejer en plantage her i landet og anvender underleverandører til at varetage pasningen heraf. I modsat fald ville disse betragtninger vel være uden betydning.

Hvis man antager, at fast driftssted i forbindelse med underleverandører (fortsat) er betinget af en vis grad af afhængighed, må spørgsmålet herom skulle afgøres efter art. 5, stk. 6, herunder kommentarerne dertil, jf. ovenfor i afsnit 2.1. Af pkt. 38 (pkt. 104 i 2017-modellen) i kommentarerne til art. 5 fremgår følgende:

*Hvor personens kommercielle virksomhed for foretagendet er undergivet dets detaljerede instruktioner eller omfattende kontrol, kan en sådan person ikke betragtes som uafhængig af foretagendet. Et andet vigtigt kriterium vil være, om driftsherrerisikoen skal bæres af personen eller af det foretagende, personen repræsenterer.*

Det fremgår heraf udtrykkeligt, at instruktionsbeføjelsen kan anvendes som retningsgivende for afhængighedsvurderingen, men at driftsherrerisikoen er “et andet vigtigt kriterium”. Det antages sædvanligvis, at de kriterier, som oplystes i kommentarerne til art. 5 om afhængighedsvurderingen ikke udtømmende, og afgørelsen af spørgsmålet må derfor bero på en helhedsvurdering.<sup>(18)</sup> Det er følgelig nærliggende at læse pkt. 38 (pkt. 104 i 2017-modellen) således, instruktionsbeføjelsen er et vigtigt (men ikke nødvendigt) kriterium, og at driftsherrerisikoen er et andet (lige så) vigtigt kriterium. De to kriterier er så at sige “ligestillede”.

Efter pkt. 39 (pkt. 10) i kommentarerne må det fastholdes, at der må kunne konstateres en vis for form afhængighed mellem foretagendet og underleverandøren, hvorfor det forekommer unuanceret, at SKAT alene henviser til det internretlige erhvervsvirksomhedsbegreb. Som også anført i afsnit 2.2 må ledemotivet være, om det udenlandske foretagendes og underleverandørens virksomhed er “smeltet sammen” for så vidt angår arbejdet på plantagen, hvilket må afgøres på baggrund af de momenter, der indikerer afhængighed i relation til art. 5, stk. 6.

I indstillingen inddrog SKAT også det nye pkt. 40, og gjorde i den forbindelse gældende, at SKATs konklusion i relation til fortolkningen af pkt. 10 blev bekræftet af det nye pkt. 40. SKAT udtalte:

*“Spørgers virksomhed i den foreliggende sag udføres med de danske virksomheder som “subcontractors”.*”

Samt at:

*“omstændighederne i den foreliggende sag minder samtidig om hoteleksempel”. Spørger ejer således det aktiv, der kaster indtægterne af sig – juletræerne – som bliver sprøjtet mv. af de danske virksomheder. Hotellet bliver på samme måde drevet af en “subcontractor” og således ikke af foretagendets eget “personale”.*”

Også denne del af SKATs indstilling er en smule vanskelig at følge. SKAT henviser således til, at spørgers virksomhed udføres af de danske virksomheder som “subcontractors”, men det fremgår ikke på hvilket grundlag, SKAT når til den konklusion, at underleverandøren udfører det udenlandske foretagendes virksomhed (og ikke sin egen virksomhed).

I et overordnet perspektiv er det vanskeligt at vurdere afgørelsen.

På den ene side forekommer en række af SKATs ræsonnementer som fremhævet vanskelige at følge.

På den anden side må det dog også fremhæves, at SKAT udtrykkeligt henviser til en række forhold, som – hvis de lægges

til grund som faktum (også selvom SKAT ikke formulerer det på den måde) – uvægerligt må trække i retning af, at der består et vist afhængighedsforhold mellem det udenlandske foretagende og de danske underleverandører. Dette gælder bl.a. de af SKAT forfægtede synspunkter om, *at* virksomheden her i landet skete for spørgers regning og risiko, *at* underskud og overskud hidrørende fra aktiviteterne i Danmark udelukkende påvirkede spørgers – og dermed ikke de danske virksomheders – økonomi og indkomstopgørelse, og *at* de danske underleverandørers indtægter

ikke blev påvirket af prisudviklingen på juletræerne eller ved om juletræerne gik til grunde som følge af vejrforhold eller sygdom. Endvidere lagde SKAT vægt på, *at* vederlaget til de danske underleverandører var en tilnærmelsesvis fast omkostning.

Såfremt der i denne vurdering ligger en implicit tilkendegivelse af, at der så også foreligger et vist (økonomisk) afhængighedsforhold synes afgørelsen korrekt (under den forudsætning, at SKATs vurdering af disse forhold er korrekt).

Det er uvist, om sagen er påklaget.

- (1) Der ses i det følgende bort fra kulbrinteskattelovens bestemmelser.
- (2) Jf. Aage Michelsen m.fl., *International skatteret*, 4. udg. 2017, s. 354, og Niels Winther-Sørensen m.fl., *Skatteretten* 3, 6. udg. 2013, s. 148.
- (3) Jf. Niels Winther-Sørensen, *Beskatning af international erhvervsindkomst*, 2000, s. 132 og s. 296 ff., og Aage Michelsen m.fl., *International skatteret*, 4. udg. 2017, s. 361 f.
- (4) Forbeholdet om, at virksomheden "hovedsageligt" udøves af driftsherren selv eller personalet knytter sig til, at foretagendets virksomhed kan udøves af udstyr (som eksempler kan nævnes salgsautomater, geostationære satellitter og rørledninger), hvormed driftsherrens/personalets deltagelse i virksomhedsudøvelsen er helt fraværende eller blot rudimentær. At ordet "hovedsageligt" knytter an til dette forhold, fremgår af sidste led af pkt. 10, som efter 2017-opdateringen nu findes i pkt. 41.
- (5) Jf. Anders Nørgaard Laursen, *Fast driftssted*, 2011, s. 237 f.
- (6) Jf. Arvid Aage Skaar, *Permanent Establishment*, 1991, s. 508 ff. og s. 513 f.
- (7) Bl.a. som følge af omskrivningen af art. 5, stk. 6, ved 2017-opdateringen af OECD's modeloverenskomst genfindes pkt. 38.7 ikke i kommentarerne til 2017-modellen.
- (8) Jf. om disse ændringer Anders Nørgaard Laursen i *SR-Skat 2018*, s. 111 ff.
- (9) Jf. *Revised proposals concerning the interpretation and application of Article 5 (permanent establishment) in the OECD Model Tax Convention*, OECD 2012. Den endelige rapport grundede sig på et udkast fra 2011, som jeg har omtalt i *SR-Skat 2012*, s. 45 ff.
- (10) Præciseringen af det eksisterende pkt. 10 var rettet mod tilfælde af udstationering og arbejdsudleje, jf. 2012-rapporten, s. 15 ff.
- (11) Jf. 2012-rapporten, s. 17 ff. pkt. 44-50 og Anders Nørgaard Laursen i *SR-Skat 2014*, s. 31 ff. Det fremgår nu af pkt. 54 (det tidligere pkt. 19) i kommentarerne til art. 5, stk. 3, at reglen også gælder i en situation, hvor der er givet underentreprise på *hele kontrakten*.
- (12) Jf. 2012-rapporten, s. 19, pkt. 49.
- (13) Jf. 2012-rapporten, s. 19, pkt. 50.
- (14) Jf. 2012-rapporten, s. 17 f., pkt. 46. *Safe Service*-dommen er omtalt af Eigil Jensen i *Bulletin for International Taxation 2002/5*, s. 392 ff., Arvid Aage Skaar m.fl., *Norsk skatteavtalerett*, 2006, s. 159 f., Stig Sollund, *Cahiers de Droit Fiscal International*, vol. 94a 2009, s. 489 f., og Jens Wittendorff i *SR-Skat 2012*, s. 142 ff.
- (15) Det bemærkes i den sammenhæng, at der også i "cateringeksemplet" var aftalt aflønning af underleverandøren på *cost-plus* basis, jf. 2012-rapporten, s. 17 f, pkt. 46.
- (16) Litteraturen på området er omfattende. Se bl.a. Niels Winther-Sørensen, *Beskatning af international erhvervsindkomst*, 2000, s. 77 f., Peter J. Wattel og Otto Marres i *European Taxation 2003/7-8*, s. 222 ff. Jens Wittendorff i *SR-Skat 2010*, s. 212 ff., og Michael Lang, *Introduction to the Law of Double Taxation Conventions*, 2. udg. 2013, s. 50 ff., m.no. 93-105.
- (17) SKAT henviste i den sammenhæng til SKM2012.121.ØLR og SKM2012.205.ØLR samt til pkt. 3 i kommentarerne til art. 5 i OECD's modeloverenskomst.
- (18) Jf. Anders Nørgaard Laursen, *Fast driftssted*, 2011, s. 246.