

# AFHANDLING

Fast driftssted - med særligt fokus på virksomhedsbegrebets negative afgrænsning

*Permanent establishment - with focus on the delimitation of the business of an enterprise*

CBS - Copenhagen Business School

Master i Skat

Afleveringsdato: 17. april 2018

Udarbejdet af: Nana Rønnov Nielsen

Vejleder: Lars Kjærgård Terkilsen

## Indholdsfortegnelse

1.	English summary.....	1
2.	Introduktion.....	2
2.1.	Indledning.....	2
2.2.	Emnevalg og afgrænsning.....	3
2.2.1.	Problemformulering.....	3
2.2.2.	Afgrænsning.....	4
2.3.	Teori og metode.....	4
2.3.1.	Opdeling af disciplinen international skatteret.....	5
2.3.2.	Dobbeltbeskatningsoverenskomster.....	5
2.3.3.	BEPS og MLI.....	7
2.3.4.	Fortolkning af dobbeltbeskatningsoverenskomster.....	9
2.3.5.	Retskildernes præjudikatsværdi.....	11
3.	Subjektiv skattepligt - reguleringen.....	12
3.1.	Hjemmel til beskatning - intern dansk ret.....	12
3.2.	Hjemmel til beskatning - international skatteret.....	13
4.	Fast driftsstedsbegrebet.....	14
4.1.	Det positive, primære kriterium i artikel 5, stk. 1 og 2.....	15
4.1.1.	Forretningssted.....	15
4.1.2.	Fast.....	17
4.1.3.	Udøvelse af virksomhed gennem forretningsstedet.....	18
5.	Fokus på virksomhedsbegrebets negative afgrænsning.....	20
5.1.	Negativ afgrænsning i medfør af artikel 5, stk. 4.....	20
5.1.1.	Ordlydsfortolkning.....	22
5.1.2.	Kernevirksomhed.....	23
5.1.3.	Flere funktioner.....	24
5.1.4.	Ledelse.....	25
5.1.5.	Værnsregel imod geografisk fragmentering.....	25
5.1.6.	Sammenfatning.....	26
6.	Dansk retspraksis op til nu.....	26
6.1.	Begrebet "kernevirksomhed".....	27
6.2.	Begrebet "gennem".....	28
6.3.	Salgsarbejde - med og uden beslutningskompetence.....	30
6.4.	Hjemmekontorer.....	33

6.5.	Fjerntliggende arbejdspladser/digital tilstedeværelse.....	35
6.6.	Sammenfatning.....	36
7.	Ændringer af artikel 5, stk. 4 i medfør af BEPS Action 7.....	37
7.1.	Revidering af artikel 5, stk. 4.....	38
7.2.	Ny anti-fragmenteringsregel i artikel 5, stk. 4.1.....	41
7.2.1.	Indholdet af artikel 5, stk. 4.1.....	41
7.2.2.	Komplementære funktioner.....	42
7.2.3.	Nært forbundne foretagender.....	43
7.2.4.	Anvendelsesområdet for anti-fragmenteringsreglen.....	43
7.3.	Implementeringen af ændringerne til artikel 5, stk. 4.....	46
7.4.	Ændringernes forventede betydning for retstilstanden.....	47
8.	Sammenfatning og konklusion.....	49
9.	Perspektivering.....	51
10.	Anvendte forkortelser.....	53
11.	Litteraturliste.....	54

## **1. English summary**

The overall purpose of this thesis is to do an analysis of the definition of Permanent Establishment (PE) in article 5 of the OECD Model Tax Convention.

First off, the analysis will be based on the Model Tax Convention of 2014, since this is the version implemented into the double tax conventions (DTC's) that Denmark have agreed on with other states.

The analysis will focus on article 5, paragraph 4, that includes the delimitation of the business of an enterprise. The paragraph states that a PE will not be established if the activities can be characterized as preparatory or auxiliary.

In paragraph 4 a number of activities are explicitly mentioned - meaning that these types of activities will in no case lead to a PE even though they might be of substantial nature and might not in themselves be considered as preparatory or auxiliary.

The definition of a PE has been steady for a number of years. Changes of the article have therefore been suggested by OECD/G20 in the Base Erosion and Profit Shifting (BEPS) project leading to the Multilateral Convention to Implement Tax Treaty Related Measures to Prevent Base Erosion and Profit Shifting (MLI). The MLI has been implemented into a new Model Tax Convention (version 2017) that changes the article in a significant manner.

By introducing a revised article 5, paragraph 4, the primary focus is to substantially reduce base erosion and profit shifting. First of all, the changes of the paragraph leads to a situation where the delimitation mentioned in the article will only be applicable in regards to activities that are actually of preparatory or auxiliary nature. Secondly, the changes include an anti-fragmentation rule that prevents enterprises from fragmenting their business and argue that the individual activity does not constitute a PE.

Since the changes have not yet been implemented into the Danish DTC's, they do not have direct legal effect yet. Nevertheless, the authorities might already at this point use them in terms of interpretation of the current DTC's since they represent the general international focus on the right to taxate in the state of source.

As the changes are implemented into the Danish DTC's they will have direct legal effect. The extent of this effect is, however, very difficult to foresee, since the changes in article 5, paragraph 4 have not been clarified sufficiently directly in the article nor in the commentaries.

## 2. Introduktion

### 2.1. Indledning

*Fast driftssted* er et særligt skatteretligt begreb, der anvendes for en nærmere defineret aktivitet, som ikke i sig selv udgør et selvstændigt rets- eller skattesubjekt. Der kan dermed opstå fast driftssted i et land, når en multinational koncern ikke har en juridisk enhed i det pågældende land, men hvor de aktiviteter, som udføres i landet er betydningsfulde.

Fast driftssted er et af de vigtigste begreber i DBO'erne, idet begrebet udgør et kriterie, som er afgørende for, hvilken stat der tildeles beskatningsretten til erhvervsindkomst. Beskatningsretten til erhvervsindkomst og kapitalgevinster, som kan henføres til et fast driftssted, tildeles den stat, hvori det faste driftssted er beliggende. Både i teori og i praksis giver begrebet anledning til en del fortolkningsvanskeligheder.

Fast driftssted defineres i OECD's modeloverenskomst artikel 5.

Fast driftsstedsdefinitionen i modeloverenskomsten har været ganske stabil over en lang årrække, hvilket kan undre, når der henses til, hvor relativt let det er at drive virksomhed på tværs af landegrænser i dag sammenlignet med situationen for snart 60 år siden, hvor begrebet oprindeligt blev defineret - ikke mindst den teknologiske udvikling taget i betragtning.

En opdatering af definitionen i modeloverenskomsten er derfor ønskværdig, således at den afspejler de nutidige forhold.

Base Erosion and Profit Shifting (BEPS) er navnet på en handlingsplan, der er udviklet af OECD/G20. Formålet er at forhindre virksomheder, der arbejder i flere lande, i at udnytte landenes forskellige skatteregler til at opnå en urimeligt lav beskatning.

Action 7 i rapporten omhandler ændringer i definitionen af fast driftssted - *Preventing the Artificial Avoidance of Permanent Establishment Status*. Action 7 har altså til formål at hindre virksomhedernes forsøg på konstruere sig ud af fast driftssted.

Danmark har den 7. juni 2017 tiltrådt det multilaterale instrument - *Multilateral Convention to Implement Tax Treaty Related Measures to Prevent Base Erosion and Profit Shifting* (MLI). Formålet med denne er at gennemføre fire Action plans fra BEPS - heriblandt Action 7. Konventionen er enestående, idet den med ét slag vil modificere ca. 1.100 DBO'er uden bilaterale forhandlinger.

Det bemærkes dog, at Danmark - på trods af tiltrædelsen - har taget forbehold for næsten alle bestemmelserne - deriblandt bestemmelserne vedrørende fast driftssted. Konsekvensen heraf er, at det for dansk vedkommende først er i nyforhandlede DBO'er, at ændringerne får betydning - og dermed ikke for de allerede eksisterende DBO'er.

Resultatet af BEPS er indarbejdet i OECD's seneste modeloverenskomst (version 2017), som er endeligt godkendt 21. november 2017 og pt. publiceret på fransk og engelsk den 18. december 2017. Opdateringerne er i skrivende stund ikke inkorporeret i dansk ret; men de vil forventeligt allerede nu have en indflydelse på retstilstanden i Danmark.

## **2.2. Emnevalg og afgrænsning**

### **2.2.1. Problemformulering**

Hovedformålet er at klarlægge, hvad der forstås ved begrebet fast driftssted - med særligt fokus på virksomhedsbegrebets negative afgrænsning i medfør af modeloverenskomstens (version 2014) artikel 5, stk. 4 - herunder identifikation af de afgrænsningsmæssige problemstillinger, begrebet giver anledning til.

For at kunne forstå den begrebsramme, hvori den negative afgrænsning indgår, er det formålstjenstligt at gennemgå de øvrige dele af det primære kriterium. Derfor tager analysen sit udgangspunkt i det positive, primære kriterium i artikel 5, stk. 1-2.

Med afsæt i den positive begrebsfastlæggelse foretages en mere dybdegående analyse af virksomhedsbegrebets negative afgrænsning i medfør af artikel 5, stk. 4 med tilhørende kommentarer - herunder en gennemgang og analyse af retspraksis op til i dag.

Efter fastlæggelse af retspraksis undersøges indholdet af BEPS Action 7, og hvorledes denne har udmøntet sig i den nyeste udgave af modeloverenskomsten (version 2017) med tilhørende kommentarer.

I den nyeste modeloverenskomst er der foretaget en materiel ændring af artikel 5, stk. 4, og derudover er der indsat en ny anti-fragmenteringsregel i artikel 5, stk. 4.1.

Det forsøges afslutningsvist forudsagt, hvilke konsekvenser disse ændringer kan forventes at have på den fremtidige retstilstand i Danmark.

### **2.2.2. Afgrænsning**

Fast driftssted-princippet har over tid bredt sig fra ikke-skatte retlig lovgivning til intern dansk skatteret og siden hen til international skatteret i medfør af de enkelte landes DBO'er. Princippet har tillige bredt sig til den internationale skatterets tredje dimension, EU-skatte retten.<sup>1</sup> I nærværende afhandling afgrænses der imidlertid fra behandling af fast driftssted i relation til EU-skatte retten. Der fokuseres dermed på analyse på basis af national og international skatteret, se nærmere herom i næste afsnit.

En forudsætning for analysen er, at de enkelte landes DBO'er ordret følger modeloverenskomsten.

Ved henvisning til modeloverenskomsten med tilhørende kommentarer, henvises der som udgangspunkt til 2014-modellen, idet den fortsat må anses for gældende ret, eftersom indholdet af 2017-modellen fortsat kun i meget begrænset omfang er inkorporeret i de DBO'er, Danmark har indgået. Den vil imidlertid forventeligt få betydning for de DBO'er, Danmark fremover indgår.

Problemstillingerne vedrørende fast driftssted kan opdeles i to sider; en objektiv side, som vedrører indkomstopgørelsen for det faste driftssted, og en subjektiv side, som vedrører definitionen af fast driftssted. Det er sidstnævnte, den subjektive side, der er genstand for analyse i nærværende afhandling.

Afhandlingens fokusområde er fast driftsstedsbegrebets primære kriterium, og med afsæt i det positive, primære kriterium fokuseres særligt på den negative begrebsfastlæggelse. I medfør af afhandlingens fokuspunkt afgrænses der fra behandling af entreprisereglen i artikel 5, stk. 3, som er en suppleringsregel til det primære kriterium. Derudover afgrænses der fra behandling af det sekundære kriterium i artikel 5, stk. 5 og 6 (agentreglen).

### **2.3. Teori og metode**

Der eksisterer ikke en fast international juridisk metode til brug for løsning af internationale skatte retlige problemstillinger; men til brug for den videre analyse af de valgte problemstillinger er den retsdogmatiske metode overordnet set anvendt. Formålet er således at fastslå, hvad der er gældende ret i relation til definitionen af fast driftssted - med særligt fokus på virksomhedsbegrebets negative afgrænsning. Der skal dermed foretages en "dommervurdering", hvilket betyder, at det skal forudses, hvilket resultat en domstol forventeligt vil komme frem til ved anvendelsen

---

<sup>1</sup> Jf. Anders Nørgaard Laursen: Fast driftssted (2011), s. 14.

af retskilderne og retsdogmatisk analyse. Gældende ret er resultatet af retsvidenskabelige analyser af juridiske problemstillinger.<sup>2</sup>

Interessant er det derfor at forholde sig til, hvorledes retskilderne skal "rangordnes" og anvendes ved vurdering og analyse af en given problemstilling - eller sagt med andre ord; hvordan når man frem til gældende ret?

Til brug herfor er det formålstjenstligt at angive baggrunden for og samspillet mellem de nugældende retskilder.

### **2.3.1. Opdeling af disciplinen international skatteret**

Som tidligere nævnt opdeles disciplinen international skatteret normalt i tre hovedområder - også kaldet skatterettens tre dimensioner.<sup>3</sup>

Den første dimension kan kaldes den interne internationale skatteret og angår de skatteregler i et lands nationale ret, der vedrører internationale forhold. Overordnet set udgør de interne regler hjemlen til at beskatte.

Den anden dimension angår DBO'erne. Herved forstås de folkeretlige aftaler, som mange lande har indgået med hinanden, og hvis primære formål er at eliminere eller reducere effekterne af, at en fysisk eller juridisk persons indkomst er skattepligtig i to stater på samme tid.

Den tredje, og sidste, dimension vedrører EU-skatteretten, som angår de dele af EU-retten, som påvirker medlemsstaternes skattelovgivning. Som nævnt i afsnittet om emnevalg og afgrænsning, behandles denne tredje dimension ikke.

### **2.3.2. Dobbeltbeskatningsoverenskomster**

En given problemstilling opstår i kraft af, at der ved grænseoverskridende transaktioner kan opstå situationer med dobbeltbeskatning. Dette er ikke optimale vilkår for den frie bevægelighed, og det er derfor vigtigt at fjerne den hindring, som en eventuel dobbeltbeskatning vil være.

Netop af denne årsag har mange lande indgået DBO'er med hinanden. Indgåelse af DBO'er er ikke et nyt fænomen, og allerede i 1955 var der indgået omkring 70 af slagsen mellem senere OECD-lande. Tilvæksten i antallet har siden da været enorm, og i dag eksisterer

---

<sup>2</sup> Jf. *Christina D. Tvarnø og Ruth Nielsen: Retsskilder & Retsteorier (2014)*, p. 29.

<sup>3</sup> Jf. *Anders Nørgaard Laursen: Fast driftssted (2011)*, p. 14.



der flere end 2.000 på verdensplan.<sup>4</sup> Danmark alene har indgået omkring 70 fulde DBO'er samt et antal med et mere begrænset anvendelsesområde. Danmarks DBO'er er sædvanligvis udformet på baggrund af modeloverenskomsten.

DBO'er er typisk bilaterale, dvs. at der er tale om en folkeretlig aftale indgået mellem to stater.<sup>5</sup> En markant undtagelse er den multilaterale DBO indgået mellem alle de nordiske lande. Disciplinen "folkeret", der også går under navnet "international ret", beskæftiger sig traditionelt med de regler, der gælder for staterne i deres indbyrdes forhold.<sup>6</sup>

En DBO fungerer på den måde, at det indledningsvist defineres, hvilken af staterne, der anses for at være overenskomstens domicilland, og hvilken der anses for at være kildeland. Herefter fordeles beskatningsretten mellem domicil- og kildeland efter overenskomstens fordelingsbestemmelser, hvor udgangspunktet er, at når den ene stat er tildelt beskatningsretten til en indkomst, skal den anden stat lempe herfor.<sup>7</sup> Det betyder altså, at den enkelte stat har forpligtet sig til helt eller delvist at give afkald på at beskatte i visse situationer.

I forbindelse med indgåelse af DBO'er er det op til staterne selv at bestemme, hvordan de vil implementere overenskomsten i national ret. Hvordan dette konkret sker, afhænger typisk af forfatningsretten i den pågældende stat.<sup>8</sup>

I Danmark følger det af GRL § 19, at kompetencen til at optræde umiddelbart i forhold til fremmede stater og andre folkeretssubjekter er tillagt regeringen. Desuden fremgår det, at der kræves samtykke fra Folketinget.<sup>9</sup>

I praksis er det Skatteministeriet, der forhandler og indgår nye DBO'er på Danmarks vegne. Når forhandlingerne er overstået, vil parterne underskrive DBO'en, men - i hvert fald fra Danmarks side - vil der være taget forbehold for Folketingets efterfølgende godkendelse. Efter underskrift vil skatteministeren fremsætte lovforslag i Folketinget om, at den pågældende overenskomst indgås. Efter lovforslagets vedtagelse kan skatteministeren derefter informere den anden stat om, at DBO'en nu er ratificeret fra dansk

---

<sup>4</sup> Jf. *Michael Lang*: Introduction to the Law of Double Tax Conventions (2013), p. 30.

<sup>5</sup> Jf. *Mattias Dahlberg*: Internationell Beskatning (2012), p. 235.

<sup>6</sup> Jf. *Peter Germer*: Indledning til folkeretten (2010), p. 9.

<sup>7</sup> Jf. *Peter Koerver Schmidt m.fl.*: International Skatteret – i et dansk perspektiv (2015), p. 81.

<sup>8</sup> Jf. *Michael Lang*: Introduction to the Law of Double Tax Conventions (2013) pp. 32-36.

<sup>9</sup> Jf. *Peter Germer*: Statsforfatningsret (2012), p. 243.

side. Når der er sket gennemførelse i dansk ret, kan overenskomsten påberåbes af de skattesubjekter, der er omfattet heraf.<sup>10</sup>

### 2.3.3. BEPS og MLI

OECD- og G20-landene offentliggjorde i februar 2013 rapporten *Addressing Base Erosion and Profit Shifting* (BEPS), der indeholder 15 Action plans, der skal dæmme op for multinationale koncerners aggressive skatteplanlægning. Action 7 i rapporten omhandler ændringer i definitionen af fast driftssted - *Preventing the Artificial Avoidance of Permanent Establishment Status*. Action 7 har dermed til formål at hindre virksomhedernes forsøg på konstruere sig ud af fast driftssted, og den indeholder fire anbefalinger: 1) behandlingen af commissionaire-strukturer, 2) negativlisten i artikel 5, stk. 4, 3) andre strategier for kunstigt at undgå fast driftsstedsstatus og 4) indkomstopgørelsen for et fast driftssted.

I oktober 2015 blev de endelige rapporter om BEPS-projektet offentliggjort. BEPS-projektet indebærer dels betydelige ændringer af intern ret i de implicerede stater. Hertil kommer, at det vil blive nødvendigt at foretage væsentlige ændringer af de mere end 3.000 DBO'er, som de deltagende stater har indgået med hinanden. Det vil blive en meget langvarig proces, og derfor er der blevet udviklet et multilateralt instrument *Multilateral Convention to implement tax treaty related measures to prevent base erosion and profit shifting* (MLI), som har til formål at lette gennemførelsen af den mange nødvendige ændringer af DBO'erne. Danmark har den 7. juni 2017 tiltrådt MLI, men har generelt taget forbehold i relation til konventionens virkning i relation til de af Danmark indgåede DBO'er.

OECD har arbejdet med forskellige modeller for MLI, men har valgt en konvention, der supplerer eksisterende overenskomster. Der foretages derfor ikke egentlige ændringer af eksisterende overenskomster, idet disse i stedet "modificeres" af MLI.<sup>11</sup>

MLI er en folkeretlig konvention og skal som sådan fortolkes efter reglerne herom i Wienerkonventionen om traktatretten.<sup>12</sup> Som støtte for anvendelsen og fortolkningen af MLI har OECD offentliggjort en vejledning, der skal fungere på samme måde som kommentarerne til modeloverenskomsten.<sup>13</sup> Vejledningen må derfor tillægges

---

<sup>10</sup> Jf. *Niels Winther-Sørensen m.fl.*: Skatteretten 3 (2013), pp. 33-35.

<sup>11</sup> Jf. punkt 13-15 i OECD BEPS 15.

<sup>12</sup> Jf. bekendtgørelse nr. 34 af 29. april 1980.

<sup>13</sup> Jf. Explanatory Statement to The Multilateral Convention to Implement Tax Treaty Related Measures to Prevent Base Erosion and Profit Shifting.

retskildeværdi som et primært fortolkningsmiddel efter artikel 31 i Wienerkonventionen.<sup>14</sup>

Ifølge folkeretten går en nyere overenskomst vedrørende samme emne forud for en tidligere overenskomst, jf. artikel 30, stk. 3 i Wienerkonventionen. Bestemmelserne i MLI har derfor generelt forrang frem for bestemmelserne i eksisterende overenskomster. Det er dog alligevel fundet hensigtsmæssigt at regulere forholdet mellem bestemmelserne i MLI og de eksisterende overenskomster.<sup>15</sup> En nærmere redegørelse for de forskellige typer bestemmelser vil ikke blive gennemgået her, men vil inddrages i den senere analyse, hvis det findes relevant.

Det bemærkes, at BEPS Action 7 indeholder forslag til ændringer af kommentarerne til artikel 5 i modeloverenskomsten. MLI indeholder ikke tilsvarende kommentarer, hvorfor BEPS Action 7 har afgørende betydning for fortolkningen af bestemmelserne i MLI-konventionen. Således skal kommentarerne til eksempelvis den ændrede artikel 5, stk. 5, i BEPS Action 7 (punkt 32-35.1) i forhold til MLI læses som kommentarerne til MLI artikel 12, stk. 1.<sup>16</sup>

Bestemmelser, der vedrører fast driftssted (BEPS Action 7), kan et land til- eller fravælge. Et land kan tage forbehold overfor bestemmelserne, hvorved de ikke finder anvendelse for allerede eksisterende overenskomster. Danmark har som før nævnt valgt at tage forbehold. I forbindelse med den danske ratifikationsproces er det imidlertid forventningen, at dette forbehold ophæves.<sup>17</sup>

Ændringsforslagene blev gennemført i den seneste opdatering af modeloverenskomsten, som blev endeligt godkendt den 21. november 2017

Den opdaterede udgave af den nye modeloverenskomst blev publiceret på engelsk og fransk den 18. december 2017, men foreligger endnu ikke i en dansk oversættelse.

Det bemærkes, at 2017-opdateringen medfører ændringer i selve artikelteksten, deriblandt teksten i artikel 5, stk. 4, hvorfor det er yderst relevant at se nærmere herpå i nærværende afhandling, se nærmere herom i den senere analyse.

Generelt må det forventes, at MLI og dertil knyttede ændringer i 2017-modellen kommer til at have indflydelse på, hvordan vi fremadrettet skal fortolke DBO'erne, idet det er hensigten, at

---

<sup>14</sup> Jf. *Jens Wittendorff*: Armlægningsprincipper i dansk og international skatteret (2009), p. 150 ff.

<sup>15</sup> Jf. punkt 19 i OECD BEPS 15.

<sup>16</sup> Jf. *Anders Nørgaard Laursen* i SR-skat (2018).

<sup>17</sup> Jf. *Anders Nørgaard Laursen* i SR-skat (2018).

indholdet af disse skal inkorporeres i intern dansk ret, jf. nærmere herom i afsnit 2.3.4.

Det bemærkes, at ændringerne heraf kun har virkning fremadrettet i takt med, at der indgås nye DBO'er baseret på 2017-modellen.

#### **2.3.4. Fortolkning af dobbeltbeskatningsoverenskomster**

Beslægtet med spørgsmålet om forholdet mellem intern ret og DBO'er er spørgsmålet om fortolkning af DBO'erne. Helt overordnet kan man sige, at fortolkningen af konkrete DBO'er skal ske ud fra folkeretlige fortolkningsprincipper, hvilke ofte vil afvige fra de fortolkningsprincipper, der gælder i forhold til aftalestaternes interne regler.<sup>18</sup>

De folkeretlige principper er kodificeret i Wiener-konventionen, der bl.a. fastslår, at enhver nugældende traktat er bindende for dens deltagere og skal opfyldes af dem i god tro, jf. Wiener-konventionens artikel 26.<sup>19</sup> I konventionen skelnes mellem primære og supplerende fortolkningsmidler, jf. hhv. artikel 31 og 32. Disse indebærer, at hovedvægten skal lægges på ordlyden - dvs. en objektiv fortolkning. Det fremgår imidlertid også af den almindelige regel i artikel 31, at en ren ordlydsfortolkning ikke er acceptabel. Ifølge artikel 31, stk. 1 skal en traktat "*fortolkes loyalt i overensstemmelse med den sædvanlige betydning, der måtte tillægges traktatens udtryk i deres sammenhæng og belyst af dens hensigt og formål*".

I det omfang en konkret DBO er udarbejdet på basis af modeloverenskomsten, vil kommentarerne i denne tillægges betydning ved fortolkningen af DBO'en. Derved bliver modeloverenskomsten med kommentarer et vigtigt bidrag til analyse og fortolkning, på trods af at den i sig selv ikke er vedtaget og ej heller folkeretligt bindende.

Et spørgsmål, som særligt er blevet aktuelt, efter af OECD har besluttet løbende at revidere modeloverenskomsten med tilhørende kommentarer, er, hvilken version man skal lægge vægt på som fortolkningsbidrag. Det er svært at give et entydigt svar herpå.

Udgangspunktet er, at der ved fortolkningen tages udgangspunkt i den version af modeloverenskomsten med kommentarer, der var gældende på tidspunktet for indgåelsen af den konkrete DBO. Denne fortolkningsstil benævnes statisk fortolkning; men at den er statisk er ikke ensbetydende med, at senere udgaver af samme ikke kan tillægges betydning, forudsat at den senere udgave blot indeholder

---

<sup>18</sup> Jf. Aage Michelsen m.fl.: International Skatteret (2017), p. 76.

<sup>19</sup> Jf. Wienerkonventionen om traktatretten af 23. maj 1969.

præciseringer. Er der derimod tale om en decideret ændring, kan de nye kommentarer formentlig ikke lægges til grund.<sup>20</sup>

Der findes som sagt også eksempler på, at en domstol har anvendt en dynamisk fortolkning, hvilket har betydet, at kommentarerne til en senere modeloverenskomst – der er blevet til senere end den aktuelle DBO – er blevet tillagt betydning.

Det ses fx i SKM2006.62.HR, som må anses for fuldt forenelig med, at nye kommentarer til modeloverenskomsten inddrages ved fortolkningen, såfremt de nye kommentarer er et udtryk for præciseringer.<sup>21</sup> Højesterets flertal undgik dog at tage direkte stilling til betydningen af nye kommentarer til modeloverenskomsten ved fortolkningen af ældre overenskomster, men nøjedes med at konstatere, at resultatet i øvrigt var i *"god overensstemmelse med den internationale udvikling..."*.

Modeloverenskomsten indeholder selv en fortolkningsregel, jf. artikel 3, stk. 2, som siger, at såfremt et udtryk er defineret i selve overenskomsten, skal denne definition anvendes. Såfremt et udtryk ikke er defineret i overenskomsten, skal der derimod henses til den betydning, som udtrykket har i de kontraherende staters interne ret, medmindre andet følger af sammenhængen. Udgangspunktet er herefter, at man skal anvende en dynamisk fortolkningsstil.<sup>22</sup> Der hersker i litteraturen delte meninger om, hvad der menes med udsagnet *"medmindre andet følger af sammenhængen"*, og om, hvornår muligheden for at nå frem til en fortolkning ud fra internationale retskilder er opbrugt.<sup>23</sup>

Det lader dog til, at det er forsøgt tilstræbt, at man ud fra hensynet til en harmoniseret fortolkning så vidt muligt skal tilstræbe at nå frem til en løsning uden at inddrage intern ret – dvs. ved såkaldt autonom fortolkning.<sup>24</sup> Ved afsigelse af danske domme lader det til, at Højesteret også lægger vægt på hensynet til en harmoniseret fortolkning, dog nok med den begrænsning, at der fortolkes i overensstemmelse med intern ret, når et fortolkningsresultat ikke forholdsvist klart fremkommer ved anvendelse af internationale retskilder.<sup>25</sup> Ved danske domstole synes der at være enighed om, at man ved henvisningen til intern ret mener den interne ret i anvenderstaten.<sup>26</sup>

---

<sup>20</sup> Jf. Niels Winther-Sørensen m.fl.: Skatteretten 3 (2013), p. 52.

<sup>21</sup> Jf. Niels Winther-Sørensen m.fl.: Skatteretten 3 (2013), p. 53.

<sup>22</sup> Jf. punkt 11 i kommentarerne til artikel 3.

<sup>23</sup> Jf. Niels Winther-Sørensen m.fl.: Skatteretten 3 (2013), p. 59.

<sup>24</sup> Jf. Aage Michelsen m.fl.: International Skatteret (2017), p. 89.

<sup>25</sup> Jf. Niels Winther-Sørensen m.fl.: Skatteretten 3 (2013), p. 57.

<sup>26</sup> Jf. Frank Engelen: Interpretation of Tax Treaties under International Law (2004), pp. 473 ff.

Som før nævnt har den nyeste modeloverenskomst (version 2017) ikke virkning, førend den indarbejdes i den enkelte DBO. Det bemærkes, at der ikke er tale om præciseringer, men materielle ændringer af artikel 5, stk. 4. Ikke desto mindre kan den nye modeloverenskomst dog forventes allerede nu at udgøre et fortolkningsbidrag, da den må være at betragte som et udtryk for den internationale udvikling generelt, jf. ovenstående henvisning til SKM2006.62.HR.

I denne forbindelse er MLI og særligt *Explanatory Statement* hertil væsentlige fortolkningsbidrag, idet disse er at betragte som forarbejder til den nye modeloverenskomst.

### **2.3.5. Retskildernes præjudikatsværdi**

Som nævnt indledningsvist i nærværende afsnit udgør den interne danske ret overordnet set hjemlen til at beskatte. Dvs. der kan ikke ske beskatning af fast driftssted i Danmark, hvis der ikke er hjemmel til det efter dansk intern ret. I denne forbindelse vurderes både lovens ordlyd samt forarbejder hertil.

Hvis denne hjemmel er at finde, kan dobbeltbeskatning komme på tale, hvis en anden stats interne ret tillige hjemler beskatning.

For at løse denne givne juridiske problemstilling tages den konkrete DBO i brug, idet den - som følge af ratificering i Danmark - vil være et udtryk gældende ret. Opmærksomheden henledes igen på, at DBO'er alene kan lempe beskatningen efter intern dansk ret.

Modeloverenskomsten med kommentarer er i denne forbindelse en relevant retskilde, idet den vil være et udtryk for de forarbejder, der ligger til grund for langt de fleste indgåede DBO'er. Dvs. kommentarerne forklarer de hensigter, der ligger bag de forskellige artikler.

Foruden national lovgivning, indgåede DBO'er samt evt. modeloverenskomsten med kommentarer er det ved vurdering af en given problemstilling altid relevant at se på praksis - det være sig både retspraksis samt administrativ praksis.

Retspraksis er et udtryk for domstolenes afgørelser, og disse har som udgangspunkt præjudikatsværdi ved afsigelse af dom en vedrørende en lignende problemstilling. Derfor udgør afsagte domme et særdeles relevant bidrag i forsøget på at finde frem til gældende ret på et område.

Den administrative praksis på et skatteområde dannes af domme samt kendelser og/eller afgørelser fra Landsskatteretten og Skatteankestyrelsen. I det omfang et spørgsmål ikke er afgjort ved

dom eller kendelse og/eller afgørelse fra en af de nævnte instanser, vil praksis som udgangspunkt dannes ved offentliggørelse af afgørelser på SKAT's hjemmeside, herunder offentliggørelse af Skatterådets afgørelser. Ikke offentliggjorte afgørelser vil efter den almindelige lighedsgrundsætning efter omstændighederne kunne have betydning, medmindre der er modstrid med overordnede retskilder. Den administrative praksis kan efterfølgende blive ændret af domstolene. Den administrative praksis indarbejdes løbende i den generelle beskrivelse af praksis, der fremgår af SKAT's juridiske vejledninger, styresignaler og øvrige offentliggjorte beskrivelser af praksis. Det bemærkes, at SKAT - herunder Skatterådet, som er SKAT's øverste organ - ikke er lig med Landsskatteretten og Skatteankestyrelse, idet de to sidstnævnte er uafhængige nævn, der ikke er underlagt tjenestebefalinger.

Domstolene føler sig i vist omfang af de juridiske vejledninger, idet det altid er hensigten at udøve en ensartet forvaltning. Dette afføder et naturligt spørgsmål - kan en skatteyder dermed også påberåbe sig den juridiske vejledning? Ja, det kan skatteyderen som udgangspunkt godt - som følge af lighedsgrundsætningen, som sikrer ens beskatning ved ens forhold, samt magtfordrejningslæren, som fordrer, at der ikke må tages uvedkommende hensyn. Det skal dog igen påpeges, at dette alene gør sig gældende, så længe den juridiske vejledning ikke er i modstrid med højere rangerende retskilder.

Som supplement til ovenstående retskilder kan det være formålstjenstligt at søge inspiration fra litteratur - herunder offentliggjorte artikler. Når det så er sagt, skal disse kilder altid vurderes med et vist forbehold in mente, idet teksterne er et udtryk for forfatterens subjektive fortolkning af og holdning til en given problemstilling og dermed ikke nødvendigvis et udtryk for gældende ret.

### **3. Subjektiv skattepligt - reguleringen**

For at kunne løse en given problemstilling i relation til definitionen af fast driftssted er det nødvendigt først at skabe et overblik over reguleringen og fastslå, i hvilken skatteretlig kontekst begrebet indgår.

#### **3.1. Hjemmel til beskatning - intern dansk ret**

Hvorvidt der kan ske beskatning i Danmark ud fra en betragtning om fast driftssted afgøres ud fra intern dansk ret, jf. KSL § 2, stk. 1, nr. 4 og SEL § 2, stk. 1, litra a, og afgørelsen heraf sker

således i første omgang principielt uafhængigt af bestemmelserne i en evt. DBO, som Danmark måtte have indgået med domicillandet.

Selskaber, foreninger mv. som nævnt i SEL § 1, stk. 1, der har hjemsted i udlandet, kan være begrænset skattepligtige til Danmark, jf. SEL § 2, stk. 1, litra a. Skattepligten omfatter udøvelse af erhverv med fast driftssted her i landet eller deltagelse i en erhvervsvirksomhed med fast driftssted her i landet.

Udøvelse af erhverv om bord på et skib med hjemsted her i landet anses for udøvelse af erhverv med fast driftssted her i landet, såfremt udøvelse af det pågældende erhverv ville blive anset for udøvelse af erhverv med fast driftssted her i landet, hvis det var udført på land.

Fysiske personer er begrænset skattepligtige af erhvervsindkomst, som hidrører fra virksomhed udøvet gennem et fast driftssted i Danmark, jf. KSL § 2, stk. 1, nr. 4 og SEL § 2, stk. 1, litra a.

For en fysisk person er reguleringen således, at har arbejdsgiveren ikke hjemting i Danmark, vil betingelserne for begrænset skattepligt af lønindkomst alligevel kunne opfyldes, hvis arbejdsgiveren har fast driftssted i Danmark.

Ovennævnte bestemmelser omtaler "erhverv" og "fast driftssted", og det i medfør af disse, at der foreligger hjemmel til at beskatte.

Begrænsningen i intern dansk ret består imidlertid i, at den ikke indeholder nogen egentlig definition af begrebet fast driftssted.

Her bortses fra internretlige definitioner vedrørende fjernsalg gennem agenter med fuldmagt<sup>27</sup> og vedrørende bygge- og anlægsprojekter<sup>28</sup>, der er undtagelser til den generelle internretlige definition, og som i øvrigt kun gælder i relation til den begrænsede danske skattepligt.

### **3.2. Hjemmel til beskatning - international skatteret**

Det bærende princip i modeloverenskomsten er, at domicillandet alene har beskatningsretten til en given indkomst, medmindre kildelandet udtrykkeligt er tillagt ret til at beskatte samme indkomst, jf. artikel 21. Som sådan vil domicillandet også være tillagt den eksklusive beskatningsret til erhvervsindkomst, jf. artikel 7, stk. 1. Driver foretagendet sin erhvervsvirksomhed i kildelandet gennem

---

<sup>27</sup> Jf. SEL § 2, stk. 5 og tilsvarende KSL § 2, stk. 9.

<sup>28</sup> Jf. SEL § 2, stk. 1, litra a, 6. pkt. og tilsvarende KSL § 2, stk. 1, nr. 4, sidste pkt.



et fast driftssted, kan kildelandet dog også beskatte indkomsten derfra.

Er der tale om fast driftssted, skal den konkrete DBO efter sit formål fordele beskatningsretten til indkomsten mellem de kontraherende stater, hvorved dobbeltbeskatning undgås. Hvor kildelandet er tillagt beskatningsretten, er det domicillandet, som skal sikre, at der sker lempelse for dobbeltbeskatning, hvilket grundlæggende kan ske ved enten exemptionsprincippet, jf. artikel 23 A, eller ved creditprincippet, jf. artikel 23 B.

Med henblik på at fastlægge, om de interne regler sammenkoblet med reglerne i den konkrete DBO medfører beskatning af fast driftssted, må det afgøres, hvorvidt der overhovedet er tale om et fast driftssted.

Det fremgår af klare forarbejder og praksis, at der skal ske fortolkning af begrebet i overensstemmelse med artikel 5 i modeloverenskomsten med kommentarer, jf. eksempelvis de almindelige såvel som den specielle bemærkning til L 119 af 11/12 1996.

#### **4. Fast driftsstedsbegrebet**

Fast driftsstedsbegrebet defineres i modeloverenskomstens artikel 5.

Strukturen i artikel 5 er således, at artikel 5, stk. 1 og 2 tilsammen udgør det positive, primære kriterium. Artikel 5, stk. 3 indeholder entreprisereglen, som er en suppleringsregel det til positive, primære kriterium.<sup>29</sup>

Med benævnelsen "det positive kriterium" hentydes til, at definitionen begrænses af den negative afgrænsning i artikel 5, stk. 4.

Benævnelsen "det primære kriterium" skyldes, at i det omfang, der ikke statueres fast driftssted efter artikel 5, stk. 1-3, må det efterfølgende undersøges, om der i stedet opstår fast driftssted efter det "det sekundære kriterium" i medfør af artikel 5, stk. 5 og 6.<sup>30</sup>

I nærværende kapitel gennemgås på overordnet plan det primære driftsstedskriterium - med undtagelse af entreprisereglen - i medfør af artikel 5, stk. 1, 2 og 4. Den nærmere analyse, der senere hen skal foretages af den negative afgrænsning i artikel 5, stk. 4, sker i samspil med de øvrige aspekter af definitionen af fast driftssted,

---

<sup>29</sup> Artikel 5, stk. 3 indeholder en særbestemmelse vedrørende bygge- og anlægsprojekter, hvorefter et sådan alene skal anses for at udgøre et fast driftssted, hvis det opretholdes i mere end 12 måneder.

<sup>30</sup> Der er afgrænset for nærmere behandling af "det sekundære kriterium", jf. afsnit 2.2.2.

og det er vigtigt at illustrere den kontekst, afgrænsningen indgår i for at opnå den fulde forståelse heraf.

**4.1. Det positive, primære kriterium i artikel 5, stk. 1 og 2**  
Modeloverenskomstens artikel 5, stk. 1 indeholder en generel definition af begrebet fast driftssted. Det fremgår af ordlyden, at tre grundlæggende betingelser skal være opfyldt, for at der opstår fast driftssted efter bestemmelsen:

- Der skal være et forretningssted
- Forretningsstedet skal være fast
- Et foretagendes virksomhed skal udøves helt eller delvist på forretningsstedet

Artikel 5, stk. 2 indeholder følgende ikke-udtømmende opregning af, hvad begrebet fast driftssted især omfatter:

- Et sted, hvorfra foretagendet ledes
- En filial
- Et kontor
- En fabrik
- Et værksted
- En grube, en gas- eller olie kilde, et stenbrud eller et andet sted, hvor naturforekomster udvindes

Ved definition af begrebet skal det erindres, at opregningen i artikel 5, stk. 2 blot er eksempler, og at de i øvrigt altid skal sammenholdes med de generelle betingelser i artikel 5, stk. 1. Disse skal altid være opfyldt, førend der kan være tale om fast driftssted.

Tilsammen udgør artikel 5, stk. 1 og 2 det positive, primære kriterium.

I det følgende skal dette kriterium granskes lidt nærmere.

#### **4.1.1. Forretningssted**

Den første betingelse, der skal være opfyldt, for at der foreligger et fast driftssted efter den generelle definition i artikel 5, stk. 1, er, at der skal være et forretningssted. Der vil typisk være tale

om eksistensen af indretninger såsom lokaler eller i visse tilfælde maskineri eller udstyr, jf. punkt 2 i kommentarerne til artikel 5.

Hvad angår dette krav, er sammenhængen mellem artikel 5, stk. 1 og 2 klar. De opregnede eksempler i stk. 2 synes uden videre i alle tilfælde at leve op til betingelsen om et forretningssted.

Det er imidlertid ikke ensbetydende med, at eksemplerne i alle tilfælde vil medføre fast driftssted.

Eksempelvis er filialregistrering i selv ikke tilstrækkeligt til at medføre fast driftssted, såfremt de øvrige generelle betingelser ikke er opfyldt.<sup>31</sup>

Det forekommer derfor en smule misvisende, at oplistningen i artikel 5, stk. 2 henviser til begrebet fast driftssted og ikke fast forretningssted.<sup>32</sup>

Begrebet forretningssted skal fortolkes bredt, hvorfor der kan eksistere et forretningssted, selvom ingen lokaler forefindes, såfremt foretagendet har et vist areal til sin rådighed.<sup>33</sup> På trods af en bred fortolkning, er det dog en betingelse, at der er en vis materiel indretning, hvorfor en bankkonto, en postadresse eller en webside ikke i sig selv kan udgøre et forretningssted.<sup>34</sup>

Denne problemstilling berøres i en nyligt afsagt dom SKM2017.691.SR, som bl.a. omhandler spørgsmålet om, hvorvidt en webside kan medføre fast driftssted. Dette afvises under henvisning til punkt 42.2. i kommentarerne til artikel 5. Dommen behandles senere hen i afhandlingen i forbindelse med gennemgang af retspraksis, jf. afsnit 6.5.

Når det skal vurderes, hvorvidt der foreligger et fast forretningssted, er det uden betydning, om lokalerne, indretningerne eller installationerne ejes eller lejes af eller på anden måde stilles til rådighed for den skattepligtige. Det afgørende er, om der er rådighed eller ej.<sup>35</sup>

Derudover er det ikke en betingelse, at den skattepligtige har nogen formel juridisk ret til at anvende et bestemt areal, eftersom det afgørende forekommer at være, om arealet er til den skattepligtiges disposition.<sup>36</sup>

---

<sup>31</sup> Jf. SKM2008.844 SR.

<sup>32</sup> Jf. *Anders Nørgaard Laursen: Fast driftssted* (2011), p. 68.

<sup>33</sup> Jf. punkt 2 og 4 i kommentarerne til artikel 5.

<sup>34</sup> Jf. punkt 42.2. i kommentarerne til artikel 5.

<sup>35</sup> Jf. punkt 4 og 4.1. i kommentarerne til artikel 5.

<sup>36</sup> Jf. *Anders Nørgaard Laursen: Fast driftssted* (2011), p. 83 ff.

Det bemærkes, at det er uden betydning, hvorvidt der er tale om et egentligt forretningslokale eller ej, idet en privatadresse også kan udgøre et forretningssted. Der ses flere eksempler herpå i nyere praksis vedrørende hjemmekontorer, jf. afsnit 6.4.

Det kan konkluderes, at der skal foretages en meget vid fortolkning af ordet forretningssted, og det er da heller ikke ofte, at denne del af begrebsdefinitionen giver anledning til de helt store problemer.

#### **4.1.2. Fast**

Den anden betingelse, der skal være opfyldt, for at der foreligger et fast driftssted efter den generelle definition i artikel 5, stk. 1, er, at forretningsstedet skal være fast. Dette indebærer såvel et geografisk som et tidsmæssigt kriterium.<sup>37</sup>

De to aspekter af denne betingelse behandles separat, men er vanskelige at forstå uafhængigt af hinanden.

Det geografiske kriterium indebærer en vurdering af, hvorvidt det fastslåede forretningssted har en forbindelse til en særlig bestemt geografisk lokalitet.

Et sædvanligt forretningssted, som ikke volder vanskeligheder i denne henseende, kunne være en butik eller et kontor.

Derimod vil skibe og salgsvogne, som ikke har en tilknytning til en bestemt geografisk lokalitet (dvs. ikke bevæger sig inden for en afgrænset lokalitet), ikke medføre fast driftssted efter artikel 5, stk. 1.

Det er ikke et krav, at forretningsstedet skal være fastgjort på jorden.<sup>38</sup> Det er tilstrækkeligt, at udstyret forbliver på et givet sted.<sup>39</sup> Dette kunne eksempelvis være tilfældet for en mobil borerig, som flytter sig fra sted til sted i Nordsøen (afgrænset lokalitet) og borer efter olie, forudsat at udstyret forbliver på den mobile borerig.<sup>40</sup>

Der vil normalt kunne statueres et fast, geografisk forretningssted, såfremt en særlig lokalitet, som aktiviteten flyttes rundt inden for, kan identificeres som en kommerciel og geografisk enhed i

---

<sup>37</sup> Jf. punkt 2 i kommentarerne til artikel 5.

<sup>38</sup> Jf. punkt 5 i kommentarerne til artikel 5.

<sup>39</sup> Jf. punkt 5.1. i kommentarerne til artikel 5.

<sup>40</sup> I TfS 1987, 50 LSR blev der ikke statueret fast driftssted, idet udstyret blev flyttet fra sted til sted.

relation til aktiviteten.<sup>41</sup> Eksempler herpå kunne være en handlende, som flytter en salgsbod inden for en markedsplads.<sup>42</sup>

Betingelsen om, at forretningsstedet skal være fast i tid, indebærer, at forretningsstedet kun kan udgøre et fast driftssted, såfremt tilknytningen til forretningsstedet har en vis varighed, dvs. at det ikke blot er af midlertidig karakter.<sup>43</sup> Hvad der skal til for at opfylde kravet om forretningssted af en vis varighed beror på en konkret vurdering.<sup>44</sup> I de fleste tilfælde anses der dog ikke at foreligge et fast driftssted, hvis en virksomhed i et land er udøvet gennem et forretningssted, der er opretholdt i mindre end 6 måneder.<sup>45</sup> Der er som udgangspunkt tale om en tommelfingerregel; men i praksis foretages en skarp afgrænsning af de 6 måneder.

Det bemærkes, at det ikke er et krav, at der er tale om 6 sammenhængende måneder; der kan i stedet være tale om virksomhed af stadig tilbagevendende karakter.<sup>46</sup> Der kan fx være tale om virksomhed udøvet 1 måned pr. år over en periode på 6 år.

Målingen af den tidsmæssige periode foretages med starttidspunkt den dag, virksomheden påbegyndes på forretningsstedet og med sluttidspunkt den dag, virksomheden ophører på forretningsstedet. Det skal i den forbindelse påpeges, at forberedende arbejde, der ligger forud for påbegyndelsen af virksomheden som udgangspunkt ikke tæller med i den tidsmæssige måling.

#### **4.1.3. Udøvelse af virksomhed gennem forretningsstedet**

Den tredje og umiddelbart sidste betingelse, der skal være opfyldt, for at der foreligger et fast driftssted efter den generelle definition i artikel 5, stk. 1, er, at foretagendets virksomhed skal udøves helt eller delvist på/gennem forretningsstedet.<sup>47</sup>

Hvorvidt der udøves virksomhed er underlagt en både positiv og negativ afgrænsning. Den omhandlede aktivitet skal således positivt kunne kvalificeres som virksomhed i henhold til intern ret, men må omvendt ikke have en karakter, hvorefter den kan anses for at være af hjælpende eller forberedende karakter, jf. artikel 5, stk. 4.

---

<sup>41</sup> Jf. punkt 5.1. i kommentarerne til artikel 5.

<sup>42</sup> Jf. punkt 5.2. i kommentarerne til artikel 5.

<sup>43</sup> Jf. punkt 6 i kommentarerne til artikel 5.

<sup>44</sup> Jf. *Anders Nørgaard Laursen: Fast driftssted* (2011), p. 113.

<sup>45</sup> Jf. punkt 6 i kommentarerne til artikel 5.

<sup>46</sup> Jf. punkt 6 og 6.1. i kommentarerne til artikel 5.

<sup>47</sup> "Gennem" fremgår ikke af ordlyden af den danske oversættelse (2014), men af originalversionerne (fransk og engelsk) og af kommentarerne (punkt 2, 4.6. og 7 til artikel 5).

#### **4.1.3.1. Virksomhedsbegrebets positive afgrænsning**

Når det skal vurderes, om der udøves virksomhed, skal intern dansk ret iagttages, jf. modeloverenskomstens artikel 3, stk. 2.

Det bemærkes, at virksomheden ikke nødvendigvis skal være af produktiv karakter, dvs. den skal ikke nødvendigvis i sig selv bidrage til foretagendets overskud.<sup>48</sup> Det forudsættes dermed, at hver del bidrager til helhedens produktivitet inden for en veldrevet virksomhedsorganisations rammer.

Betingelsen vil sædvanligvis være opfyldt, når personer udøver foretagendets virksomhed i den stat, hvor det faste forretningssted er beliggende.<sup>49</sup>

Det er i teorien blevet gjort gældende, at vurderingen af, hvorvidt der udøves erhvervsmæssig virksomhed, ikke kun kan vurderes ud fra forholdene i kildelandet, men nødvendigvis må ske på baggrund af foretagendets samlede aktiviteter.<sup>50</sup>

Dog skal det påpeges, at såfremt kernevirksomheden er beliggende i en anden stat, kan udøvelse af virksomhed, som ikke er produktiv, blive omfattet af den negative afgrænsning i artikel 5, stk. 4. Dette forhold analyseres nærmere senere hen i nærværende afhandling, jf. afsnit 5.1.2.

#### **4.1.3.2. Virksomhedsbegrebets negative afgrænsning**

Modeloverenskomstens artikel 5, stk. 4 foretager en negativ afgrænsning af fast driftsstedsbegrebet, hvorefter en række aktiviteter af forberedende og hjælpende karakter ikke i sig selv opfylder betingelserne for et fast driftssted.

Denne negative afgrænsning medfører, at såfremt der alene udøves aktivitet af forberedende og hjælpende karakter, foreligger der ikke et fast driftssted, uanset om de øvrige betingelser for fast driftssted i det positive, primære kriterium måtte være opfyldt.

Går den udøvede aktivitet ud over det, der kan betegnes som hjælpende og forberedende, er aktiviteten ikke omfattet af den negative afgrænsning i artikel 5, stk. 4.

En mere detaljeret gennemgang af den negative afgrænsning foretages i et senere afsnit, jf. afsnit 5.1.

---

<sup>48</sup> Jf. punkt 7 i kommentarerne til artikel 5 sammenholdt med punkt 3 i kommentarerne til artikel 5.

<sup>49</sup> Jf. punkt 2 i kommentarerne til artikel 5.

<sup>50</sup> Jf. *Jens Wittendorff* i SR-Skat 2010, p. 212 ff.

#### **4.1.3.3. Udtrykket "gennem"**

Betingelsen om, at virksomheden skal udøves helt eller delvist gennem det faste forretningssted fremgår ikke af ordlyden af den danske oversættelse af modeloverenskomsten, men af originalversionerne (fransk og engelsk) og af kommentarerne til artikel 5.<sup>51</sup>

Udtrykket gennem skal forstås bredt og finder anvendelse i enhver situation, hvor virksomheden udøves på en bestemt lokalitet, der er til foretagendets disposition med henblik på udøvelsen af aktiviteten. Hvis således et foretagende fx udfører brolægning af en gade, vil foretagendet blive anset for at udøve sin virksomhed "gennem" lokaliteten, hvor arbejdet udføres.<sup>52</sup>

Udtrykket gennem giver umiddelbart anledning til tvivl i to typer af tilfælde.<sup>53</sup> Den ene type af tilfælde opstår, hvor det ikke-hjemmehørende foretagende udøver virksomhed, men hvor udøvelsen ikke har tilstrækkelig tilknytning til, at der opstår fast driftssted. Den anden type af tilfælde - som for nærværende afhandling er særligt interessant - opstår i de situationer, hvor der fra det faste driftssted udøves virksomhed, som er af hjælpende og forberedende karakter, jf. artikel 5, stk. 4, men hvor der uden for det faste forretningssted udøves foretagendets kernevirksomhed. Denne problemstilling analyseres senere i afsnit 6.2.

## **5. Fokus på virksomhedsbegrebets negative afgrænsning**

I forlængelse af afsnit 4.1., hvor en overordnet gennemgang af det primære kriterium i modeloverenskomstens 5, stk. 1, 2 og 4 blev foretaget, vil dette afsnit gå mere i dybden med virksomhedsbegrebets negative afgrænsning i henhold til artikel 5, stk. 4.

### **5.1. Negativ afgrænsning i medfør af artikel 5, stk. 4.**

I afsnit 4.1.3.2. blev det fastslået, at denne negative afgrænsning medfører, at såfremt der alene udøves aktivitet af forberedende og hjælpende karakter, foreligger der ikke et fast driftssted, uanset om de øvrige betingelser for fast driftssted i det positive, primære kriterium måtte være opfyldt.

Derudover blev det nævnt, at såfremt den udøvede aktivitet går ud over det, der kan betegnes som hjælpende og forberedende, er

---

<sup>51</sup> Jf. punkt 2, 4.6. og 7 i kommentarerne til artikel 5.

<sup>52</sup> Jf. punkt 4.6. i kommentarerne til artikel 5.

<sup>53</sup> Jf. *Anders Nørgaard Laursen: Fast driftssted (2011), p. 146.*

aktiviteten ikke omfattet af den negative afgrænsning i artikel 5, stk. 4.

Spørgsmålet til afklaring nu er dermed, hvordan man fastslår, om en given aktivitet bliver omfattet af artikel 5, stk. 4.

Til dette formål er det oplagt starte med at se på bestemmelsens ordlyd.

Bestemmelsen indeholder en generalklausul i artikel 5, stk. 4, litra e, som fastslår, at opretholdelse af et fast forretningssted udelukkende i det øjemed at udføre anden virksomhed af forberedende og hjælpende art for foretagendet ikke anses for at udgøre et fast driftssted. Idet der er tale om en generalklausul, er det unødvendigt at opregne en udtømmende liste over, hvilke aktiviteter, som anses for udelukket fra fast driftssted-definitionen.<sup>54</sup>

Dog indeholder bestemmelsen en ikke-udtømmende liste med en række eksempler på aktiviteter af forberedende og hjælpende karakter. Disse nævnte aktiviteter undtages dermed eksplicit fra at udgøre et fast driftssted.

Eksemplerne er som følger:

- Anvendelsen af indretninger udelukkende til oplagring, udstilling eller udlevering af varer tilhørende foretagendet, jf. artikel 5, stk. 4, litra a
- Opretholdelsen af et varelager, tilhørende foretagendet, udelukkende til oplagring, udstilling eller udlevering, jf. artikel 5, stk. 4, litra b
- Opretholdelsen af et varelager, tilhørende foretagendet, udelukkende til bearbejdelse eller forædling hos et andet foretagende, jf. artikel 5, stk. 4, litra c
- Opretholdelsen af et fast forretningssted udelukkende for at foretage indkøb af varer eller fremskaffe oplysninger til foretagendet, jf. artikel 5, stk. 4, litra d

Såfremt det faste forretningssted alene udøver aktiviteter, som består af en kombination af de anførte eksempler, anses betingelserne for et fast driftssted fortsat ikke for opfyldt, jf. artikel 5, stk. 4, litra f.

---

<sup>54</sup> Jf. punkt 23 i kommentarerne til artikel 5.



### 5.1.1. Ordlydsfortolkning

Det fremgår ikke klart, hvorvidt de i artikel 5, stk. 4, litra a-d, opregnede eksempler *aldrig* vil kunne udgøre fast driftssted, eller om den konkrete aktivitet i alle tilfælde tillige skal kvalificeres som af hjælpende eller forberedende karakter, jf. artikel 5, stk. 4, litra e.<sup>55</sup>

På den ene side virker det ulogisk, at virksomhed af et ikke ubetydeligt omfang skal undtages fra fast driftssted-definitionen, blot fordi aktiviteten er omfattet af et af eksemplerne i artikel 5, stk. 4, litra a-d, selvom aktiviteten *ikke* kan kvalificeres som af hjælpende eller forberedende karakter, jf. litra e.

Et eksempel herpå kunne være et kreditoplysningsbureau, som via et kontor indsamler kreditoplysninger. Denne type kontor vil uden tvivl undtages fra fast driftssted-definitionen i medfør af artikel 5, stk. 4, litra d; men omvendt kan aktiviteten ikke anses for at være af forberedende eller hjælpende karakter.<sup>56</sup>

Uanset indholdet af artikel 5, stk. 4, litra d, kan et kontor af ovennævnte type ud fra ordlyden af såvel artikel 5, stk. 4, litra e som punkt 21 i kommentarerne hertil, kunne udgøre et fast driftssted.<sup>57</sup> I litra e skrives som følger: "*opretholdelsen af et fast forretningssted udelukkende i det øjemed at udføre anden virksomhed af forberedende eller hjælpende art for foretagendet*" (egen understregning). Det understregede antyder, at litra a-d i alle tilfælde skal være af forberedende eller hjælpende karakter. Der kan endvidere støttes ret på dette synspunkt på basis af punkt 21 i kommentarerne hertil, i hvilke følgende skrives: "*Stk. 4's bestemmelser er således udformet med henblik på at forhindre, at et foretagende i en stat beskattes i den anden stat, hvis det i denne anden stat udøver virksomhed udelukkende af forberedende eller hjælpende art*" (egen understregning).

En ordlydsfortolkning af artikel 5, stk. 4 kan imidlertid også tale for det modsatte resultat, jf. de indledende ord i artikel 5, stk. 4: "*Uanset foranstående bestemmelser i denne artikel skal udtrykket "fast driftssted" ikke omfatte...*". Derudover kan det gøres gældende, at selvom en aktivitet som nævnt i litra a-d har et betydeligt omfang, vil det stadig være vanskeligt at opstille et sikkert beregningsgrundlag.<sup>58</sup>

---

<sup>55</sup> Jf. Anders Nørgaard Laursen: Fast driftssted (2011), p. 135.

<sup>56</sup> Jf. Frederik Zimmer: Internasjonal inntektsskatterett (2009), p. 183.

<sup>57</sup> Jf. Frederik Zimmer: Internasjonal inntektsskatterett (2009), p. 183.

<sup>58</sup> Jf. Arvid Aage Skaar: Permanent Establishment (1991) p. 388 ff.

På baggrund af ovennævnte ordlydsfortolkninger må det antages, at eksemplerne i litra a-d i alle tilfælde skal betragtes som af hjælpende og forberedende karakter og dermed aldrig kan udgøre et fast driftssted. Det må dog antages, at eksemplerne skal fortolkes indskrænkende, og udøves der aktivitet gennem et fast forretningssted, som afviger fra de nævnte eksempler på aktiviteter, vil aktiviteten ikke længere pr. definition anses for hjælpende eller forberedende.<sup>59</sup> Det må herefter undersøges, om betingelsen herom i artikel 5, stk. 4, litra e er opfyldt.

Det bemærkes, at det netop er denne ovenstående problematik, der ønskes afhjulpet ved gennemførelsen af ændringen af artikel 5, stk. 4 i medfør af modeloverenskomsten (version 2017), jf. afsnit 7.1.

### **5.1.2. Kernevirksomhed**

Såfremt den udøvede aktivitet går ud over det, der kan betegnes som hjælpende og forberedende, er aktiviteten ikke omfattet af den negative afgrænsning i artikel 5, stk. 4.

I denne forbindelse bliver begrebet kernevirksomhed, som nævnt i afsnit 4.1.3.1., relevant. Det er nødvendigt at foretage en sontring mellem, hvad der kan kaldes kernevirksomhed, og hvad der er virksomhed af hjælpende eller forberedende karakter.

Kernevirksomhed eller *core business* består oftest af aktiviteter, der gør foretagendet i stand til at opfylde dets hovedformål og samtidig gør foretagendet i stand til at realisere et økonomisk overskud.

Den præcise afgrænsning mellem virksomhed af forberedende og hjælpende karakter over for kernevirksomhed vil i grænsetilfælde kunne volde betydelige problemer. Det afgørende kriterium er ifølge kommentarerne til modeloverenskomsten, om det faste forretningssted i sig selv udgør en "*væsentlig og betydningsfuld*" del af foretagendets virksomhed i sin helhed.<sup>60</sup> Heri ligger altså et kvalitativt såvel som et kvantitativt krav. Hvert enkelt tilfælde skal dermed undersøges på grundlag af dets egne forhold. I alle tilfælde udøver et fast forretningssted ikke forberedende eller hjælpende virksomhed, hvis dets almindelige formål er identisk med hele foretagendets almindelige formål.<sup>61</sup>

---

<sup>59</sup> Jf. Anders Nørgaard Laursen: Fast driftssted (2011), p. 137.

<sup>60</sup> Jf. punkt 24 i kommentarerne til artikel 5.

<sup>61</sup> Jf. punkt 24 i kommentarerne til artikel 5.

Forretningsstedets funktion skal være underordnet i forhold til foretagendets indtægtsgivende aktiviteter, hvorfor bedømmelsen må ske konkret.

Såfremt det samlede foretagendes formål fx er at betjene patenter mv., og foretagendet erhverver sin indkomst derved, vil et forretningssted, hvorfra der udføres tilsvarende funktioner, ikke falde ind under undtagelserne i artikel 5, stk. 4. Det modsatte vil være tilfældet, hvis betjeningen af patenterne ikke har en direkte forbindelse med indkomsterhvervelsen.<sup>62</sup>

Som nævnt tidligere skal den udøvede virksomhed ikke nødvendigvis være af produktiv karakter, dvs. den skal ikke nødvendigvis i sig selv bidrage til foretagendets overskud, for at der kan statueres fast driftssted.<sup>63</sup> Det forudsættes dermed, at hver del bidrager til helhedens produktivitet inden for en veldrevet virksomhedsorganisations rammer.

Udgangspunktet om, at enhver aktivitet bidrager til produktiviteten og derfor i princippet bør kunne udgøre et fast driftssted, brydes af visse praktiske hensyn, især understøttelsen af international handel og muligheden for at opstille et selvstændigt beregningsgrundlag. Derfor undtages visse aktiviteter fra at udgøre faste driftssteder, jf. artikel 5, stk. 4, litra a-d.

### **5.1.3. Flere funktioner**

Hvis der fra det faste forretningssted både udføres funktioner, der isoleret ville have været omfattet af undtagelsen i stk. 4 og funktioner, der ikke er omfattet, vil hele forretningsstedet blive betragtet som et fast driftssted, der omfatter begge funktioner.<sup>64</sup>

Opretholder et foretagende eksempelvis et fast forretningssted til udlevering af maskinerireservedele til kunder, når det i tillæg til udleveringen af reservedele ligeledes vedligeholder eller reparerer sådant maskineri, kan der foreligge fast driftssted.<sup>65</sup>

Et foretagende kan dermed ikke opsplitte et fast forretningssted i flere mindre enheder. Dette betyder, at i de tilfælde, hvor der både udføres aktiviteter, der er af forberedende og hjælpende karakter, og aktiviteter, der ikke er, vil hele det faste forretningssted blive betragtet som et samlet fast driftssted, der omfatter begge typer af virksomhed.

---

<sup>62</sup> Jf. punkt 23 i kommentarerne til artikel 5.

<sup>63</sup> Jf. punkt 7 i kommentarerne til artikel 5 sammenholdt med punkt 3 i kommentarerne til artikel 5.

<sup>64</sup> Jf. punkt 30 i kommentarerne til artikel 5.

<sup>65</sup> Jf. punkt 25 i kommentarerne til artikel 5.

#### 5.1.4. Ledelse

Som nævnt i afsnit 4.1. indeholder artikel 5, stk. 2, litra a, som et eksempel på fast driftssted "*et sted, hvorfra foretagendet ledes*". I forlængelse heraf angives det i kommentarerne til artikel 5, stk. 4, at ledelse af selv blot en del af et foretagende ikke skal anses for virksomhed af hjælpende eller forberedende karakter, også selvom ledelsen blot vedrører en mindre del af det samlede foretagende. I denne forbindelse kan der opstå nogen afgrænsningsmæssige problemstillinger, i forhold til hvad der forstås ved ledelse i denne henseende. Dette spørgsmål kan besvares ved at sammenholde begreberne *koordinering* contra *ledelse*.

#### 5.1.5. Værnsregel imod geografisk fragmentering

Kommentarerne til modeloverenskomsten indeholder desuden en værnsregel imod en geografisk fragmentering foretaget af ét foretagende. Dette indebærer, at artikel 5, stk. 4, litra f er uden betydning i de tilfælde, hvor et foretagende opretholder flere faste forretningssteder i litra a-e's forstand under forudsætning af, at de er adskilt fra hinanden stedligt og organisatorisk, idet hvert forretningssted skal betragtes for sig og isoleret ved afgørelsen af, om der foreligger fast driftssted. Forretningssteder kan ikke anses for at være adskilt organisatorisk, når hver af dem i en stat har komplementære funktioner såsom at modtage og opbevare varer på et sted, distribuere disse varer fra et andet sted osv.<sup>66</sup> Et foretagende kan dermed ikke opsplitte en sammenhængende virksomhed i flere mindre enheder og påstå, at hver enhed kun udfører virksomhed af forberedende eller hjælpende karakter.

I de tilfælde, hvor en given aktivitet anses for omfattet af afgrænsningen i artikel 5, stk. 4; men hvor aktiviteten udøves for andre foretagender, så vil artikel 5, stk. 4 alligevel ikke finde anvendelse. Artikel 5, stk. 4, litra e gør det klart, at det faste forretningssteds virksomhed skal udføres for foretagendet. Et fast forretningssted, som yder tjenester, ikke kun til sit eget foretagende, men også direkte til andre foretagender (herunder koncernforbundne selskaber),<sup>67</sup> vil ikke falde ind under litra e's anvendelsesområde.<sup>68</sup> Hvis eksempelvis et foretagendes virksomhed består i at udleje lagerplads, da vil et sådan lager i kildelandet kunne udgøre et fast driftssted, uanset artikel 5, stk. 4, litra a,

---

<sup>66</sup> Jf. punkt 27 i kommentarerne til artikel 5.

<sup>67</sup> Jf. punkt 26 i kommentarerne til artikel 5.

<sup>68</sup> Jf. punkt 26 i kommentarerne til artikel 5.

idet foretagendet ikke oplagrer varer, der tilhører foretagendet selv.<sup>69</sup>

#### **5.1.6. Sammenfatning**

Såfremt alle betingelserne for at statuere fast driftssted i det positive, primære kriterium er opfyldt, jf. artikel 5, stk. 1 og 2, skal det vurderes, om det faste driftssted er omfattet af undtagelserne i artikel 5, stk. 4.

Ifølge kommentarerne til modeloverenskomsten kan det være vanskeligt at sondre mellem virksomhed, som er af forberedende eller hjælpende karakter og virksomhed, som ikke er det. Det afgørende kriterium er, om det faste forretningssted i sig selv udgør en væsentlig og betydningsfuld del af foretagendets virksomhed i sin helhed. Hvert enkelt tilfælde skal undersøges på grundlag af dets egne forhold. I alle tilfælde udøver et fast forretningssted ikke forberedende eller hjælpende virksomhed, hvis dets almindelige formål er identisk med hele foretagendets formål.

### **6. Dansk retspraksis op til nu**

Til brug for belysning og konkretisering af begrebet "forberedende og hjælpende karakter" i medfør af artikel 5, stk. 4, vil i det følgende foretages en gennemgang og analyse af relevant retspraksis.

Til en start analyseres en række afgørelser af generel karakter. I denne forbindelse analyseres særligt de lidt uklare formuleringer i artikel 5, stk. 4 - herunder en vurdering af om den udøvede aktivitet på forretningsstedet sker som en del af virksomhedens kernevirksomhed eller om den kan betegnes som værende af forberedende eller hjælpende karakter.

Dernæst er udvalgt en række afgørelser, der knytter sig til nogle specifikke områder, som i praksis har givet særlig anledning til tvivl, eller som bidrager med en vis grad af nyhedsværdi.

Afgørelserne er forsøgt udvalgt med udgangspunkt i retskildeværdi. Dette medfører, at det som udgangspunkt er afsagte domme, der skal lægges til grund. I praksis vil det dog oftest være i den administrative praksis, at der tages stilling til problematikker omkring fast driftssted, hvorved afgørelser fra Landsskatteretten er af stor betydning. I det omfang et spørgsmål ikke er afgjort ved de danske domstole eller Landsskatteretten (eller Skatteankestyrelsen),

---

<sup>69</sup> Jf. *Anders Nørgaard Laursen: Fast driftssted* (2011), p. 137.

vil praksis blive dannet på basis af SKAT's offentliggjorte afgørelser - herunder afgørelser fra Skatterådet, jf. afsnit 2.3.5.

### **6.1. Begrebet "kernevirksomhed"**

Den præcise afgrænsning mellem virksomhed af forberedende og hjælpende karakter over for kernevirksomhed vil i grænsetilfælde kunne volde betydelige problemer.

Som tidligere nævnt er det afgørende kriterium, om det faste forretningssted i sig selv udgør en væsentlig og betydningsfuld del af foretagendets virksomhed i sin helhed.<sup>70</sup>

På den baggrund blev et dansk selskabs forskningsenhed i Sverige ikke anset for at udgøre et fast driftssted, jf. SKM2007.261.SR, jf. nedenstående gennemgang.

Såfremt en given aktivitet kan kategoriseres som forskning og udvikling i forhold til virksomhedens produkter, vil aktiviteten blive anset for at være af forberedende eller hjælpende karakter. Dette er tilfældet, også selvom det udviklede produkt på længere sigt potentielt kan bidrage med betydningsfuld værdi for foretagendet.<sup>71</sup> Årsagen hertil er, at de ydelser, enheden præsterer, er så fjerne fra den faktiske overskudsfrembringelse, at det er vanskeligt at henføre noget overskud til det faste forretningssted.<sup>72</sup>

Skatterådets afgørelse SKM2007.261.SR drejede sig om et dansk selskab, som drev virksomhed med produktion, udvikling og salg af apparater. Salg i udlandet skete gennem udenlandske datterselskaber eller uafhængige agenter. Selskabet ønskede at oprette en udviklingsafdeling i Sverige og ville i den forbindelse gerne vide, om afdelingen ville udgøre et fast driftssted. Det blev oplyst, at salg i Sverige skete gennem en uafhængig agent. Skatterådet tiltrådte SKAT's indstilling, hvorfor den svenske afdeling blev anset for at være af hjælpende og forberedende karakter, jf. SEL § 8, stk. 2 og den fællesnordiske DBO's artikel 5, stk. 4, litra e.

Havde afdelingen imidlertid været en del af en forsknings- og udviklingsvirksomhed, ville resultatet imidlertid være det modsatte, idet afdelingen dermed ville "falde ind under" foretagendets almindelige formål.<sup>73</sup>

Uagtet at en aktivitet som udgangspunkt anses for omfattet af artikel 5, stk. 4, anses den altså alligevel ikke for omfattet, såfremt den

---

<sup>70</sup> Jf. punkt 24 i kommentarerne til artikel 5.

<sup>71</sup> Jf. punkt 23 i kommentarerne til artikel 5.

<sup>72</sup> Jf. punkt 23 i kommentarerne til artikel 5.

<sup>73</sup> Jf. punkt 24 i kommentarerne til artikel 5.

udøves for andre foretagender.<sup>74</sup> Dvs. såfremt der er tale om forskning og/eller udvikling på kontrakt med et andet foretagende, er der ikke tale om en aktivitet af forberedende eller hjælpende karakter.

Til gengæld blev arbejde udført fra et kontor i Danmark af en personlig assistent til direktøren i et svensk selskab ikke anset for at medføre fast driftssted, jf. SKM2013.217.SR. I denne sag bad et svensk selskab Skatterådet om at tage stilling til, hvorvidt selskabet ville få fast driftssted i Danmark, når selskabet lejede et kontorlokale i Danmark, som skulle bruges af en medarbejder, der var ansat i det svenske selskab, når der henses til, at det svenske selskab ikke havde øvrige aktiviteter i Danmark. Medarbejderen skulle udføre opgaver såsom planlægning af møder, telefonpasning og arrangering af rejser. Selvom der uden tvivl var tale om et fast forretningssted, mente Skatterådet altså ikke, at der var tale om fast driftssted, da de nævnte aktiviteter måtte anses for værende af forberedende eller hjælpende karakter.

En anden tilsvarende sag er SKM2011.288.SR. Sagen omhandlede et tysk selskabs opretholdelse af et pauserum til nogle lokomotivførere i forbindelse med togdrift i Danmark. Skatterådet fandt, at lokalet var et fast forretningssted, men aktiviteten blev anset for at være af hjælpende og forberedende karakter. Dermed var der ikke tale om fast driftssted for så vidt angik pauserummet.

SKAT er imidlertid nået til det modsatte resultat i nogle afgørelser vedrørende udenlandske lægers arbejde fra danske klinikker. Et eksempel herpå er SKM2012.313.SR. I denne sag ville polske tandlæger gennem et polsk selskab udføre diverse tandbehandlinger fra en dansk tandlægeklinik. Da der var tale om opgaver, som var kernen i udøvelsen af den danske tandlægekliniks virksomhed, kunne de polske tandlægers funktioner ikke anses for at være af hjælpende eller forberedende karakter.<sup>75</sup>

## **6.2. Begrebet "gennem"**

Som nævnt i afsnit 4.1.3.3. medfører betingelsen om virksomhedsudøvelse gennem det faste forretningssted tvivlsspørgsmål i de tilfælde, hvor der gennem forretningsstedet udøves virksomhed omfattende af artikel 5, stk. 4, mens der uden for forretningsstedet udøves virksomhed, som ikke er det. Et typisk eksempel herpå kan være, at der fra et kontor i kildelandet arrangeres salgsmøder mellem

---

<sup>74</sup> Jf. punkt 29 og 30 i kommentarerne til artikel 5.

<sup>75</sup> Jf. også SKM2012.403.SR.

et foretagendes kunder og foretagendets sælgere til afholdelse på kundens forretningssted.

Dette var et aktuelt spørgsmål i TfS 1989, 165 LSR. I denne sag klagede et tysk selskab til Landsskatteretten over en bindende forhåndsbesked fra Ligningsrådet. Det tyske selskab havde indgået en aftale med et dansk selskab, som drev lager- og distributionsvirksomhed i Danmark, om at forestå en række opgaver såsom ekspedition af varer, udskrive fakturaer mv. Det tyske selskab forestod selv alt salgsarbejde, og det danske selskab havde ingen beslutningskompetence. Ligningsrådet fandt, at der blev udøvet virksomhed gennem det faste forretningssted,<sup>76</sup> dvs. gennem den danske lagerbygning. Ligningsrådet udtalte dog, at der til trods herfor ikke ville opstå et fast driftssted, hvis aktiviteten kunne karakteriseres for værende af forberedende eller hjælpende karakter, jf. artikel 4(b) i den dagældende tysk-danske DBO.

I denne forbindelse udtalte Ligningsrådet følgende: *"Da selskabets virksomhed i Danmark ud over selve lagerfunktionen også omfatter hovedparten af de funktioner, der er knyttet til salgsvirksomhed, kan selskabets virksomhed efter Ligningsrådets opfattelse ikke anses for opretholdelse af varelager udelukkende til oplagring, udstilling eller udlevering og er dermed ikke omfattet af undtagelsesbestemmelserne for virksomheder af forberedende og hjælpende karakter."*

Det fremgår af citatet, at Ligningsrådet dermed har vurderet det tyske selskabs samlede aktiviteter i Danmark under ét, dvs. både den virksomhed, det tyske selskab selv udførte og den virksomhed, det danske selskab udførte.<sup>77</sup>

Landsskatteretten nåede imidlertid til det modsatte resultat, idet der blev lagt vægt på, at det danske selskab ikke havde nogen beslutningskompetence og ikke forestod salgsarbejde.

Landsskatterettens afgørelse var ikke overraskende, idet den cementerede en allerede gældende praksis på området, jf. afsnit 6.3.

Det interessante var Ligningsrådets udtalelser, som lagde op til, at der blev foretaget en vurdering af det tyske selskabs samlede aktiviteter i Danmark. Det lader til, at Ligningsrådet vurderede, at det tyske selskab udøvede virksomhed i Danmark såvel gennem det faste forretningssted - i kraft af opgaverne udført af det danske

---

<sup>76</sup> Ligningsrådet udtalte hertil, at virksomheden ansås for udført fra det danske selskabs lagerbygning, idet det danske selskab fremstod som det tyske selskabs repræsentant. En nærmere analyse heraf foretages ikke i nærværende afhandling.

<sup>77</sup> Jf. Anders Nørgaard Laursen: Fast driftssted (2011), p. 152.



selskab - såvel som uden for det faste driftssted i kraft af det salgsarbejde, det tyske selskabs sælgere udførte i Danmark.<sup>78</sup>

Spørgsmålet om kombinationen af virksomhed af forberedende og hjælpende karakter gennem det faste forretningssted og kernevirkosomhed udenfor er endnu ikke direkte prøvet ved de danske domstole. Retstilstanden må derfor siges at være uklar.

Dansk administrativ praksis synes da heller ikke at acceptere, at ovenstående scenarium skulle medføre fast driftssted.<sup>79</sup>

### **6.3. Salgsarbejde - med og uden beslutningskompetence**

En særlig sondring, som i praksis ofte har givet anledning til tvivl, vedrører de situationer, hvor der gennem et kontor udøves omfattende salgsarbejde, men hvor det endelige salg skal godkendes og afsluttes af foretagendets hovedkontor i domicillandet. Hvorvidt der på forretningsstedet er personale, som har fuldmagt, er således et vigtigt kriterium ved afgørelsen af, om der udøves arbejde af hjælpende eller forberedende karakter.

Dog bemærkes det, at der ikke kan sluttes modsætningsvist fra dette kriterium.<sup>80</sup> Selv i de tilfælde, hvor en ansat er udstyret med fuldmagt til at indgå bindende aftaler for foretagendet, er det nødvendigt, at udøvelsen af denne fuldmagt vedrører forhold, som ikke kan karakteriseres som af forberedende eller hjælpende karakter.

De afgrænsningsmæssige udfordringer forbundet hermed søges belyst ved gennemgang af relevant retspraksis.

I sagen RR 1977, SM 215 havde en advokat forespurgt Statsskattedirektoratet, om et "internationalt boreselskab" blev skattepligtigt til Danmark i medfør af SEL § 2, stk. 1. Selskabet deltog i olieeftersøgning ved Grønland med et skib og ønskede i den forbindelse at oprette et kontor i København. Kontorets formål var alene at føre bog over skibets resultater, at drage omsorg for skibets udrustning, herunder proviantering, at føre og attestere skibenes ugentlige rapporter, og at kontrollere timeskemaer og besætningen til brug for lønafregning. Statsskattedirektoratet fandt, at virksomheden ikke medførte skattepligt til Danmark. I denne sag havde den ansatte netop fuldmagt til at indgå bindende aftaler; men eftersom udøvelsen af denne fuldmagt blev vurderet til alene at vedrøre forhold, som kunne karakteriseres som værende af

---

<sup>78</sup> Jf. Anders Nørgaard Laursen: Fast driftssted (2011), p. 153.

<sup>79</sup> Jf. Anders Nørgaard Laursen: Fast driftssted (2011), p. 150.

<sup>80</sup> Jf. Anders Nørgaard Laursen: Fast driftssted (2011), p. 139.

forberedende og hjælpende karakter, blev der ikke statueret fast driftssted.

I sagen TfS 1989, 165 LSR, tidligere præsenteret i afsnit 6.2., påtænkte et tysk selskab at etablere et varelager hos et dansk selskab. Det danske selskab fik ikke kompetence til at indgå bindende aftaler på vegne af det tyske selskab. Det danske selskab skulle ikke foretage salgsarbejde og ikke afgive ordrebekræftelser, men kun ekspedere varer efter modtagne ordrer og fakturere disse efter prisliste. Landsskatteretten fandt, at aktiviteterne måtte anses for at være af forberedende eller hjælpende karakter.

I sagen TfS 1991, 38 LR anmodede et amerikansk selskab Ligningsrådet om bindende forhåndsbesked. Selskabet havde til hensigt at etablere et lager i Danmark, der blev administreret af en uafhængig tredjemand. Når varer blev produceret, blev de herefter leveret til lageret. Et dansk datterselskab skulle administrere udleveringer, således at koncernselskaberne, når disse modtog en ordre, formidle ordren via EDB til det danske datterselskab, som herefter udskrev følgeseddel og formidlede varen udleveret og sendt direkte fra lageret. Lageret skulle dermed udelukkende ekspedere allerede solgte varer fra lageret til kunderne. Der var dermed ingen beslutningskompetence i Danmark. I medfør af DBO'en mellem USA og Danmark, kunne aktiviteten i Danmark ikke betegnes som værende af hjælpende eller forberedende karakter. Ikke desto mindre konkluderede Ligningsrådet, at der ikke var tale om fast driftssted, da der ikke var hjemmel til at beskatte selskabet efter intern dansk ret, jf. SEL § 2, stk. 1, litra a, fortolket ud fra artikel 5, stk. 4 i modeloverenskomsten. I denne var det afgørende kriterium snarere, at der var tale om udlevering fra et lager, end at der ikke var beslutningskompetence i Danmark.

I andre sager, hvor der udøves aktivitet ud over bare vareudlevering fra et lager, er den manglende beslutningskompetence et afgørende kriterium.

Dette blev grundlagt i tidlig retspraksis allerede inden vedtagelsen af Kildeskatteloven, jf. SpO 1964/1, s. 40. Sagen drejede sig om en tysk statsborger, som var indehaver af en virksomhed i Tyskland. Han etablerede et kontor i Danmark med en dansker som forretningsfører. Kontorets opgaver var dels at lave undersøgelser af det danske marked og rapportere herom til det tyske firma og dels at formidle køb og salg af produkter fra Danmark. Forretningsføreren havde ingen beslutningskompetence. Der skulle til enhver tid indhentes tilladelse fra det tyske firma, og fakturering og betaling skete

direkte fra Tyskland. Der blev herefter ikke statueret fast driftssted i Danmark, jf. dagældende SL § 2, nr. 3.

Denne ovenstående afgørelse er siden fulgt i administrativ praksis. Til brug for belysning af forholdet, er i det nedenstående udvalgt et par sager.

Det første eksempel er sagen TfS 1991, 309 LSR, som vedrørte en klage til Landsskatteretten over en af Ligningsrådet afgivet bindende forhåndsbesked, jf. TfS 1990, 131 LR. Et tysk selskab havde til hensigt at åbne et repræsentationskontor i Danmark, hvilket Ligningsrådet havde anset for at være et fast driftssted jf. SEL § 2, stk. 1, litra a. Kontoret i Danmark havde alene til opgave at reklamere for og foretage oplysende arbejde om A's produkter. Landsskatteretten bemærkede særligt, at bindende salgsaftaler skulle indgås i Tyskland, at priser skulle fastsættes i Tyskland, og at fakturaer skulle udstedes fra Tyskland. Landsskatteretten fandt dermed, at der alene var tale om aktiviteter af hjælpende og forberedende karakter, og at der dermed ikke var tale om fast driftssted i Danmark.

Det andet eksempel er sagen SKM2005.532.LSR. I denne sag klagede et svensk selskab til Landsskatteretten over at være blevet anset for begrænset skattepligtig til Danmark i medfør af SEL § 2, stk. 1, litra a og den fællesnordiske DBO artikel 5. Aktiviteten bestod i handel med medicinalprodukter. Det svenske selskab importerede koncernens egne produkter til salg på det skandinaviske marked. I Danmark skete salget via en uafhængig tredjemand. Der blev i den forbindelse etableret et repræsentationskontor i Danmark, hvis opgaver bl.a. bestod i at formidle ordrer fra den uafhængige tredjemand, at rådgive og oplyse danske læger om produkterne, foretage markedsundersøgelser m.v. Ingen medarbejdere i Danmark var tillagt beslutningskompetence. Det svenske selskab varetog selv fakturering, ordrebekræftelser, salg m.v. Landsskatteretten udtalte, at selvom det svenske selskab etablerede et kontor i Danmark, kunne dette kontor ikke antages at udføre foretagendets almindelige forretningsvirksomhed. Der var dermed tale om aktiviteter af forberedende og hjælpende karakter, og der var derfor ikke tale om fast driftssted.

I tråd med ovenstående administrative praksis forholder SKAT sig til forholdet på samme måde.

Et eksempel herpå er sagen SKM2008.446.SR. I denne sag havde et dansk kommanditselskab forretningsadresse på et kontorhotel i Danmark, hvor en uafhængig repræsentant udelukkende modtog og videresendte

post. Repræsentanten havde ikke kompetence til at indgå aftaler på vegne af selskabet. Kommanditselskabet ejede et produktionsselskab, der var en afhængig repræsentant, men som udelukkende indkøbte varer. Funktionen blev af Skatterådet anset for at være af hjælpende eller forberedende karakter.

Det sidste eksempel, der skal gives herpå, knytter sig til sagen SKM2016.493.SR, i hvilken et japansk selskab havde etableret et repræsentationskontor i Danmark. Skatterådet bekræftede, at selskabet ikke fik fast driftssted i Danmark. Der blev lagt vægt på, at arbejdsopgaverne bl.a. bestod i at informere og rådgive distributører om produkter, og at medarbejderne ikke udfører salgsarbejde og/eller indgår aftaler.

Dansk administrativ praksis kan på den baggrund sammenfattes således, at manglende fuldmagt hos det faste forretningssteds personale til at indgå endelige salgsaftaler og lignende i reglen altid vil medføre, at det faste forretningssteds virksomhed anses for at være af hjælpende og forberedende karakter i medfør af artikel 5, stk. 4, uagtet omfanget af de øvrige aktiviteter, som udøves for foretagendet.

Selvom administrativ praksis forekommer klar, kan det dog diskuteres, hvorvidt kriteriet "arbejde af hjælpende og forberedende karakter" fortolkes i et omfang, der er uhensigtsmæssigt vidtrækkende. Faktum er, at dansk administrativ praksis er blevet kritiseret for at tillægge den manglende beslutningskompetence afgørende betydning - også i de tilfælde, hvor der udøves andet og mere end bare reklame- og informationsvirksomhed fra det danske forretningssted.<sup>81</sup>

Det er værd at bemærke, at Danmark er et af de lande, som - når der bortses fra praksis om hjemmekontorer, jf. afsnit 6.4. - tillægger manglende beslutningskompetence den største betydning. I en række lande anses den blotte opfordring til at gøre tilbud eller modtagelse af ordrer for at være en del af foretagendets kernevirkosomhed, selvom der ikke indgås bindende aftaler på forretningsstedet.<sup>82</sup>

#### **6.4. Hjemmekontorer**

Manglende beslutningskompetence tillægges dog tilsyneladende ikke samme vægt, når der er tale om en repræsentant med hjemmekontor, som ikke selv indgår salgsaftaler med foretagendets kunder.<sup>83</sup>

---

<sup>81</sup> Jf. Thøger Nielsen: Indkomstbeskatning II (1972), p. 256 og Poul Erik Hjerrild-Nielsen i SU 1991, 239.

<sup>82</sup> Jf. Jacques Sasseville og Arvid Aage Skaar i Cahiers de Droit Fiscal International, 94a 2009, p. 41.

<sup>83</sup> Jf. Anders Nørgaard Laursen i RR (2016).

Skatterådet har i en række afgørelser taget stilling til netop dette forhold.

Et eksempel herpå er SKM2013.273.SR. I denne sag har Skatterådet taget stilling til, hvorvidt et tysk selskab ville få fast driftssted i Danmark i forbindelse med ansættelse af en salgsmedarbejder med bopæl i Danmark.

Den danske medarbejders arbejdsopgave bestod i salg, rådgivning og servicering af såvel eksisterende som nye kunder i Danmark. Alle salgsaftaler skulle accepteres af selskabet i Tyskland. Rapportering (udfyldelse af rapporter, formularer m.v.) til det tyske selskab ville dels foregå fra et kontor i salgsmedarbejderens private bolig dels på "landevejen".

Skatterådet fandt, at det tyske selskab havde fast forretningssted i Danmark, og selskabets virksomhed blev udøvet gennem dette, hvilket betød, at der var tale om fast driftssted. Undtagelsesbestemmelsen i den dansk-tyske DBO vedrørende aktiviteter af forberedende eller hjælpende karakter, ansås ikke for opfyldt, da medarbejderens salgsopgave udgjorde en væsentlig og betydningsfuld del af det tyske selskabs virksomhed i sin helhed og var identisk med selskabets almindelige aktivitet uden for Danmark.

Med denne og lignende afgørelser<sup>84</sup> fra Skatterådet synes det næsten umuligt at undgå, at en sælger med hjemmekontor ikke medfører fast driftssted, når han er bosiddende i det land, hvor salgsarbejdet foretages.

Hvis der ikke skal statuere fast driftssted ved ansættelse af salgsmedarbejdere, skal disse således kun udføre arbejde mobilt hos kunder (salgsopsøgende).<sup>85</sup> Derudover skal man sørge for, at medarbejderne ikke har beslutningskompetence, hvilket kan være vanskeligt at administrere i praksis.

Det skal påpeges, at vanskeligheden ved at undgå fast driftssted, når man ansætter en medarbejder med hjemmekontor, alene kan antages at gøre sig gældende, når der netop er tale om en medarbejder med salgsfunktion.

Et hjemmekontor i sig selv er altså ikke tilstrækkeligt til at statuere fast driftssted.

Et eksempel herpå er SKM2016.111.SR. I denne sag bekræftede Skatterådet, at der ved en medarbejders flytning til Danmark ikke blev etableret fast driftssted. Skatterådet fandt, at medarbejderens

---

<sup>84</sup> Jf. fx SKM2011.351.SR, SKM2015.41.SR og SKM2015.664.SR.

<sup>85</sup> Jf. Nyhedsbrev fra Beierholm: Fast driftssted – Hjemmekontor.

privat bopæl udgjorde et fast forretningssted, der var til disposition for spørger. Det var imidlertid Skatterådets opfattelse, at medarbejderens aktiviteter i Danmark i form af supportrollen for spørger måtte anses for at være af forberedende eller hjælpende karakter. Skatterådet henså til de særlige omstændigheder omkring medarbejderens flytning til Danmark, ændrede jobfunktion i form af supportrollen for spørger, ansættelse på halv tid, at medarbejderen ikke længere havde egen kundeportefølje, herunder et kundansvar, og at eventuel kundekontakt indebar, at medarbejderen ikke havde nogen form for forhandlingsposition for spørger.

I sagen SKM2016.217.SR bekræftede Skatterådet tillige, at spørger ikke fik fast driftssted i Danmark. Skatterådet fandt, at eksportlederens private bopæl udgjorde et forretningssted, der var til disposition for spørger, og at aktiviteterne måtte anses for at være "faste" i tidsmæssig forstand. Det var imidlertid Skatterådets opfattelse, at eksportlederens aktiviteter i Danmark for spørger måtte anses for at være af forberedende eller hjælpende karakter. Der var primært lagt vægt på, at 80% af eksportlederens arbejde blev udført uden for Danmark, at arbejdsopgaverne primært knyttede sig til kunder uden for Danmark, og at kontakten til danske kunder ikke indebærer nogen forhandlingsposition.

Som det ses er dansk praksis på dette område særdeles kompliceret at navigere i. Det er i hvert fald svært at forklare, hvorfor den manglende beslutningskompetence i visse tilfælde tillægges en tilsyneladende altoverskyggende betydning, mens selvsamme forhold 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.

#### **6.5. Fjerntliggende arbejdspladser/digital tilstedeværelse**

I et bindende svar, SKM2017.691.SR udtaler Skatterådet, at spørgers advokatvirksomhed efter flytning fra Danmark ikke udgør fast driftssted i Danmark, da spørger ikke har fast forretningssted i Danmark, og der alene vil blive udført arbejde af forberedende og hjælpende karakter.

Ved vurderingen har SKAT henset til, at spørger ikke har kontor eller arbejdsplads i kontorfællesskabet i Danmark eller andetsteds. Alt arbejde foretages således fra det land, hvortil spørgeren er flyttet.

Allerede fordi de arbejdsopgaver (fakturering), som kontorfællesskabets sekretærer fremover vil udføre for spørger er af hjælpende og forberedende karakter, medfører spørgers brug af sekretærbistand ikke fast driftssted.

Spørgeren beholdt sin e-mailadresse efter flytning. Derudover havde han også adgang til at arbejde på den lokale server og ville fortsat fremgå af hjemmesiden, der anvendtes i kontorfællesskabet; men disse forhold var altså ikke nok til at statuere fast driftssted, da der alene var tale om digital tilstedeværelse, og da sekretærernes arbejde var at betragte som af hjælpende og forberedende karakter.

SKAT henviser til punkt 42.2. i kommentarerne til modeloverenskomstens artikel 5, st. 4. Punkt 42.2. angiver, at et "internet website" ikke i sig selv udgør et "rørligt formuegode", som kan sidestilles med en "indretning". I forbindelse med en hjemmeside kan man derfor ikke tale om en lokalitet, der kan udgøre et fast driftssted i overenskomstens forstand. Selvom det ikke fremgår udtrykkeligt af kommentarens punkt 42.2., angiver SKAT, at det må gælde tilsvarende for en e-mailadresse.

Denne afgørelse fra SKAT giver en indikation om, hvordan digitale arbejdspladser fremover vil blive anskuet fra en skattemæssig synsvinkel.<sup>86</sup> Flere og flere benytter sig af arbejdspladser på tværs af landegrænser, og hvis man vælger at etablere sig i udlandet og arbejde derfra, er det tilsyneladende en mulighed, så længe den eneste forbindelse til Danmark er en e-mail, adgang til hjemmeside og server. I tillæg hertil blev det fastslået, at sekretærarbejde, udført som en hjælp til ovenstående, kunne anses for at være af forberedende og hjælpende karakter, og dette er som bekendt, nok til, at der ikke statueres fast driftssted.

#### **6.6. Sammenfatning**

Et gennemgående tema i en række domme og afgørelser er sondringen mellem begrebet kernevirkksomhed og aktiviteter af forberedende og hjælpende karakter. I tråd med konklusionen, som knytter sig til den teoretiske begrebsdannelse, i afsnit 5.1.6. er det altovervejende kriterium i sagerne, om det faste forretningssted i sig selv udgør en væsentlig og betydningsfuld del af foretagendets virksomhed i sin helhed. Som nævnt vil denne sondring i grænsetilfælde kunne volde betydelige problemer.

I relation til kernevirkksomhed er identificeret en særlig problemstilling i de tilfælde, hvor der udøves aktiviteter af forberedende og hjælpende karakter gennem forretningsstedet og kernevirkksomhed uden for forretningsstedet. Umiddelbart er der ikke basis for at statuere fast driftssted i denne situation; men da

---

<sup>86</sup> Jf. Jakob Bundgaard på LinkedIn.com (2017).

situationen ikke er direkte prøvet ved de danske domstole, er retstilstanden på dette punkt ikke helt klar.

En særlig sondring, som i praksis ofte har givet anledning til tvivl vedrører de situationer, hvor der udøves salgssarbejde, men uden beslutningskompetence. I dansk administrativ praksis ses det, at manglende beslutningskompetence hos personalet i reglen altid vil medføre, at aktiviteten anses for at være af forberedende og hjælpende karakter. Det bemærkes, at Danmark er et af de lande, som tillægger manglende beslutningskompetence den allerstørste betydning.

Sammenholdt med nyere praksis om hjemmekontorer, hvor beslutningskompetencen ikke tillægges den samme betydning, forekommer dansk praksis ikke let at navigere i på dette punkt.

Etableres et hjemmekontor i udlandet i tilknytning til digital tilstedeværelse i Danmark, fx i form af e-mail adresse i Danmark, adgang til hjemmeside og server samt brug af sekretærsarbejde, statueres ikke nødvendigvis fast driftssted, jf. SKM2017.691.SR. Denne nye afgørelse fra SKAT er interessant, fordi den belyser et aktuelt emne: digitale arbejdspladser, som det må forventes, at flere og flere vil gøre brug af i fremtiden.

## **7. Ændringer af artikel 5, stk. 4 i medfør af BEPS Action 7**

2017-opdateringen af modeloverenskomsten gennemfører bl.a. BEPS Action 7, dvs. ændringer i selve teksten i artikel 5. Der gennemføres også en række ændringer af kommentarerne, som blev foreslået i 2012 (uafhængigt af BEPS).

Med udgangspunkt i BEPS Action 7 er der sket ændringer af fast driftsstedsbegrebet, som er gennemført i dels MLI og dels den seneste opdatering af modeloverenskomsten, som blev godkendt den 21. november 2017.

Da ændringerne endnu ikke er inkorporeret i dansk ret, kan de endnu ikke anses for at være gældende regler. De må derimod anses for at være nye retningslinjer, som de danske domstole potentielt allerede nu vil læne sig op af ved afsigelse af domme, jf. afsnit 2.3.4. I takt med at de inkorporeres i de DBO'er, Danmark har indgået, vil de utvivlsomt blive en del gældende ret.

Som tidligere nævnt har fast driftsstedsdefinitionen været analyseret som led i BEPS-projektet, jf. BEPS Action 7, og blandt



de fire anbefalinger, BEPS Action 7 indeholder, er der en anbefaling, der knytter sig til negativlisten i artikel 5, stk. 4.

Undtagelserne i stk. 4 er oprindeligt begrundet i et ønske om at fremme det internationale økonomiske samkvem og i vanskeligheder ved at opgøre en selvstændig indkomst for de pågældende aktiviteter. Sidstnævnte begrundelse er længe blevet kritiseret, idet det efter armslængdeprincippet normalt er uproblematisk at opgøre en indkomst for datterselskaber, der udfører tilsvarende aktiviteter.

Undtagelserne er ifølge OECD/G20 blevet misbrugt af multinationale koncerner, som har struktureret kerneaktiviteter på en sådan måde, at de er blevet omfattet af undtagelserne.

Den fundamentale bekymring er, at de fælles principper, der deler beskatningsretten mellem stater, ikke er fulgt med udviklingen i den økonomiske globalisering (herunder e-handel) og den stigende betydning af immaterielle rettigheder som værdiskabende faktor.

I kraft af modeloverenskomsten (version 2017) er der foretaget en materiel ændring af artikel 5, stk. 4, således at de specifikke undtagelser i artikel 5, stk. 4 litra a-d gøres betinget af, at de er af en forberedende eller hjælpende karakter. Til uddybning heraf er kommentarerne endvidere opdateret, jf. punkt 58-78 til artikel 5, stk. 4.

Endvidere skal en ny regel modvirke misbrug af de specifikke undtagelser ved en kunstig opdeling af aktiviteter på koncernforbundne selskaber - den såkaldte "anti-fragmenteringsregel", jf. modeloverenskomstens (version 2017) artikel 5, stk. 4.1. samt de dertilhørende kommentarer punkt 79-81.

### **7.1. Revidering af artikel 5, stk. 4**

Modeloverenskomstens artikel 5, stk. 4 indeholder den såkaldte negativliste, hvorefter visse aktiviteter er undtaget fra at kunne medføre, at der konstitueres fast driftssted, selvom betingelserne herfor ellers er opfyldt.

Som tidligere nævnt er bestemmelsen opbygget således, at en række specifikt oplistede aktiviteter er undtaget fra fast driftsstedsdefinitionen, jf. artikel 5, stk. 4, litra a-d. Udover disse specifikke undtagelser indeholder artikel 5, stk. 4, litra e, en generel undtagelse for aktiviteter, som er af *forberedende eller hjælpende karakter*.

Som nævnt i afsnit 5.1.1. har det ikke hidtil fremgået klart af artikel 5, stk. 4 og de dertilhørende kommentarer, om de specifikt

oplistede i aktiviteter i artikel 5, stk. 4, litra a-d, kun var undtaget fra fast driftssteddefinitionen under den betingelse, at de ydermere kunne betragtes som værende af hjælpende eller forberedende karakter, eller om de aldrig ville være omfattet - uanset karakteren af aktiviteten.

På baggrund af ordlydsfortolkninger blev det imidlertid fastslået i afsnit 5.1.1, at de oplistede aktiviteter aldrig vil kunne udgøre et fast driftssted i sig selv - uagtet at den givne aktivitet ikke kunne anses for at være af forberedende eller hjælpende karakter.

I OECD-rapporten fra 2012<sup>87</sup> blev det anbefalet, at dette forhold skulle præciseres i kommentarerne til artikel 5, stk. 4. På dette punkt blev rapportens anbefalinger ikke taget til efterretning, idet anbefalingen i BEPS Action 7 grundlæggende var at lave om på forholdet. Det var hensigten, at aktiviteterne i litra a-d fremover skulle underlægges en litra-e prøvelse.

Dette var baseret på en skattepolitisk synsvinkel, ud fra hvilken det er bemærkelsesværdigt, at en given aktivitet ikke medfører fast driftssted, bare fordi den er nævnt eksplicit i artikel 5, stk. 4, hvis den i øvrigt udgør en kerneaktivitet for et foretagende.

På den måde har det indtil videre været muligt for multinationale koncerner at strukturere deres kerneaktiviteter på en sådan måde, at de hidtil er blevet omfattet af artikel 5, stk. 4. Det har fra OECD/G20 været ønsket at forhindre dette misbrug.

I MLI artikel 13, stk. 4 og i den nye modeloverenskomst artikel 5, stk. 4 er der derfor foretaget en materiel ændring af bestemmelsen, således at alle de specifikke undtagelser gøres betinget af, at de er af forberedende eller hjælpende karakter. Følgende formulering er nu indsat: *"provided that such activity, or in the case of subparagraph f), the overall activity of the fixed place of business, is of preparatory or auxiliary character."*

I kommentarerne til modeloverenskomsten (version 2017) er der opstillet forskellige eksempler på, hvornår de aktiviteter, som er opregnet i artikel 5, stk. 4, litra a-d, ikke kan anses for at være af hjælpende og forberedende karakter. Særligt formuleringen i punkt 62 er et udtryk for, hvad tanken bag ændringen har været. Punkt 62 er i tråd med BEPS Action 7 - under særlig henvisning til Action 1<sup>88</sup>, som omtaler de skattemæssige problemstillinger, der kan opstå ved

---

<sup>87</sup> OECD's Committee on Fiscal Affairs udsendte i 2012 en rapport med titlen: Revised proposals concerning the interpretation and application of Article 5 (permanent establishment) in the OECD Model Tax Convention. Rapporten indeholdt en lang række ændringsforslag til kommentarerne til artikel 5 i modeloverenskomsten.

<sup>88</sup> Jf. OECD/G20: Addressing the Tax Challenges of the Digital Economy – Action 1: 2015 Final Report.

at statuere fast driftssted i den digitale økonomi.<sup>89</sup> Action 1 angiver, at et foretagende, som opererer i den digitale økonomi har mulighed for at have kontakt med kunder via digitale teknologier i forskellige lande, uden at foretagendet nødvendigvis har fysisk tilstedeværelse i landene.<sup>90</sup> Den manglende fysiske tilstedeværelse betyder, at foretagendet kan operere i en lang række lande uden at få fast driftssted i disse lande. Opererer foretagendet eksempelvis ved at sælge varer online, hvorved det opretholder et varelager i flere andre lande til udlevering af varer til dets kunder der, har en sådan situation hidtil ikke medført fast driftssted efter artikel 5, stk. 4, litra a. Derved har et foretagende hidtil haft mulighed for at etablere sig i et land med en lav selskabsbeskatning og dermed drage fordel af at udøve sin virksomhed i lande med en højere beskatning via deres digitale teknologier. Denne situation betegnes af OECD/G20 som misbrug af undtagelsesbestemmelserne og ønskes afhjulpet ved ændringen af artikel 5, stk. 4.

I kommentarerne til den nye modeloverenskomst forefindes øvrige eksempler, og generelt lægger de op til en litra-e prøvelse, for så vidt angår alle foretagendets aktiviteter i kildelandet.

På den ene side tjener eksempler godt til at illustrere en given problemstilling. På den anden side vil et givet eksempel i sig selv være åbent for fortolkning, hvorved anvendelsesområdet sløres.<sup>91</sup>

Denne problemstilling belyses ved at se på eksempel 1 i punkt 68 i kommentarerne til artikel 5. Tidligere var opretholdelsen af et fast forretningssted udelukkende for at foretage indkøb af varer eller fremskaffe oplysninger til foretagendet undtaget fra at udgøre et fast driftssted, jf. artikel 5, stk. 4, litra d. Som nævnt gælder undtagelsen nu kun i det omfang, fx vareindkøbet, er af hjælpende eller forberedende karakter. Eksempel 1 i punkt 68 omhandler i den relation et foretagende, som har et indkøbskontor i kildelandet, hvorfra der købes landbrugsprodukter, som sælges i andre lande. Om aktiviteterne står der, at medarbejderne er erfarne indkøbere, som har specialviden om produktet, og som besøger producenterne i kildelandet. De fastlægger typen og kvaliteten af produkterne på vegne af foretagendet, og de indgår forskellige salgsaftaler.

I forlængelse af eksemplet, angives det, at indkøbskontoret udgør et fast driftssted, da aktiviteterne udgør en afgørende og betydningsfuld del af foretagendets overordnede virksomhed.

---

<sup>89</sup> Jf. OECD/G20: BEPS Action 7, p. 10.

<sup>90</sup> Jf. OECD/G20: BEPS Action 1, pp. 100-101.

<sup>91</sup> Jf. *Anders Nørgaard Laursen* i SR-Skat (2018).

På basis af de forelagte oplysninger i eksemplet, er det ikke vanskeligt at se, hvorfor der statueres fast driftssted i medfør af den reviderede bestemmelse. Problemet ved eksemplet (og eksempler generelt) er bare, at det som læser kan være vanskeligt at afgøre, i hvilket omfang der kan "skrues" på fakta, førend der ikke længere statueres fast driftssted. Til dette formål forekommer kommentarerne ikke fyldestgørende.

Den reviderede artikel 5, stk. 4 forekommer umiddelbart at regulere efter OECD's oprindelige formål, som var, at kildelandet i højere grad tillægges beskatningsretten - særligt i de tilfælde, hvor et foretagende opererer i en række forskellige lande via digitale teknologier. Opretholdelsen af et varelager, der udelukkende anvendes til udlevering af varer solgt til kunder i dette land, vil sandsynligvis ikke anses for at være af forberedende eller hjælpende karakter, når der er tale om et foretagende, der udelukkende udøver virksomhed ved at sælge varer online.

Dog kan det tænkes at komme til at udgøre et fortolkningsmæssigt problem, at man ved tilføjelsen af den yderligere betingelse til artikel 5, stk. 4, litra a-d, har forladt en rent objektiv vurdering til fordel for en subjektiv vurdering - særligt henset til, at den subjektive vurdering stort set kun hjælpes på vej ved hjælp af eksempler i kommentarerne.

## **7.2. Ny anti-fragmenteringsregel i artikel 5, stk. 4.1.**

Kommentarerne til modeloverenskomsten indeholder som nævnt i afsnit 5.1.5. en værnsregel, der tager højde for geografisk fragmentering foretaget af ét selskab, men denne værnsregel gælder ikke, hvis fragmenteringen sker mellem koncernforbundne selskaber.<sup>92</sup>

Værnsreglen går som nævnt ud på, at et foretagende ikke kan opsplitte en sammenhængende virksomhed i flere mindre enheder og påstå, at hver enhed kun udfører virksomhed af forberedende eller hjælpende karakter.

Problemet med denne regel er, at den indtil videre har været forholdsvist let at omgå. Det har blot krævet etablering af to eller flere koncernselskaber i kildelandet.

### **7.2.1. Indholdet af artikel 5, stk. 4.1.**

I MLI og efterfølgende i modeloverenskomsten (version 2017) er der derfor indsat en ny og mere omfattende anti-fragmenteringsregel

---

<sup>92</sup> Jf. Jens Wittendorff i SU (2017).

("anti-fragmentation rule") i stk. 4.1. til artikel 5, som skal modvirke såkaldt fragmentering, dvs. kunstig opdeling af aktiviteter på koncernforbundne selskaber i kildelandet.<sup>93</sup> Herved udvides anvendelsesområdet for artikel 5, stk. 4, litra f gennem en "connection test".

Med henblik på at gennemføre denne nye regel om anti-fragmentering er det i MLI artikel 13, stk. 4 og efterfølgende i modeloverenskomstens (version 2017) artikel 5, stk. 4.1. bestemt, at de specifikke undtagelser ikke skal gælde for et foretagende, hvis:

- Samme foretagende eller et nært forbundet foretagende udfører erhvervsmæssige aktiviteter fra samme forretningssted eller et andet forretningssted i kildestaten, forudsat:
  - o At forretningsstedet eller det andet forretningssted udgør et fast driftssted for foretagendet eller det nært forbundne foretagende, eller
  - o At den samlede aktivitet udført af de to foretagender fra samme forretningssted, eller af foretagendet eller de nært forbundne foretagender fra de to forretningssteder, ikke er af en forberedende eller hjælpende karakter, forudsat, at
- Den forretningsmæssige aktivitet udført af de to foretagender fra det samme forretningssted, eller af foretagendet eller de nært forbundne foretagender fra to forretningssteder, udgør komplementære funktioner, der tilhører en sammenhængende forretningsdrift.

Det afgørende kriterium ved bedømmelse efter denne nye bestemmelse er, at aktiviteterne på forretningsstedet/-stederne udgør komplementære funktioner, der tilhører en sammenhængende forretningsdrift: "*constitute complementary functions that are part of a cohesive business operation*", jf. MLI artikel 13, stk. 4 og modeloverenskomstens (version 2017) artikel 5, stk. 4.1.

#### **7.2.2. Komplementære funktioner**

Når nu det forekommer så afgørende, at der er tale om komplementære funktioner, virker det oplagt at søge svar på, hvad der helt præcist forstås herved.

En uddybning af begrebets omfang søges afklaret ved at se på kommentarerne til artikel 5 i den nye modeloverenskomst. Der er

---

<sup>93</sup> Jf. punkt 13 i OECD BEPS Action 7.

indsat nye kommentarer vedrørende artikel 5, stk. 4.1. i punkt 79-81. Der er imidlertid ikke noget hjælp at hente i forhold til rækkevidden af komplementære funktioner.

Op til implementeringen af hhv. MLI og den nye modeloverenskomst (version 2017) har der da også været udtrykt en del bekymring om, at OECD ikke yderligere havde uddybet, hvad der skulle forstås ved komplementære funktioner. Det var vurderingen, at den manglende præcisering af termen var stærkt kritisabel, da det efterlod både selskaber og skattemyndigheder udvidende om, hvor bredt eller snævert en sådan formulering skulle fortolkes,<sup>94</sup> hvilket kunne medføre, at fortolkningen ville variere betydeligt fra land til land.

### **7.2.3. Nært forbundne foretagender**

Hvad der i øvrigt forstås ved *nært forbundne foretagender* uddybes i modeloverenskomstens (version 2017) artikel 5, stk. 8, svarende til MLI artikel 15, stk. 1.

Nært forbundne foretagender skal herefter forstås som to parter, hvoraf den ene har kontrol over den anden, eller hvor begge parter er underlagt kontrol af det samme foretagende. Kontrolbegrebet er defineret som et foretagende, der direkte eller indirekte ejer mere end 50% af kapitalen eller mere end 50% af stemmerettighederne i det andet foretagende, jf. MLI artikel 15, stk. 1. Kontrolbegrebet ligner det, vi kender fra intern dansk ret, jf. SEL § 31 C om koncernforbundne selskaber.

Ud fra denne betragtning vil et moderdatterselskabsforhold ikke kunne antages at kunne opfylde kravene i uafhængighedstesten i modeloverenskomstens (version 2017) artikel 5, stk. 8. Det skal dog påpeges, at manglende uafhængighed ikke i sig selv er nok til at statuere fast driftssted, jf. nærmere herom i afsnit 7.2.4.

### **7.2.4. Anvendelsesområdet for anti-fragmenteringsreglen**

Anti-fragmenteringsreglen skal overvejes, når et foretagende selv - eller et nært forbundet foretagende - har andre aktiviteter i det samme kildeland.

For det første finder den nye stk. 4.1. anvendelse, når et foretagende eller det andet nært forbundne foretagende i den samme stat udøver virksomhed, der udgør fast driftssted, såfremt aktiviteterne udført af disse foretagender udgør komplementære

---

<sup>94</sup> Jf. OECD/G20: Comments Received on Revised discussion draft, BEPS Action 7 af 15. Juni 2015, pp. 26, 46 og 80, der udtrykker bekymring om de meget begrænsede retningslinjer for, hvad der skal forstås ved *komplementære funktioner*.

funktioner, jf. artikel 5, stk. 4.1., litra a. Det er dermed kun et krav, at ét af foretagenderne har fast driftssted, så længe det andet foretagende udøver komplementære funktioner. Dette gælder, uanset om de opsplittede aktiviteter er opdelt på forskellige steder eller samme sted. På den måde fanges situationer, hvor foretagendet opsplitter kontrakter via dets datterselskab eller via flere faste forretningssteder. En sådan betragtning har imidlertid skabt debat om, hvorvidt bestemmelsen favner for bredt. Der er særligt udtrykt bekymring om, hvorvidt et multinationalt selskab, ved opstart af en anden aktivitet i et land, hvor selskabet allerede har et fast driftssted, allerede dér vil underlægges en formodning for, at den nye aktivitet skal anses for at udgøre *komplementære funktioner* og dermed etablere fast driftssted sammen med det allerede etablerede faste driftssted.<sup>95</sup> Her må det dog påpeges, at der i de foreslåede kommentarer ikke er udtrykt nogen formodningsregel for, at et selskab, der udøver mere end én aktivitet i kildestaten, skal anses som et organisatorisk samlet hele. Desuden er formålet med udvidelsen af anti-fragmenteringsreglen at forhindre situationer, hvor allerede etablerede virksomheder kunstigt opdeles og ikke de situationer, hvor virksomheder etableres uafhængigt af hinanden – uagtet at de er en del af den samme koncern, jf. afsnit 7.2.3.

Et eksempel herpå forefindes i Eksempel A i punkt 81 i kommentarerne til artikel 5, stk. 4.1.

En bank, beliggende i Stat R, har adskillige filialer (faste driftssteder) i Stat S. Banken har også et separat kontor i Stat S, hvor nogle få medarbejdere verificerer låneoplysninger fra låneansøgere i de forskellige filialer. Resultatet af verificeringerne sendes til hovedkvarteret – banken i Stat R – hvor nogle andre medarbejdere analyserer låneansøgningerne og dernæst sender resultatet af analysen til de enkelte filialer i Stat S, som så endeligt godkender låneansøgningen. Udlånene sker efterfølgende herefter fra filialerne i Stat S.

Spørgsmålet, som rejser sig nu, er, hvorvidt kontoret i Stat S udgør et fast driftssted?

Kontorets opgave består i at fremskaffe oplysninger, hvilket som udgangspunkt er omfattet af undtagelsesbestemmelsen i modeloverenskomstens (version 2017) artikel 5, stk. 4, litra d.

Problemet er bare, at de enkelte andre filialer i Stat S udgør faste driftssteder, og dermed bliver kontoret omfattet af den nye regel, jf. den nye artikel 5, stk. 4.1., litra a. Som tidligere nævnt er det i henhold til denne blot et krav, at det ene faste

---

<sup>95</sup> Jf. OECD/G20: Comments Received on Revised Discussion Draft, BEPS Action 7 af 15. juni 2015, pp. 21-22.

forretningssted som udgangspunkt har fast driftssted efter den normale definition, hvis de involverede foretagender i øvrigt er nært forbundne, og hvis verifikationsprocessen på kontoret kan betegnes som en komplementær funktion til kerneaktiviteten (bankforretning), hvilket den kan. Kontoret er dermed "*part of a cohesive business operation*" og udgør dermed også et fast driftssted.

For det andet finder den nye stk. 4.1. anvendelse, hvis de fragmenterede aktiviteter samlet set kan siges at udgøre mere end blot en aktivitet af forberedende eller hjælpende karakter, jf. artikel 5, stk. 4.1, litra b. Der er her tale om en revidering af en den hidtidige eksisterende værnsregel i artikel 5, stk. 4, litra f, jf. afsnit 5.1.5. Hvor det i modeloverenskomsten af 2014 er angivet, at en kombination af de i stk. 4 nævnte formål vil udgøre et fast driftssted, såfremt de i *sammenhæng* ikke er af forberedende eller hjælpende karakter, er der i den nye formulering tilføjet, at kombinationen af disse aktiviteter ikke er begrænset til fragmenterede aktiviteter på *samme* forretningssted eller for *samme* foretagende. Bestemmelsen er dermed udvidet til også at gælde i de situationer, hvor en kombination af de i stk. 4 nævnte aktiviteter udøves af flere foretagender, såfremt disse foretagender er nært forbundne, og på flere forretningssteder, såfremt disse aktiviteter udgør komplementære funktioner. Det er på den måde muligt at forhindre de omgåelsesmuligheder, der hidtil har været, hvor ordlyden "*et foretagende*" eller "*et fast forretningssted*" gjorde det muligt at opsplitte en sammenhængende virksomhed i flere dele gennem flere foretagender eller flere faste forretningssteder, uden at der blev statueret fast driftssted.

Et eksempel herpå forefindes i Eksempel B i punkt 81 i kommentarerne til artikel 5, stk. 4.1.

Et selskab, beliggende i Stat R, fremstiller og sælger hårde hvidevarer. Et 100% ejet datterselskab, beliggende i Stat S, ejer en butik, hvorfra det sælger hårde hvidevarer fra moderselskabet. Moderselskabet har desuden en lille lagerhal, beliggende i Stat S, til brug for opbevaring af nogle få, større genstande, som også bliver udbudt til salg i den fysiske butik i Stat S. Når en kunde køber en sådan større genstand fra datterselskabet, tager en ansat fra datterselskabet til den lille lagerhal, hvor de får varen i hænde, før de leverer den til kunden. Ejerskabet overgår først fra moderselskabet til datterselskabet, når varen forlader lagerhallen.

En sådan situation vil være omfattet af modeloverenskomstens (version 2017) artikel 5, stk. 4.1., og derfor er det heller ikke nødvendigt først at fastslå, om lagerhallen som udgangspunkt er omfattet af undtagelsesbestemmelsen i artikel 5, stk. 4, litra a.



Artikel 5, stk. 4.1. finder som udgangspunkt anvendelse, fordi der er tale om to nært forbundne foretagender, jf. artikel 5, stk. 8.

Datterselskabets forretning udgør derudover et fast driftssted for datterselskabet. Det bemærkes, at definitionen af fast driftssted ikke er begrænset til situationer, hvor et foretagende i én stat gør brug af et fast forretningssted i en anden stat. Definitionen gælder tilsvarende, når forretningsstederne er beliggende i samme stat.

De udførte aktiviteter i hhv. den fysiske butik og lagerhallen udgør komplementære funktioner og er dermed "*part of a cohesive business operation*". At opbevare varer ét sted med det formål at levere disse varer som følge af salg fra en butik beliggende i samme stat anses for omfattet heraf. Aktiviteterne på forretningsstederne går dermed *samlet set* ud over, hvad der kan anses for hjælpende og forberedende.

Lagerhallen udgør dermed et fast driftssted, jf. modeloverenskomstens (version 2017) artikel 5, stk. 4.1., litra b.

### **7.3. Implementeringen af ændringerne til artikel 5, stk. 4**

I erkendelse af, at en rent objektiv negativliste medfører større retssikkerhed, er der i punkt 78 i kommentarerne til artikel 5, stk. 4 formuleret en alternativ bestemmelse til den, der nu står i artikel 5, stk. 4, og som de kontraherende stater kan vælge at anvende i deres DBO'er i stedet.

Med henblik på at gennemføre denne materielle ændring af artikel 5, stk. 4, kan et land vælge mellem en såkaldt "løsning A", "løsning B" eller ingen af disse løsninger, jf. MLI artikel 13, stk. 1.

Ifølge løsning A skal definitionen af fast driftssted ikke omfatte specifikt undtagne aktiviteter i den enkelte overenskomst, uanset om en undtagelse er betinget af, at aktiviteten er af en forberedende eller hjælpende karakter; opretholdelsen af et fast forretningssted udelukkende med det formål at udføre andre aktiviteter; og opretholdelsen af et fast forretningssted udelukkende for at kombinere de førnævnte aktiviteter; forudsat at en sådan aktivitet eller kombination af aktiviteter, alene er af forberedende eller hjælpende karakter, jf. MLI artikel 13, stk. 2. Med andre ord kan et land vælge at tiltræde den foreslåede version, hvor litra a-f underlægges en litra-e prøvelse.

Ifølge løsning B skal definitionen af fast driftssted ikke omfatte specifikt undtagne aktiviteter i den enkelte overenskomst, uanset om en undtagelse er betinget af, at aktiviteten er af en forberedende eller hjælpende karakter, medmindre den pågældende bestemmelse eksplicit kræver, at aktiviteten er af forberedende eller hjælpende

karakter; opretholdelsen af et fast forretningssted udelukkende med det formål at udføre andre aktiviteter, forudsat at aktiviteten alene er af forberedende eller hjælpende karakter; og opretholdelsen af et fast forretningssted udelukkende for at kombinere de førnævnte aktiviteter, forudsat at den samlede aktivitet alene er af en forberedende eller hjælpende karakter, jf. MLI artikel 13, stk. 3. Med andre kan et land vælge at bevare den definition, der stod skrevet i den hidtidige modeloverenskomst. Såfremt det enkelte land identificerer et behov for det, kan det slette enkelte af de i litra a-d nævnte aktiviteter.

Såfremt et land vælger at bevare den hidtidige definition i henhold til løsning B, er det opfordringen i BEPS Action 7, at denne suppleres med stk. 4.1. (anti-fragmenteringsreglen). Det har dermed været intentionen, at stk. 4.1. dermed skal hindre enhver uhensigtsmæssig anvendelse af undtagelsesbestemmelserne.

Det bemærkes dog, at en lignende formulering ikke er at finde i MLI, som tværtimod klart udtrykker, at anti-fragmenteringsreglen er valgfri, uanset om landet vælger løsning A eller B, jf. MLI artikel 13, stk. 6, litra c. Dette er et af de få steder, hvor MLI afviger fra BEPS Action 7. Det er i denne forbindelse væsentligt at huske på, at BEPS Action 7 blot er et forslag til ændring af fast driftsstedsbegrebet, hvorimod MLI er et udtryk for det indhold, der endeligt er blevet tiltrådt. Det er derfor ordlyden i MLI, der er afgørende, hvorved det står det enkelte land frit for, om det ønsker at implementere anti-fragmenteringsreglen eller ej.

Bestemmelserne erstatter en eksisterende bestemmelse, hvis en sådan eksisterer og finder ikke anvendelse, hvis der ikke eksisterer en sådan i overenskomsten ("*in place of*"), jf. MLI artikel 13, stk. 5, litra a.

Som tidligere nævnt har Danmark taget foreløbigt forbehold for, at artikel 13 ikke skal gælde for danske overenskomster, men det er forventningen, at dette forbehold ophæves efter ratifikationsprocessen er ophørt.

#### **7.4. Ændringernes forventede betydning for retstilstanden**

Som følge af BEPS-projektets ændringer af artikel 5, stk. 4 må det i fremtiden forventes, at fast driftsstedsbegrebet i dansk retspraksis vil gennemgå en vis udvikling. Helt overordnet må det forventes, at Danmark som kildeland i højere grad vil blive tillagt beskatningsretten i sammenligning med tidligere.

Indledningsvist skal det påpeges, at for at få retlig virkning skal ændringerne først inkorporeres i de konkrete DBO'er.

Forudsat at dette sker, er omfanget af udviklingen af fast driftsstedsbegrebet imidlertid stadig svært at forudse i skrivende stund.

Årsagen hertil er, som nævnt i afsnit 7.1., at man med den nye bestemmelse lægger op til en subjektiv vurdering af en konkret situation, hvorimod bestemmelsen tidligere hen fordrede en objektiv vurdering. Den subjektive vurdering, der i hver konkrete sag skal foretages, hjælpes mere eller mindre kun på vej af eksempler i kommentarerne til artikel 5, stk. 4. Eksempler har en vis begrænsning, idet de ikke fastlægger betydningen af eventuelle afvigelser fra det givne eksempel.

Et område, hvorpå den forventede effekt på retspraksis dog forekommer rimelig klar, er de tilfælde, hvor et foretagende via digitale teknologier har haft adgang til det danske marked ved at sælge varer online og i tilknytning hertil har et varelager i Danmark til brug for udlevering af disse varer. I dette scenarium har det hidtil været muligt at undgå fast driftssted; men det vil det formentligt ikke være længere i medfør af den materielle ændring af artikel 5, stk. 4.

Rækkevidden af den nye anti-fragmenteringsregel i artikel 5, stk. 4.1. er tillige forbundet med stor usikkerhed.

Som udgangspunkt må der helt generelt forventes en opstramning i relation til de scenarier, hvor koncernforbundne selskaber har forskellige aktiviteter i Danmark, idet den nye regel lægger op til, at en sådan fragmentering skal begrænses - i hvert fald når fragmenteringen hovedsageligt sker med et skattespekulativt formål. For at anti-fragmenteringsreglen skal kunne finde anvendelse, skal nogen kriterier være opfyldt.

Det kriterium, som lader til at være altafgørende, er spørgsmålet om, hvorvidt aktiviteterne er et udtryk for komplementære funktioner. Eftersom dette begreb på ingen måde er klargjort i den nye regel, ej heller i kommentarerne eller forarbejderne hertil, forekommer det at være en umulig opgave at gisne om domstolenes og skattemyndighedernes vurdering heraf.

Som følge af at bestemmelsen endnu ikke har retlig virkning i Danmark, foreligger der endnu ikke konkrete eksempler - i form af domme eller afgørelser - på, hvorledes denne vurdering skal foretages.

## 8. Sammenfatning og konklusion

Som nævnt indledningsvist i nærværende afhandling er begrebet "fast driftssted" et afgørende kriterie, når beskatningsretten for kildelandet skal fastlægges.

Intern dansk hjemler retten til at beskatte; men den indeholder ikke nogen egentlig definition af fast driftssted. Det fremgår af klare forarbejder og praksis, at fortolkning af begrebet fast driftssted skal ske i overensstemmelse med artikel 5 i modeloverenskomsten.

Artikel 5 indeholder såvel en positiv som negativ begrebsdannelse. Artikel 5, stk. 1 og 2 udgør tilsammen det positive, primære kriterium; men dette begrænses imidlertid af den negative afgrænsning i artikel 5, stk. 4. I medfør af artikel 5, stk. 4 skal der ske negativ afgrænsning af en række aktiviteter af forberedende og hjælpende karakter, som ikke opfylder betingelserne for et fast driftssted

Artikel 5, stk. 4 indeholder både en generalklausul, jf. stk. 4, litra e og en eksempelliste, jf. stk. 4, litra a-d, og bestemmelsen siger desuden, at hvis der alene udøves aktiviteter, som består af en kombination af de anførte eksempler, anses betingelserne for et fast driftssted ikke for opfyldt, jf. artikel 5, stk. 4, litra f.

Ordlydsfortolkning af bestemmelsen samt hidtidig dansk retspraksis fastslår, at eksemplerne i litra a-d hidtil ikke har kunnet blive betragtet som fast driftssted - også selvom de potentielt har haft et betydeligt omfang.

Når der skal ske afgrænsning af førnævnte aktiviteter i forhold til de øvrige aktiviteter, bliver begrebet "kernevirksomhed" afgørende. Denne afgrænsning kan imidlertid volde betydelige problemer, hvilket afspejles i retspraksis. Det afgørende kriterium lader til at være, om aktiviteten udgør en væsentlig og betydningsfuld del af foretagendets virksomhed i sin helhed. I alle tilfælde udøver et fast forretningssted ikke forberedende eller hjælpende virksomhed, hvis dets almindelige formål er identisk med hele foretagendets formål.

Fast driftsstedsdefinitionen i medfør af artikel 5 har været stabil over en lang årrække, og henset til, at der undervejs er sket store ændringer i virksomhedernes måder at drive forretning på samt struktureringen af disse forretninger, har det været et ønske fra OECD/G20 at der skulle ske en revidering af bestemmelsen, således at den blev mere tidssvarende og i øvrigt i bedre overensstemmelse med bestemmelsens oprindelige formål - særligt med henblik på at modvirke misbrug af de hidtidige bestemmelser.

De foreslåede ændringer blev nedfældet i BEPS Action 7 og har senere udmøntet sig i MLI og en opdateret modeloverenskomst (version 2017).

De materielle ændringer af artikel 5, stk. 4 medfører, at samtlige nævnte eksempler i stk. 4 skal underlægges en litra-e prøvelse. Dermed lægges der i alle tilfælde op til en subjektiv vurdering af en given aktivitet - i kontrast til den hidtidige objektive vurdering. Denne ændring sker primært som følge af den digitale økonomi, som har muliggjort en let adgang til markeder i andre lande - uden at etablere fast driftssted - ved blot at sælge varer online og alene have et varelager i kildelandet til udlevering af varerne. Fordelen ved denne ændring er, at artikel 5, stk. 4 vil blive i overensstemmelse med bestemmelsens oprindelige formål. Derudover vil retspraksis fremover i højere grad være i tråd med den internationale praksis generelt, der bevæger sig mere og mere mod fokus på kildelandsbeskatning. Kritikpunktet kan derimod rettes imod, at den subjektive vurdering, der fremadrettet skal foretages, alene er hjulpet på vej af eksempler i kommentarerne. Når eksempler skal fortolkes, vil det selvsagt kunne give nogen udfordringer, når fakta i en given sag, ikke er identiske med fakta i eksemplet. For at sikre en fortolkning af bestemmelsen, der er i overensstemmelse med formålet, er det ønskværdigt, at kommentarerne fremover opdateres, således at de angiver flere objektive kriterier for bestemmelsens anvendelsesområde. På denne måde sikres på bedst vis en ensartet forvaltning af bestemmelsen i de forskellige stater.

Udover ændringen af den hidtil gældende artikel 5, stk. 4 er der desuden indsat en ny anti-fragmenteringsregel i artikel 5, stk. 4.1., som udvider anvendelsesområdet for den hidtidige artikel 5, stk. 4, litra f. Det har hidtil været muligt for en koncern at fragmentere sig ud af fast driftssted ved etablering af to eller flere koncernselskaber i kildelandet. En sådan situation fanges af det nye stk. 4.1., der udover at fange fragmenterede aktiviteter på samme faste forretningssted eller af samme foretagende også fanger situationer, hvor aktiviteterne er fragmenterede mellem flere foretagender, der er *nært forbundne*, og mellem flere forretningssteder, såfremt aktiviteterne udgør *komplementære funktioner*. Kritikpunktet kan rettes imod den manglende præcisering af udtrykket *komplementære funktioner*. Når nu det forekommer så altafgørende for bestemmelsens anvendelsesområde, er det ikke hensigtsmæssigt, at der ikke er sket en nærmere angivelse af, hvordan udtrykket skal fortolkes. Der opstår alt andet lige en forøget risiko for, at skattemyndighederne i de forskellige stater fortolker udtrykket forskelligt, og derved modarbejdes den ensartethed i international praksis, som ellers er forsøgt tilstræbt.

## 9. Perspektivering

Fast driftssted forventes fremover at være et område med intensiv fokus fra skattemyndigheder, og bevisbyrden er ofte vanskelig for koncernerne at løfte. Det er som udgangspunkt ikke let at bevise og/eller dokumentere skattepligtige aktiviteter ikke har fundet sted - for eksempel at selskabets ansatte ikke har rejst til et land eller har gjort det med henblik på salgsaktiviteter.

I visse lande er der desværre fortsat betydelig uklarhed, når det kommer til at fastlægge, hvornår der er tale om et fast driftssted. I andre lande etableres fast driftssted efter blot en enkelt dags tilstedeværelse; men reglerne anvendes ikke nødvendigvis i praksis.

Multinationale koncerner bør overveje deres risikovillighed for, hvornår det vurderes, at et fast driftssted opstår. En sådan vurdering bør medtage den yderligere skattebyrde, koncernen kan blive pålagt, hvis der konstitueres fast driftssted. Skattebyrden er ofte større end blot forskellen i skatteprocenten mellem de involverede lande, idet strafrenter og bøder af meget betydelig størrelse kan blive pålagt koncernen. Enkelte lande i Asien er berygtede for sådan en praksis. Hvis et fast driftssted anses for etableret, bør den berørte koncern påberåbe sig, at de involverede skattemyndigheder indleder gensidige aftaleprocedurer (kaldet Mutual Agreement Procedures - "MAP") med henblik på at undgå dobbeltbeskatning.<sup>96</sup>

Det er bekymrende, at skattemyndigheder hidtil har anlagt meget forskellige synsvinkler på, hvornår et fast driftssted anses for etableret. Derfor er det også positivt, at OECD/G20 med BEPS Action 7 har forsøgt at udbrede de fælles regler og i øvrigt foretage en opstramning heraf - ikke mindst som følge af den digitale udvikling.

De amerikanske giganter Google og Amazon er under stadigt stigende pres i Europa på grund af den lave skat, som selskaberne betaler.<sup>97</sup> De eksisterende regler begrænser som bekendt beskatningen til lande, hvor virksomhederne er fysisk til stede. Det har i EU-regi<sup>98</sup> været foreslået at indføre en reform af de internationale skatteregler med henblik på ændre fast driftsstedsbegrebet, således at digitale multinationale selskaber kan beskattes, hvor de skaber værdi - og ikke kun i de lande, hvor de har etableret deres virksomhed fysisk.

---

<sup>96</sup> Jf. Jens Wittendorff i RR (2017).

<sup>97</sup> Jf. Maria Kehlet i Politiken (2017).

<sup>98</sup> Jf. forslag fra det estiske formandskab for EU til diskussion af EU's finansministre.

Forslaget blev aldrig godkendt, men tanken bag forslaget understøtter det generelle fokus, der er i international praksis på kildelandsbeskatning.

## 10. Anvendte forkortelser

BEPS:	Base Erosion and Profit Shifting
DBO:	Dobbeltbeskatningsoverenskomst
DTC:	Double Tax Convention
GRL:	Grundloven
HR:	Højesteret
Kommentarerne:	Kommentarerne til OECD's modeloverenskomst 2014 (hvis ikke andet er angivet)
KSL:	Kildeskatteloven
LR:	Ligningsrådet
LSR:	Landsskatteretten
MLI:	Multilateral Convention to Implement Tax Treaty Related Measures to Prevent Base Erosion and Profit Shifting
Modeloverenskomsten:	OECD's modeloverenskomst 2014 (hvis ikke andet er angivet)
OECD:	Organisation for Economic Cooperation and Development
PE:	Permanent Establishment
RR:	Revision og Regnskabsvæsen
SEL:	Selskabsskatteloven
SKM:	Skatteministeriet
SpO:	Skattepolitisk oversigt
SR:	Skatterådet
SU:	Skat Udland
TfS:	Tidsskrift for Skatter og Afgifter



## 11. Litteraturliste

### Rapporter, konventioner og vejledninger:

- Den Juridiske Vejledning 2018-1, C.D.1.2.2 Erhvervsvirksomhed med fast driftssted her i landet
- Den Juridiske Vejledning 2018-1, C.F.8.2.2.5 Artikel 5: Fast driftssted
- Generalrapport til IFA-kongressen i Vancouver i 2009, Cahier de Droit Fiscal International, 94a 2009 - af Jacques Sasseville og Arvid Aage Skaar
- Model Tax Convention on Income and on Capital - Condensed Version (as it read on 21 November 2017)
- OECD's modeloverenskomst 2014 - med kommentarer, 6. udgave, 2015, Karnov Group
- OECD/G20, Addressing the Tax Challenges of the Digital Economy - Action 1: 2015 Final Report
- OECD/G20, Comments Received on Revised Discussion Draft - BEPS Action 7: Prevent the Artificial Avoidance of PE Status, 15. juni 2015
- OECD/G20, Developing a Multilateral Instrument to Modify Bilateral Tax Treaties - Action 15: 2015 Final Report
- OECD/G20, Explanatory Statement to the Multilateral Convention to Implement Tax Treaty Related Measures to Prevent Base Erosion and Profit Shifting
- OECD/G20, Multilateral Convention to Implement Tax Treaty Related Measures to Prevent Base Erosion and Profit Shifting
- OECD/G20, Preventing the Artificial Avoidance of Permanent Establishment Status, Action 7: 2015 Final Report
- OECD/G20, Revised Discussion Draft - BEPS Action 7: Prevent the Artificial Avoidance of PE Status, 15. maj - 12. juni 2015
- Wienerkonventionen om traktatretten af 23. maj 1969
- 2017 Update to the OECD Model Tax Convention

### Bøger:

- *Dahlberg, Mattias*, Internationell Beskatning, 2012, 3. oplag, Studenterlitteratur (Lund)
- *Engelen, Frank*, Interpretation of Tax Treaties under International Law, 2004, IBFD
- *Germer, Peter*, Indledning til folkeretten, 2010, 4. udgave, Jurist- og Økonomforbundets forlag

- *Germer, Peter*, Statsforfatningsret, 2012, 5. udgave, Jurist- og Økonomforbundets Forlag
- *Lang, Michael*, Introduction to the Law of Double Tax Conventions, 2010, Linde Verlag (Wien)
- *Lang, Michael*, Introduction to the Law of Double Tax Conventions, 2013, Linde Verlag (Wien)
- *Laursen, Anders Nørgaard*, Fast driftssted, 1. udgave, 2011, Jurist- og Økonomiforbundets Forlag
- *Michelsen, Aage, Anja Svendgaard Dalgas og Anders Nørgaard Laursen*, International skatteret, 4. udgave, 2017, Karnov Group
- *Nielsen, Thøger*, Indkomstbeskatning II, 1. udgave, 1972, Juristforbundets Forlag
- *Pedersen, Jan, Kurt Siggaard, Niels Winther-Sørensen, Jakob Bundgaard, Inge Langhave Jeppesen, Malene Kerzel og Susanne Pedersen*, Skatteretten 1, 5. udgave, 2009, Thomson Reuters
- *Schmidt, Peter Koerver, Michael Tell og Katja Dyppel Weber*, International skatteret - i et dansk perspektiv, 1. udgave, 2015, Hans Reitzels Forlag
- *Skaar, Arvid Aage*, Permanent Establishment - erosion of a tax treaty principle, 1st Edition, 1991, Kluwer Law and Taxation Publishers
- *Sørensen, Niels-Winther, Jakob Bundgaard, Jens Wittendorff, Jan Pedersen, Kurt Siggaard, Inge Langhave Jeppesen, Malene Kerzel, Jane Ferniss og Claus Hedegaard Eriksen*, Skatteretten 3, 6. udgave, 2013, Karnov Group
- *Tvarnø, Christina D. og Ruth Nielsen*, Retskilder & Retsteorier, 4. reviderede udgave, 2014, Jurist- og Økonomforbundets Forlag
- *Wittendorff, Jens*, Armslængdeprincippet i dansk og international skatteret, 1. udgave, 2009, Thomson Reuters
- *Zimmer, Frederik*, Internatsjonal Inntektsskatterett, 4. udgave, 2009, Universitetsforlaget

#### **Artikler og øvrige publikationer:**

- *Banner-Voigt, Erik og Jesper Anker Hansen*, Deloitte, En ulykke kommer sjældent alene - Risikoen ved det faste driftssted for udenlandske investorer
- *Bundgaard, Jakob*, LinkedIn.com, december 2017, Remote workplaces - does an e-mail address, webpage appearance and platform access trigger a permanent establishment?
- *Hansen, Oyvind*, nyhedsbrev Beierholm maj 2013-03, Fast driftssted - Hjemmekontor
- *Hjerrild-Nielsen, Poul Erik*, SU 1991, 239, Kan salgsvirksomhed være en hjælpefunktion i relation til fast driftssted

- *Kehlet, Maria*, Politiken, 6. september 2017, EU pønser på massive skattestigninger til online-giganter,
- *Larsen, Mikkel*, RR.4.2017.66, Et komplekst nyt skattelandskab for multinationale koncerner - praktiske overvejelser vedrørende BEPS-tiltag mv.
- *Laursen, Anders Nørgaard*, SR.2012.0045, Fast driftssted - foreslåede ændringer af kommentarerne til OECD's modeloverenskomst
- *Laursen, Anders Nørgaard*, RR.SM.2016.1, Kommentarer til udvalgte afgørelser (SKM2015.634.SR og SKM2015.644.SR - fast driftssted)
- *Laursen, Anders Nørgaard*, SR.2018.0111, Ændringer af fast driftsstedsdefinitionen afledt af BEPS-projektet
- *Okholm, Klaus*, SR.2016.0164, BEPS - konsekvenser for den mellemstore virksomhed
- *Skriver-Simony, Jesper, Camilla Gjerding og Steffen B. Jensen*, SU 2017,1, 2016-praksis om definitionen af fast driftssted
- *Wittendorff, Jens*, SR-Skat 2010, International Skatteret 2010
- *Wittendorff, Jens*, SU 2017, 197, OECD/G20's multilaterale instrument (MLI) - et dansk perspektiv

#### **Domme og afgørelser:**

##### SpO:

- SpO 1964/1

##### TfS:

- TfS 1987, 50 LSR
- TfS 1989, 165 LSR
- TfS 1990, 131 LR
- TfS 1991, 38 LR
- TfS 1991, 309 LSR

##### SKM:

- SKM2005.532.SR
- SKM2006.62.HR
- SKM2007.261.SR
- SKM2008.446.SR
- SKM2008.844.SR
- SKM2011.288.SR
- SKM2011.351.SR
- SKM2012.313.SR
- SKM2012.403.SR

- SKM2013.217.SR
- SKM2013.273.SR
- SKM2015.41.SR
- SKM2015.664.SR
- SKM2016.111.SR
- SKM2016.217.SR
- SKM2016.493.SR
- SKM2017.691.SR