

Kommentarer til udvalgte afgørelser Underleverandører og fast driftssted – nogle kritiske bemærkninger til SKM2019.334.VLR

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

1. Indledning

I dansk ret fortolkes fast driftsstedsbegrebet som bekendt i overensstemmelse med art. 5 i OECD's modeloverenskomst, således som denne bestemmelse var formuleret før 2017.¹ Modeloverenskomstens art. 5, stk. 1, definerer et fast driftssted som et forretningssted, hvorfra et foretagendes forretningsmæssige virksomhed udøves helt eller delvis.

Et spørgsmål opstår i den forbindelse, når et foretagende i kildelandet anvender en underleverandør. Kan det udenlandske foretagende i en sådan situation siges at udøve virksomhed i kildelandet i medfør af det arbejde, som underleverandøren udfører? Eller udøver underleverandøren sin egen virksomhed, hvormed det er udelukket, at det udenlandske foretagende har et fast driftssted i kildelandet?

Spørgsmålet om, hvorvidt en underleverandør kan medføre fast driftssted for det udenlandske foretagende, der benytter sig af underleverandøren, har i de seneste par år givet anledning til tvivl. Denne tvivl har bl.a. motiveret OECD til at adressere spørgsmålet i en række nye kommentarer til art. 5 i OECD's modeloverenskomst i forbindelse med den seneste opdatering i 2017, jf. pkt. 40 og pkt. 56.² Jeg har redegjort for problemstillingen, de nye kommentarer og den hidtidige administrative praksis på området i RR 2018 SM 7.³

Den 16. maj 2019 blev der afsagt dom ved Vestre Landsret i en sag om et udenlandsk foretagende, konkret et litauisk selskab, som påtænkte at indgå en samarbejdsaftale med en dansk underleverandør, et dansk anpartsselskab, om pasning af nogle mink. Vestre Landsret fandt – i modsætning til Landsskatteretten (SKM2017.431.LSR), men på samme måde som Skatterådet (SKM2013.9.SR) – at det litauiske selskab i medfør af aftalen ville få et fast driftssted her i landet.

Dommen – eller nærmere dens begrundelse – giver anledning til visse kritiske bemærkninger, jf. nedenfor i afsnit 6. Indledningsvis skal jeg dog redegøre for sagens faktum (afsnit 2), Skatterådets afgørelse (afsnit 3), Landsskatterettens kendelse (afsnit 4) og landsrettens dom (afsnit 5).

2. Sagens faktum

Sagen omhandlede overdragelsen af 8.888 minktæver fra et dansk anpartsselskab til et litauisk selskab og en efterfølgende samarbejdsaftale. Samarbejdsaftalen var gjort betinget af, at det litauiske selskab ikke ville få et fast driftssted her i landet som konsekvens af aftalen, jf. SEL § 2, stk. 1, litra a. Dette var Skatterådet i en anmodning om et bindende svar blev bedt om at bekræfte, jf. SKM2013.9.SR. Det blev lagt til grund ved anmodningen om det bindende svar, at overdragelsen skete inden for anvendelsesområdet af LL § 2, og der var således tale om en kontrolleret transaktion.

I henhold til samarbejdsaftalen skulle det danske selskab (A ApS) dels udleje minkbure til det litauiske selskab (B), herunder sørge for forsikring og vedligeholdelse af burene, dels levere en række nærmere definerede ydelser til B.

Ydelserne bestod bl.a. i daglige pasning, pleje og tilsyn med minkene. Det var specificeret, at A ApS skulle være ansvarlig for bl.a. følgende forhold:

- Sørge for miljøtilladelser og bortskafning af gylle
- Indkøbe foder
- Sørge for tilstrækkelig foderbeholdning
- Sørge for daglig pasning, pleje og tilsyn
- Sikre, at det personale, der udfører opgaver med pasning af mink er uddannet eller erfarent personale
- Sikre, at personalet løbende efteruddannes for at de har det nødvendige faglige niveau
- Sikre, at der er det nødvendige personale til pasning af minkene
- Udarbejde veterinærpapirer
- Sørge for 4 årlige besøg af dyrlæge for opfyldelse af veterinærvedtægter
- Ansvarlig for afskaffelse af gylle, herunder indgåelse af gyllekontrakter
- Bekæmpelse af lopper
- Sikring af god dyresundhedstilstand
- Udarbejdelse af ugentlige rapporter om dødsfald
- Aktiv indsats for salg af avlsdyr
- Ansvarlig for bogholderi og øvrige papirer til diverse myndigheder

Samarbejdsaftalen indeholdt en nærmere specificeret månedsvis angivelse af arbejdsopgaver og –rutiner.

Af samarbejdsaftalen fremgik det endvidere, at ledelsen i B skulle tilstræbe, at der blev afholdt møder med A ApS mindst en gang i kvartalet for at evaluere opgaveløsningen samt dels for at fastsætte eventuelt nye opgaver. Denne passus fremgik af pkt. 5.2 i samarbejdsaftalen.

3. Skatterådets afgørelse (SKM2013.9.SR)

I anmodningen om det bindende svar havde spørger som spørgsmål 2 bedt Skatterådet svare på, hvorvidt det litauiske selskab fik fast driftssted i Danmark i medfør af samarbejdsaftalen.

Som spørgsmål 4 havde spørger stillet det samme spørgsmål igen, men nu under den forudsætning, at det netop omtalte pkt. 5.2 udgik af samarbejdsaftalen.

Ved at lade pkt. 5.2 udgå af aftalen ville hele ansvaret og arbejdet ifølge spørger være lagt over på A ApS. Endvidere fremhævede spørger:

“Ændringen af samarbejdsaftalen medfører således med sikkerhed, at der ikke er tale om noget driftsherforhold mellem

1 Jf. Anders Nørgaard Laursen i SR-Skat 2019, s. 184 ff. Det bemærkes, at det fremsatte lovforslag nr. L 48 af 6. november 2019 vil ændre dette udgangspunkt, således at der i dansk ret vil blive fastsat en egentlig lovfæstet definition. Denne definition vil i det væsentligste svare til definitionen i art. 5 i OECD's modeloverenskomst, således som denne bestemmelse er formuleret ved 2017-opdateringen.

2 De nye punkter var baseret på rapporten *Revised Proposals Concerning the Interpretation and application of Article 5 (Permanent Establishment) fra 2012*. Jeg har kommenteret et tidligere udkast til denne rapport fra 2011 i SR-Skat 2012, s. 45 ff.

3 Af dansk administrativ praksis skal foruden den skatterådsafgørelse og den landsskatteretskendelse, som er en del af nærværende sagskompleks, nævnes to skatterådsafgørelser SKM2017.509.SR og SKM2018.69.SR.

B og A ApS. Der er derimod tale om et almindeligt kontraktsforhold, hvor begge parter er forpligtede til at opfylde deres del af kontrakten. Et almindeligt kontraktsforhold medfører ikke, at der etableres fast driftssted i opfyldelseslandet.”

I overensstemmelse med Skatteministeriets indstilling fandt Skatterådet imidlertid, at det litauiske selskab fik fast driftssted her i landet i medfør af aftalen. Det ville ikke gøre nogen forskel, om aftalen indeholdt det førnævnte pkt. 5.2 (spørgsmål 2) eller ej (spørgsmål 4).

Skatteministeriet havde vedr. spørgsmål 2 lagt vægt på, at hele den virksomhed, der dannede baggrund for B's eventuelle indkomst, ville foregå i Danmark. Det blev ligeledes tillagt vægt, at A ApS var forpligtet til at opfylde de eksisterende kontraktbestemmelser, at A ApS ville blive overvåget og kontrolleret ved fysiske møder mellem B og A ApS, der som minimum skulle afholdes en gang hvert kvartal. Endvidere kunne der på disse møder blive fastlagt nye opgaver. Skatteministeriet fandt på den baggrund, at B i kraft af samarbejdsaftalen havde sikret sig afgørende og omfangsrig indflydelse på hele produktionsprocessen ved indgående og i detaljer at opstille en lang række krav, som A ApS var forpligtet til at følge. B ville derfor fremtræde som driftsherre for A ApS, og følgelig ville aktiviteten i Danmark kunne henregnes B. Som sådan kunne B siges at udøve virksomhed her i landet. Og da der allerede var enighed om, at der var et fast forretningssted her i landet (i form af burene på A ApS' ejendom), ville B opfylde betingelserne til et fast driftssted, jf. SEL § 2, stk. 1, litra a.

Vedr. spm. 4 henviste Skatteministeriet til, at selvom samarbejdsaftalen ville blive ændret, således at der ikke længere ville blive afholdt kvartalsvise møder mellem A ApS og B, hvor der løbende skulle ske en evaluering af aftalen mv., ville samarbejdsaftalen stadig minutløst regulere A ApS' pligter over for B. En sådan ændring af samarbejdsaftalen ville derfor ikke ændre på resultatet.

4. Landsskatterettens kendelse (SKM2017.431.LSR)

Spørger påklagede Skatterådets afgørelse vedr. spørgsmål 2 og 4 til Landsskatteretten.

For Landsskatteretten gjorde klageren igen gældende, at B ingen instruktionsbeføjelser havde over for de ansatte hos A ApS, og at der således intet driftsherreforhold var mellem B og de ansatte hos A ApS. B udøvede derfor ikke virksomhed i Danmark, og følgelig var der intet fast driftssted, jf. SEL § 2, stk. 1, litra c.

Heri gav Landsskatteretten klageren medhold. Landsskatteretten udtalte:

“B har ingen ansatte i Danmark, og det afgørende er derfor, om selskabet må siges at give instruktioner til A ApS/dets ansatte.

Samarbejdsaftalen mellem B og A ApS antages relativt overordnet at beskrive de arbejdsopgaver, der skal udføres, når man opdrætter mink. Samarbejdsaftalen omhandler imidlertid hverken den konkrete udførelse af de enkelte opgaver eller det daglige arbejde.

Det er sædvanligt, at en driftsherre kontrollerer, at de ydelser, det er aftalt skal leveres, er udført i overensstemmelse med aftalen. Det er endvidere ikke – i et eller andet omfang – usædvanligt, at der foretages ændringer i en indgået aftale. Det forhold, at der ifølge den fremlagte samarbejdsaftale mindst hvert kvartal holdes et møde til evaluering af opgaveløsningen og fastsættelse af eventuelle nye opgaver, vurderes – for så vidt der ikke på disse møder gives detaljerede instrukser – ikke at gå ud over, hvad der ligger inden for de sædvanlige rammer i forholdet mellem driftsherre og hvervtager.

Således som sagen er oplyst, er der efter Landsskatterettens opfattelse herefter ikke grundlag for at antage, at B giver eller

tilsiger at give instruktioner i forhold til den nærmere udførelse af hverken de enkelte arbejdsopgaver eller det daglige arbejde.

[...]

Under disse forudsætninger er det Landsskatterettens opfattelse, at B ikke får fast driftssted i Danmark efter SEL § 2, stk. 1, litra a.

Landsskatteretten ændrer herefter svaret på såvel spørgsmål 2 som 4 til “nej”.

5. Vestre Landsrets dom (SKM2019.334.VLR)

Skatteministeriet valgte at indbringe kendelsen for domstolene, i første omgang byretten i Herning, som henviste sagen til Vestre Landsret, jf. retsplejelovens § 226, stk. 1.

Skatteministeriet havde nedlagt påstand om, at de sagsøgte (A ApS og B) skulle anerkende, at Landsskatterettens svar på spørgsmål 2 og 4 skulle ændres til “ja”, således at B i medfør af samarbejdsaftalen med A ApS fik et fast driftssted her i landet.

Sagsøgte havde nedlagt frifindelsespåstand.

Vestre Landsret afgjorde sagen til fordel for Skatteministeriet og udtalte:

“Parterne er enige om, at B har fast forretningssted i Danmark på minkfarmene ejet af A ApS. Spørgsmålet i sagen er herefter, om B “udøver virksomhed” i Danmark gennem dette forretningssted.

Det fremgår af kommentarerne til OECD's modeloverenskomst fra 2010, at udtrykket “gennem hvilket” i artikel 5, stk. 1, skal forstås bredt og finder anvendelse i enhver situation, hvor forretningsvirksomhed udøves på en bestemt lokalitet, jf. punkt 4.6. i kommentarerne til artikel 5. Anvendelsen af udtrykkene “sædvanligvis” og “hovedsageligt” i henholdsvis punkt 2 og 10 i kommentarerne til artikel 5 understreger, at det ikke er en forudsætning, at virksomheden udøves af foretagendets eget personale eller af andre personer, der modtager instruktioner fra foretagendet.

De nævnte punkter 2 og 10 i kommentarerne fra 2010 er blevet udbygget i forbindelse med ændringen af modeloverenskomsten i 2017. Det fremgår således af punkt 39 og 40 i kommentarerne til artikel 5 i modeloverenskomsten fra 2017, at et foretagende kan udøve sin virksomhed på forskellige måder, og at virksomheden i de fleste tilfælde udøves af driftsherren eller personer, der er i et lønnet ansættelsesforhold til foretagendet. Virksomheden kan også udøves gennem underleverandører, der handler alene eller sammen med foretagendets ansatte. Kommentarerne nævner som eksempel et foretagende, der ejer et mindre hotel og udlejer hotellets værelser igennem internettet, og som har udliciteret det operative arbejde på hotellet til et selskab, der aflønnes på grundlag af kostprisen med tillæg af en avance.

Der blev i forbindelse med OECD-modeloverenskomsten fra 2017 ikke ændret i artikel 5, stk. 1 og 2, og ændringerne i kommentarerne til disse bestemmelser må anses for at præcisere fortolkningen af begrebet fast driftssted. Kommentarerne fra 2017 kan derfor også inddrages ved fortolkningen af artikel 5, stk. 1, i dobbeltbeskatningsoverenskomsten mellem Danmark og Litauen, jf. punkt 33-36 i introduktionen til kommentarerne fra 2017 og punkt 3-4 i kommentarerne til artikel 5.

Det er herefter hverken efter ordlyden af artikel 5, stk. 1, eller efter kommentarerne til bestemmelsen en forudsætning for etablering af fast driftssted, at det udenlandske foretagendes virksomhed udøves af foretagendets eget personale eller af andre personer, der modtager instruktioner fra foretagendet.

Landsretten lægger efter bevisførelsen til grund, at B efter overdragelses- og samarbejdsaftalerne blev ejer af et større antal mink på minkfarme i Danmark. På minkfarmene er minkene blevet opfostret, passet, aflivet og herfra fragtet til pelsningscentraler. B's virksomhed er at producere mink og at sælge avlsmink og

minkskind, og produktionen af mink på minkfarmene i Danmark sker for B's økonomiske regning og risiko.

En væsentlig aktivitet i den virksomhed, som udøves af B, vil således efter aftalerne blive udøvet gennem det faste forretningssted på minkfarmene i Danmark, og A ApS vil efter samarbejdsaftalen fungere som underleverandør til B's virksomhed. B's virksomhed i Danmark udgør endvidere en så omfattende del af minkproduktionen, at der ikke er tale om virksomhed af udelukkende forberedende eller hjælpende karakter, som i givet fald ikke ville etablere et fast driftssted efter artikel 5, stk. 4, litra e, i dobbeltbeskatningsoverenskomsten mellem Danmark og Litauen og i OECD-modeloverenskomsten fra 2010, jf. punkt 24 i kommentarerne til artikel 5 i modeloverenskomsten fra 2010.

På denne baggrund vil H2 som følge af overdragelses- og samarbejdsaftalerne med A ApS få fast driftssted i Danmark, jf. SEL § 2, stk. 1, litra a, og artikel 5, stk. 1, i dobbeltbeskatningsoverenskomsten mellem Danmark og Litauen. Dette gælder, uanset om punkt 5.2 udgår af samarbejdsaftalen. Landsretten tager derfor Skatteministeriets påstand til følge.”

6. Kommentarer

6.1 Indledende bemærkninger

Sagen blev behandlet af landsretten i 1. instans i medfør af retsplejelovens § 226, stk. 1. Det er ensbetydende med, at sagen er af principiel karakter og har generel betydning for retsanvendelsen og retsudviklingen eller væsentlig samfundsmæssig rækkevidde i øvrigt. Der er således tale om en dom, som i fremtiden vil stå som et helt centralt præjudikat på området for betydningen af underleverandører i relation til fast driftsstedsbegrebet. Det bemærkes i den forbindelse, at Vestre Landsrets dom ikke er anket til Højesteret, og dommen er derfor endelig.

Idet der således er tale om et vigtigt præjudikat, er der så meget desto mere grund til at kaste et kritisk blik på dommen. Dette skyldes ikke mindst, som jeg vil redegøre for i det følgende, at landsrettens præmisser på visse punkter er egnede til at skabe usikkerhed om retstilstande og den rette fortolkning af de for sagen relevante kommentarer til art. 5 i OECD's modeloverenskomst.

6.2 Personalebegrebet – afhængighed eller instruktionsbeføjelse

Eksistensen af et fast forretningssted her i landet for B i form af minkfarmen på A ApS' ejendom var uomtvistet. Parterne var derfor enige om, at det relevante spørgsmål for sagens afgørelse var, om B udøvede virksomhed her i landet gennem det faste forretningssted.

Vestre Landsret havde i den forbindelse peget på pkt. 2 og pkt. 10 i kommentarerne til art. 5 i OECD's modeloverenskomst (2010).⁴ I forbindelse med den seneste opdatering af OECD's modeloverenskomst i 2017, blev kommentarerne givet nye numre. Pkt. 2 er videreført som pkt. 6, og de relevante dele af pkt. 10 er videreført i pkt. 39. Jeg vil i det følgende henvise til både 2010-kommentarerne og til de nye 2017-kommentarer for at undgå forvirring.

Af pkt. 2/6 fremgår det, at det er en grundlæggende betingelse for fast driftsstedsbegrebet, at et udenlandsk foretagende udøver virksomhed gennem det faste forretningssted. Herefter hedder det: *“Det vil sædvanligvis sige, at personer, som på den ene eller den anden måde er afhængige af foretagendet (personale), udfører*

foretagendets virksomhed i den stat, hvor det faste sted er beliggende.”

Tilsvarende fremgår det om virksomhedsudøvelsen i pkt. 10/39, at et foretagendes virksomhed udføres:

“hovedsageligt af driftsherren eller af personer, der er i et ansættelsesforhold hos foretagendet (personale). Dette personale omfatter ansatte og andre personer, der modtager instruktioner fra foretagendet (f.eks. en afhængig repræsentant).”

Såvel pkt. 2/6 som pkt. 10/39 omhandler den grundlæggende betingelse om virksomhedsudøvelse i kildelandet. Begge punkter omtaler tilstedeværelsen af “personale” i kildelandet som en betingelse for, at et foretagende kan siges at udøve virksomhed i kildelandet (dog med et mindre forbehold, jf. nedenfor). Der er imidlertid en subtil forskel på ordlyden af de to punkter.

I pkt. 2/6 er personalebegrebet beskrevet som “personer, som på den ene eller anden måde er afhængige af foretagendet.”

I pkt. 10/39 beskrives personalebegrebet en smule anderledes. Her beskrives personalebegrebet som bestående af 1) ansatte og 2) “andre personer, som modtager instruktioner fra foretagendet (f.eks. en afhængig repræsentant)”.

Det ses, at hvor pkt. 2/6 i almindelige vendinger blot henviser til “afhængige personer”, fremhæves det mere specifikt i pkt. 10/39, at der skal være tale om personer, som modtager “instruktioner” fra foretagendet.

Denne forskel havde for Landsskatteretten været afgørende, som afgjorde sagen i lyset af pkt. 10/39. Det var klart, at A ApS var et selvstændigt foretagende med egne ansatte. B havde omvendt ingen ansatte i Danmark. For Landsskatteretten havde det afgørende moment herefter været, om B kunne instruere A ApS, herunder A ApS' ansatte i den nærmere udførelse af arbejdet med minkene. Dette havde Landsskatteretten ikke fundet belæg for at antage, hvorfor Landsskatteretten afgjorde sagen til skatteyderens fordel.

Omvendt havde Vestre Landsret fundet, at der:

“hverken efter ordlyden af art. 5, stk. 1, eller efter kommentarerne til bestemmelsen en forudsætning for etablering af fast driftssted, at det udenlandske foretagendes virksomhed udøves af foretagendets eget personale⁵ eller af andre personer, der modtager instruktioner fra foretagendet.”

Umiddelbart forekommer landsrettens begrundelse på dette punkt noget overraskende, idet landsretten således fastslår en retstilstand, der synes at være i strid med det, der udtrykkeligt fremgår af pkt. 10/39.

Ved et nærmere eftersyn må det dog hævdes, at landsrettens dom på dette punkt er korrekt.

Landsskatteretten havde som nævnt fundet, at når det udenlandske foretagende (B) ikke havde egne ansatte i kildelandet, ville B alene kunne få et fast driftssted her i landet i medfør af underleverandøren A ApS, såfremt B kunne instruere A ApS, herunder A ApS' ansatte. Dette fandt Landsskatteretten konkret ikke var tilfældet.

Imod Landsskatterettens fortolkning må det imidlertid gøres gældende, at “personalebegrebet” i kommentarerne til art. 5, jf. pkt. 2/6 og pkt. 10/39, næppe skal fortolkes bogstaveligt i overensstemmelse med ordlyden af pkt. 10/39 og den deri fundne betingelse om, at foretagendet skal have ret til at instruere underleverandøren eller dens ansatte. I henhold til selve ordlyden af art. 5, stk. 1, i OECD-modellen, er fast driftsstedsbegrebet betinget af, at et foretagende udøver virksomhed i kildelandet. Ved brugen af underleverandører er det afgørende således, om

⁴ Landsretten henvisninger til kommentarerne til 2010-modellen skyldes, at sagen tog sin begyndelse på et tidspunkt, hvor 2010-versionen af OECD's modeloverenskomst var den senest udgivne.

⁵ Med formuleringen “foretagendets eget personale” må landsretten antageligvis have ment den gruppe af personer, som i pkt. 10/39 omtales som “ansatte”.

underleverandøren udøver foretagendets virksomhed eller sin egen. Denne vurdering kan ikke afhænge snævert af, om B kan instruere A ApS eller ej. Besvarelsen af dette spørgsmål må derimod afhænge af en nærmere vurdering af forholdet mellem B og A ApS.

Pkt. 2/6 nævner i den forbindelse direkte "afhængighed" som det relevante kriterium, og ligeledes eksemplificerer pkt. 10/39 personalebegrebet med henvisning til en "afhængig repræsentant". Der synes således at være god grund til at se nærmere på afhængighedsvurderingen i art. 5, stk. 6, når det skal afgøres, om underleverandøren (A ApS) udøver virksomhed for sig selv eller for sin hvervgiver (B). Betydningen af afhængighedsbegrebet i art. 5, stk. 6, bliver ikke mindre relevant, når der henses til formålet med art. 5, stk. 6. Det må således hævdes, at formålet med art. 5, stk. 6, er at afgøre, om et foretagende driver virksomhed i kildelandet gennem en (afhængig) repræsentant⁶, eller om den (uafhængige) repræsentant driver sin egen virksomhed. Hvis repræsentanten er afhængig af det udenlandske foretagende, er hans forretningsmæssige interesser smeltet sammen med det udenlandske foretagendes, og foretagendet kan dermed med rette siges at drive virksomhed i kildelandet.⁷

Det må derfor hævdes, at hvis en underleverandør er afhængig af et udenlandsk foretagende, så udøver underleverandøren det udenlandske foretagendes virksomhed i kildelandet.⁸ Det udenlandske foretagende risikerer dermed at få et fast driftssted.

Stillet over for Landsskatterettens kendelse forekommer landsrettens dom derfor korrekt. Personalebegrebet skal ikke fortolkes snævert som personer, foretagendet har ret til at instruere; afgørende må være, om personalet står i et afhængighedsforhold til foretagendet.

Når landsrettens dom læses i sin helhed, kan man dog få det indtryk, at det efter landsrettens opfattelse er uden betydning, om der eksisterer et afhængighedsforhold mellem underleverandøren og foretagendet. Dette kunne endvidere lede til den (fejl)slutning, at ethvert underleverandørforhold vil kunne medføre fast driftssted.

Denne (mulige) forvirring skyldes dels landsrettens henvisning til de sproglige forbehold, der fremgår af pkt. 2/6 og pkt. 10/39 om betingelsen om personale i kildelandet, dels betydningen af pkt. 40 om underleverandører, jf. nærmere i det følgende.

6.3 De sproglige forbehold og betydningen af pkt. 40 om underleverandører

I dommen indledte landsretten med at fastslå, at det centrale spørgsmål var, om B udøvede virksomhed gennem forretningsstedet i Danmark i medfør af samarbejdsaftalen med A ApS.

Om vurderingen af dette spørgsmål henviste landsretten til kommentarerne til art. 5 i OECD's modeloverenskomst. Som

redegjort for netop ovenfor, er udgangspunktet for denne vurdering "personalebegrebet" i pkt. 2/6 og 10/39. Hertil udtalte landsretten: *Anvendelsen af udtrykkene "sædvanligvis" og "hovedsageligt" i henholdsvis punkt 2 og 10 i kommentarerne til artikel 5 understreger, at det ikke er en forudsætning, at virksomheden udøves af foretagendets eget personale eller af andre personer, der modtager instruktioner fra foretagendet.*

I umiddelbar forlængelse heraf redegjorde landsretten for, at det fulgte af det nye pkt. 40 om underleverandører, der var blevet tilføjet kommentarerne ved opdateringen i 2017, at:

Virksomheden kan også udøves gennem underleverandører, der handler alene eller sammen med foretagendets ansatte. Kommentarerne nævner som eksempel et foretagende, der ejer et mindre hotel og udlejer hotellets værelser igennem internettet, og som har udliciteret det operative arbejde på hotellet til et selskab, der aflønnes på grundlag af kostprisen med tillæg af en avance.⁹

Landsretten synes her at indikere en opfattelse af retstilstanden, hvorefter tilstedeværelsen af personale i kildelandet ikke var en ufravigelig betingelse, jf. de sproglige forbehold, som kunne udledes af ordene "sædvanligvis" og "hovedsageligt" i pkt. 2/6 og pkt. 10/39 i kommentarerne til art. 5.

6.3.1 De sproglige forbehold

Den fortolkning om de sproglige forbehold, som landsretten udleder af termerne "sædvanligvis" og "hovedsageligt", er vanskelig at følge.

Den grundlæggende betingelse for eksistensen af et fast driftssted er, at et foretagende helt eller delvis udøver virksomhed i kildelandet, jf. art. 5, stk. 1. Hvis et foretagende har personale i kildelandet, kan det konstateres, at foretagendet udøver virksomhed i kildelandet.¹⁰ Det er i al sin enkelthed det, der fremgår af pkt. 2/6 og 10/39 i kommentarerne til art. 5.

I visse tilfælde kan et foretagende imidlertid udøve virksomhed i kildelandet *uden* behov for menneskelig indblanding, eller hvor den menneskelige indblanding er helt rudimentær. Læses det pkt. 10, som landsretten i dommen selv henviser til, i sin helhed, synes forbeholdet "hovedsageligt" at knytte sig til opstillingen af "spilleautomater, salgsautomater og lign.". Denne del af pkt. 10 er ved opdateringen i 2017 flyttet til pkt. 41 i kommentarerne til art. 5. Af andre eksempler fra kommentarerne, hvor et foretagende kan udøve virksomhed uden menneskelig indblanding i kildelandet, kan bl.a. nævns geostationære satellitter¹¹ og servere¹².

Når det i kommentarerne således hedder, at et foretages "sædvanligvis" eller "hovedsageligt" udøver sin virksomhed i kildelandet gennem personale, forekommer dette forbehold meget naturligt at knytte sig til de situationer, hvor virksomheden i

6 Som i øvrigt opfylder betingelserne i art. 5, stk. 5.

7 Jf. Arvid Aage Skaar, Permanent Establishment, 1991, s. 508 ff. og s. 513 f.

8 Jeg har redegjort for denne sammenhæng i RR 2018 SM 7. Se også Jean Pierre Le Gall i Tax Law Review 2007, s. 179 ff. og Linus Jacobsen, Permanent Establishment through Related Persons, 2018, s. 135.

9 Det ses, at landsretten her henviser til "hoteleksemplet" i pkt. 40 i kommentarerne til art. 5 i OECD-modellen, som blev tilføjet ved 2017-opdateringen. Jeg har i RR 2018 SM 7 redegjort for betydningen af hoteleksemplet. I den forbindelse bemærkes, at den (uofficielle) danske oversættelse af 2017-versionen af OECD's modeloverenskomst med kommentarer, som kan findes på karnov.dk, indeholder en temmelig misvisende gengivelse af hoteleksemplet. I den engelske originalversion hedder det, at underleverandøren "*is remunerated on a cost-plus basis*". I den danske oversættelse er dette oversat til, at underleverandøren "*aflønnes efter regning*", hvilket forekommer at være noget ganske andet. Det bemærkes også, at landsrettens egen oversættelse af det væsentlige i hoteleksemplet, at underleverandøren "*aflønnes på basis af kostprisen med tillæg af en avance*" er tættere på originalen.

10 Efter omstændighederne kan den pågældende aktivitet dog være af en karakter, som gør, at den falder under art. 5, stk. 4, og derfor undtaget fra at kunne udgøre et fast driftssted.

11 Jf. pkt. 27 i kommentarerne til art. 5 (2017) / pkt. 5.5 i kommentarerne til art. 5 før 2017-opdateringen. En geostationær satellit udgør dog ikke et fast driftssted, idet en stats skattejurisdiktion ikke udstrækker sig til rummet.

12 Jf. pkt. 123 i kommentarerne til art. 5 (2017) / pkt. 42.2 i kommentarerne til art. 5 før 2017-opdateringen.

kildelandet kan udøves *uden* personale – fordi der er tale om automatiseret udstyr. Afgørende for kildelandets beskatningsret er selvsagt ikke tilstedeværelsen af personale i kildelandet (selvom der *sædvanligvis* vil være personale i kildelandet), afgørende er derimod (i overensstemmelse med selve ordlyden af art. 5, stk. 1), om et udenlandsk foretagende udøver *virksomhed* i kildelandet.¹³

6.3.2 Underleverandører – pkt. 40

Som allerede nævnt sluttede landsretten fra de “sproglige forbehold” til, at det måtte følge af det nye pkt. 40, som blev tilføjet kommentarerne til art. 5 ved opdateringen af modeloverenskomsten i 2017, at der ikke kunne udledes et krav tilstedeværelsen i kildelandet af ansatte eller *andre personer, som modtog instruktioner fra foretagendet*.

Som redegjort for ovenfor under 6.2 har “personalebegrebet” i pkt. 2/6 og 10/39 imidlertid næppe nogensinde skulle fortolkes på den måde. Afgørende synes derimod at være, om der er ansatte eller *andre afhængige personer* i kildelandet.

En læsning af dommen kunne imidlertid lede til den (fejl)slutning, at brugen af en underleverandør i sig selv og uden videre kunne medføre et fast driftssted, idet Vestre Landsret udtalte:

“Det fremgår således af punkt 39 og 40 i kommentarerne til artikel 5 i modeloverenskomsten fra 2017, at et foretagende kan udøve sin virksomhed på forskellige måder, og at virksomheden i de fleste tilfælde udøves af driftsherren eller personer, der er i et lønnet ansættelsesforhold til foretagendet. Virksomheden kan også udøves gennem underleverandører, der handler alene eller sammen med foretagendets ansatte.”

Det er indledningsvis interessant at se nærmere på, hvad pkt. 40 egentlig fastslår om brugen af underleverandører. Pkt. 40 starter med at fastslå, at et foretagende:

“kan udøve sin virksomhed gennem underleverandører, der optræder på egen hånd eller sammen med foretagendets ansatte”.

I sig selv er der intet nyskabende ved denne passus. Hvis en underleverandør efter en konkret vurdering må anses for afhængig af det udenlandske foretagende, må underleverandøren anses for en del af det udenlandske foretagendes personale. I et sådan tilfælde udøver underleverandøren tydeligvis det udenlandske foretagendes virksomhed, hvilket er helt i overensstemmelse med den retstilstand, der allerede prætenderes de foregående pkt. 2/6 og pkt. 10/39.

Anderledes forholder det sig, hvis man antager, at pkt. 40 fastsætter en generel regel, hvorefter brugen af underleverandører i sig selv medfører, at underleverandøren udøver det udenlandske foretagendes virksomhed. Landsrettens dom kan læses som en tilslutning til denne fortolkning af pkt. 40, idet landsretten koblede “de sproglige forbehold” (der var ikke altid behov for personale i kildelandet) sammen med brugen af underleverandører og det nye pkt. 40.

En sådan fortolkning må dog afvises.

I pkt. 40 fremhæves det således, at brugen af underleverandører i kildelandet kun medfører fast driftssted for det udenlandske foretagende:

hvis de andre betingelser i art. 5 er opfyldt [...] I relation til stk. 1 kræver eksistensen af et fast driftssted under disse omstændigheder, at disse underleverandører udfører arbejde for foretagendet på et fast forretningssted, der er til foretagendets disposition.”

Det ses, at det er en udtrykkelig forudsætning, at underleverandøren udfører arbejde *for foretagendet*, hvilket må være ensbetydende med, at underleverandøren *ikke* udfører arbejde

for sig selv, dvs. som et uafhængigt foretagende. Igen må det således hævdes, at det ligger som en implicit forudsætning, at underleverandøren er afhængig af det udenlandske foretagende.

Herefter går pkt. 40 videre til at behandle det helt centrale for nærværende problemstilling.

For kort at opsummere, så omtaler pkt. 40 altså virksomhedsudøvelse i kildelandet i to situationer: 1) en situation, hvor foretagendet i kildelandet har egne ansatte og underleverandører og 2) en situation, hvor foretagendet alene har underleverandører i kildelandet. Om sidstnævnte situation hedder det i pkt. 40:

“Hvis foretagendet ikke har ansatte, vil det dog være nødvendigt at vise, at det pågældende sted er til foretagendets disposition på grund af andre faktorer, der viser, at foretagendet tydeligvis har reelle beføjelser til at anvende stedet, f.eks. fordi foretagendet ejer eller er i lovlig besiddelse af stedet og kontrollerer adgangen til og anvendelsen af stedet.”

Det er værd at bemærke, at pkt. 40 her udtrykkeligt omtaler en situation, hvor foretagendet ikke har *ansatte* i kildelandet. Som beskrevet ovenfor i afsnit 6.2 er “ansatte” dog kun en delmængde af personalebegrebet. Hvis OECD i pkt. 40 havde ønsket at fastlægge en retstilstand, hvor enhver underleverandørvirksomhed kunne medføre fast driftssted for et udenlandsk foretagende, ville det vel have været naturligt, at OECD i den citerede passus 40 have anvendt begrebet “personale” frem for “ansatte”, når nu de to begreber ikke i øvrigt anvendes synonymt i kommentarerne til art. 5.

Det må derfor hævdes, at når pkt. 40 omtaler en situation, hvor der ikke er *ansatte* i kildelandet, må det – i overensstemmelse med de fortsat eksisterende pkt. 2/6 og 10/39 – være en implicit forudsætning, at underleverandøren er en del af *personalet* og altså derfor står i et afhængighedsforhold til foretagendet. Pkt. 40 fastsætter i henhold til det citerede blot en særlig dispositionstest i disse særtilfælde.

Pkt. 40 bidrager i den forbindelse ikke med noget nyt – hvis en underleverandør udøver det udenlandske foretagendes virksomhed, kan det udenlandske foretagende få et fast driftssted i kildelandet. Afgørende for denne vurdering er, om underleverandøren er afhængig af det udenlandske foretagende.

6.4 Afhængighed

Afhængighedsbegrebet er forklaret i kommentarerne til art. 5. Det fremgik tidligere af pkt. 37 i kommentarerne til art. 5, at afhængighed kunne forstås som både økonomisk og juridisk afhængighed. Pkt. 37 er ikke videreført i kommentarerne til art. 5 efter 2017-opdateringen, men da afhængighed generelt beskrives på samme måde som før 2017-opdateringen, er der næppe tale om nogen materiel ændring af retstilstanden.

Det fremgår således fortsat af kommentarerne, at afhængighed kan konstateres enten som følge af det udenlandske foretagendes “detaljerede instrukser eller omfattende kontrol” eller som følge af, at den “forretningsmæssige risiko” skal bæres af det udenlandske foretagende.¹⁴ Det fremgår også af kommentarerne, at “antallet af fuldmagtsgivere, som repræsentanten repræsenterer” er “en faktor, der skal tages i betragtning ved vurderingen af, om der foreligger

¹³ Jf. hertil også Vogel/Lehner, Doppelbesteuerungsabkommen – kommentar, 6. udgave, 2015, s. 712, m. no. 28.

¹⁴ Jf. pkt. 104 i kommentarerne til art. 5 (2017). Pkt. 104 viderefører indholdsmæssigt pkt. 38 i kommentarerne til art. 5 før 2017-opdateringen.

uafhængighed”. Hvis personen således alene arbejder for en enkelt eller ganske få hvergivere, er dette en indikation på afhængighed.¹⁵

Med denne beskrivelse af afhængighedsbegrebet er det interessant igen at vende sig mod landsrettens dom:

Landsretten lægger efter bevisførelsen til grund, at B efter overdragelses- og samarbejdsaftalerne blev ejer af et større antal mink på minkfarme i Danmark. På minkfarmene er minkene blevet opfostret, passet, aflivet og herfra fragtet til pelsningscentraler. B's virksomhed er at producere mink og at sælge avlsmink og minkskind, og produktionen af mink på minkfarmene i Danmark sker for B's økonomiske regning og risiko.

Det er helt centralt ved læsningen af dommen, at A ApS efter landsrettens opfattelse udførte arbejde på “B's økonomiske regning og risiko”, og at landsretten lagde dette til grund som et beviseligt faktum. Uden at landsretten bevidst formulerer synspunktet, forekommer det nærliggende at antage, at A ApS i lyset af kommentarerne til art. 5 tydeligvis måtte anses for at være afhængig af B i økonomisk henseende. I modsat fald ville det være noget uklart, hvorfor produktionen af mink mv. kunne siges at foregå “for B's økonomiske regning og risiko”. Hvis A ApS var et uafhængigt foretagende, ville A ApS vel udøve sin egen selvstændige virksomhed på egen regning og risiko.

For denne konklusion taler også, at B, således som sagen var oplyst, givetvis var A ApS' eneste hvergiver. Som nævnt er dette også et moment, der taler for eksistensen af et afhængighedsforhold.

7. Sammenfatning

Det er en sjældenhed i dansk ret, at domstolene får lejlighed til at fortolke fast driftsstedsbegrebet, hvorimod den administrative

praksis på området er ganske omfattende. Det må derfor bifaldes, at landsretten med SKM2019.334.VLR har fået lejlighed til at etablere en praksis på et så betydningsfuldt område som brugen af underleverandører.

Som jeg har redegjort for på de foregående sider, giver dommen dog anledning til visse kritiske bemærkninger for så vidt angår dommens begrundelse. Det må således hævdes, at det både før og efter 2017-opdateringen af OECD's modeloverenskomst har været en betingelse for fast driftsstedsbegrebet, at det udenlandske foretagende har “personale” i kildelandet, og at dette personale skal være “afhængige” af foretagendet i den betydning, dette begreb (afhængighed) har inden for rammerne af art. 5, stk. 6, i OECD's modeloverenskomst. Landsrettens bemærkninger om, at tilstedeværelsen af personale i kildelandet ikke altid er en betingelse med henvisning til de sproglige forbehold, der kan udledes af ordene “sædvanligvis” og “hovedsageligt” er misvisende. Dette skyldes, at disse forbehold knytter sig til de tilfælde, hvor foretagendet kan udøve sin virksomhed i kildelandet *uden* at menneskelig indblanding er nødvendig, fx fordi foretagendet har automatiseret udstyr el. lign. i kildelandet.

Samlet set må det dog hævdes, at landsrettens dom er korrekt, selvom der kan rejses kritik af dens begrundelse. Uden at landsretten formulerer synspunktet, må det på baggrund af den bevismæssige vurdering antages, at A ApS stod i et afhængighedsforhold til B. Og da det eneste omtvistede moment ved sagen var, om B udøvede virksomhed i Danmark, må A ApS' afhængighed af B være ensbetydende med, at A ApS vitterligt udøvede B's virksomhed.