

Fast driftssted

Det primære driftsstedskriterium i dansk perspektiv

af NICOLAI EMSIS-EMSINS

Begrebet fast driftssted er en væsentlig definition i den internationale skatteret, der anvendes i sager hvor beskatningsretten af visse indkomster skal fordeles mellem kontraherende stater. Trods begrebets betydning ved grænseoverskridende aktivitet, så indeholder dansk intern ret ingen selvstændig definition af begrebet, hvorfor der henvises til definitionen i OECD's modeloverenskomst. Den 21. november 2017 godkendte OECD's råd den seneste omfattende opdatering af modeloverenskomsten, og følgelig gennemførtes gennemgribende ændringer til adskillige artikler og dertilhørende kommentarer.

Formålet med dette speciale er at afklare hvilke ændringer til modeloverenskomstens art. 5 der kan indgå i de danske myndigheder og domstoles fortolkning af dobbeltbeskatningsoverenskomster baseret på OECD's modeloverenskomst. For at senere opdateringer til modeloverenskomsten skal kunne indgå i dynamisk fortolkning af en ældre dobbeltbeskatningsoverenskomst, foreskriver de traktatretlige fortolkningsprincipper fundet i Wienerkonventionen at ændringen alene har karakter af præcisering. Idet ændringerne afledt af BEPS-projektet kategorisk ændrer både artikelteksten og kommentarerne hertil, afgrænses specialet til udelukkende at afdekke ændringerne til det primære driftsstedskriterium fundet i art. 5, stk. 1-3. Med henblik på at besvare hvorvidt ændringerne har karakter af præcisering, gennemgås gældende administrativ- og retspraksis, således de lege lata kan fastlægges for fortolkningen af begrebet fast driftssted. Med de lege lata som afsæt, vil de gennemførte kommentarændringer til art. 5, stk. 1-3 dernæst ansues.

Det konkluderes at den danske fortolkning af begrebet fast driftssted følger forskrifterne i OECD's modeloverenskomst. Danmark falder dog i kategorien af lande der tillægger det omdiskuterede dispositionskrav minimal betydning. Derfor konkluderes det ligeledes at ikke alle ændringsforslag kan siges at præcisere den danske fortolkning af begrebet. Navnlige vil ændringerne vedrørende hjemmekontorer og underleverandører næppe præcisere fortolkningen af begrebet, idet disse udvider dispositionskravets betydning. I henhold til de traktatretlige fortolkningsprincipper, vil kommentarerne berørt af disse ændringer derfor næppe kunne inddrages i dynamisk fortolkning. De resterende kommentarændringer til det primære driftsstedskriterium har dog alene karakter af præcisering, hvorfor disse uden videre ville kunne inddrages i dynamisk fortolkning.

INDHOLDSFORTEGNELSE

1. Indledning	3
2. Emnefelt og afgrænsning	4
2.1. Problemformulering	4
2.2. Afgrænsning	4
3. Teori og metode	5
3.1 Fast driftssted som begreb	5
3.1.1. Begrebet i dansk udlandsskatteret	6
3.1.2. Begrebet i dobbeltbeskatningsoverenskomsterne	6
3.1.3. Begrebet i EU-retten	7

4. Fortolkning af dobbeltbeskatningsoverenskomster	8
4.1. Wienerkonventionen.....	8
4.1.1. Harmoniseret fortolkning	9
4.2. Fortolkning efter art. 3, stk. 2	10
4.3. Det tidsmæssige perspektiv i fortolkningen	11
5. Det primære driftsstedskriterium.....	11
5.1. Artikel 5, stk. 1 – Fast driftsstedskriterierne	12
5.1.1. Forretningssted	13
5.1.2. Fasthedskravet	15
5.1.3. Aktivitetskravet	20
5.1.4. Dispositionskravet	26
5.2. Artikel 5, stk. 2 – Positivlisten	28
5.3. Artikel 5, stk. 3 – Entreprisereglen.....	29
5.3.1. Omfattede aktiviteter	30
5.3.2. Geografisk og kommercielt sammenhæng	32
5.3.3. Tidsaspektet.....	33
6. Konklusion	35
7. Litteraturliste.....	37
8. Afgørelsessamling.....	39

ABSTRACT

The term *permanent establishment* has been a significant concept in international tax law since its earliest conceptualization. Throughout the years, the term has been used to both ensure and distribute the taxation rights of income between contracting states. The term is thus relevant in cases of transboundary activities in which a company or a person of one state carries on taxable business activities in another state.

In accordance with standard Danish administrative and legal practice, the definition of the term permanent establishment in Danish domestic tax law follows the definition found in article 5 of the OECD model convention. This article and the related commentaries were however comprehensively updated in the 2017-version of the model convention based on both the BEPS-project and OECD's 2012-report¹ concerning the interpretation of article 5. Since § 43 of The Constitutional Act of Denmark prohibits any taxation be imposed, altered or repealed except by statute, it is relevant to examine how the changes to article 5 in the model convention will affect the Danish interpretation of the term permanent establishment.

The purpose of this thesis is delimited to an examination of how the changes derived from RDD to the commentaries of the *primary criterion* for permanent establishments, as defined in art. 5(1-3) of the OECD model convention, will affect the Danish interpretation of the term. In the thesis, Danish jurisprudence is thus examined with the intent to describe *de lege lata*, and by extension whether the derived changes clarify or change the interpretation.

It is concluded, that not all amendments to the commentaries represent clarifications of the Danish interpretation of the term permanent establishment after the primary criterion. Namely amendment 4 regarding home

¹ OECD (2012): *OECD Model tax convention: Revised proposals concerning the interpretation and application of article 5*. (Abbr.: RDD)

offices and amendment 8 regarding subcontractors represent substantial changes to the interpretation, as it extends the implication of the disposition requirement found in the commentaries. As the Danish tax authorities have always interpreted this requirement leniently and without any independent significance to the establishment of a permanent establishment, an extension of the requirement would hardly qualify as a clarification. Most other amendments do however represent clarifications of the interpretation, but as some of the amended issues have not previously been discussed by the Danish tax authorities, it is difficult to conclude whether all the remaining amendments clarify the Danish interpretation. Of the remaining amendments, all except half of amendment 6 regarding very brief activities in the contracting state, clarify the previous commentaries of the model convention. The Danish interpretation by extension would thus also be clarified by these amendments.

1. INDLEDNING

Begrebet *faste driftssteder* er i dag et væsentligt koncept i den internationale skatteret, og har været dette sidens begrebets konceptualisering i midten af det 19. århundrede. Formålet med begrebets anvendelse er at modvirke dobbeltbeskatning af grænseoverskridende aktiviteter samt at sikre og fordele beskatningsretten mellem de kontraherende stater.² I praksis finder begrebet derfor anvendelse i sager med grænseoverskridende aktiviteter, hvor en skatteyder fra et land udøver skattepligtig aktivitet i et andet land. I dansk skattelovgivning er dette også tilfældet, idet begrebet anvendes til at hjemle begrænset skattepligt for udenlandske skatteydere, samt lempe skattepligten for danske skatteydere.³ Selvom begrebet fast driftssted indgår i skattelovgivningen, så opstilles ingen selvstændig dansk definition af begrebet. Det foreskrives i stedet af såvel administrativ- som retspraksis, at den danske definition af begrebet følger definitionen funder i artikel 5 i OECD's⁴ modeloverenskomst.

Den 21. november 2017 godkendte OECD's råd den seneste omfattende opdatering af modeloverenskomsten, og følgelig gennemføres gennemgribende ændringer til adskillige artikler og dertilhørende kommentarer.⁵ Den primære drivkraft bag ændringerne til artikelteksterne og en stor del af dertilhørende kommentarer, er OECD's *Base Erosion and Profit Shifting Project*.⁶ I henhold til definitionen af faste driftssteder i art. 5, så medfører BEPS Action 7 en omfattende ændring af såvel artikelteksten som dertilhørende kommentarer for art. 5, stk. 4-6, ligesom den nye anti-fragmenteringsregel i art. 5, stk. 4.1 indsættes på baggrund heraf. Idet der i betydeligt omfang ændres i både artikelteksten og kommentarerne som følge BEPS Action 7, vil disse opdateringer ikke kunne lægges til grund for fortolkningen af overenskomster der er baseret på en ældre version af modeloverenskomsten.⁷

Herudover opdateres kommentarerne til art. 5, stk. 1-3 på baggrund af to OECD-rapporter fra henholdsvis 2011 og 2012.⁸ Den første rapport var et *discussion draft*, der blev opstillet med henblik på at besvare nogle af de praktiske problematikker, der har været opstået i forbindelse med fortolkningen af begrebet fast driftssted. OECD's Working Group, der havde ansvaret for udarbejdelsen af ændringerne til kommentarerne, inddrog eksempler fra både generalrapporten samt brancherapporten fra *the 2009 Congress of the International Fiscal Association*, hvor netop fortolkningen af begrebet fast driftssted var på dagsordenen.⁹ Rapporten fra 2012 var

² Arvid Aage Skaar (1991): *Permanent Establishment*, p.71ff.

³ Se nærmere herom i afsnit 3.1.1.

⁴ Organisation for Economic Co-operation and Development.

⁵ Anders Nørgaard Laursen i SR.2018.255, p.5.

⁶ Herefter BEPS.

⁷ Fortolkningsprincipperne omtales nærmere i afsnit 4.

⁸ Anders Nørgaard Laursen i SR.2018.255, p.5. - Visse mindre ændringer kan også spores tilbage til en supplerende rapport fra 2017.

⁹ OECD (2011): *Interpretation and application of article 5 of the OECD model tax convention* og International Fiscal Association (Herefter IFA) (2009): *Is there a permanent establishment?*

et *revised discussion draft*, hvori arbejdsgruppen havde indarbejdet relevant kritik til deres første *discussion draft*.¹⁰ Idet ændringerne afledt af RDD er foretaget med henblik på at adresserer fortolkningstvivil og dermed præciserer kommentarerne, burde disse som udgangspunkt kunne indgå i dynamisk fortolkning af modeloverenskomsten.¹¹

Formålet med indeværende afhandling vil dermed være at afklare hvorledes kommentarændringer præciserer den danske fortolkning af begrebet, og derfor kan indgå i dynamisk fortolkning af modeloverenskomsten.

2. EMNEFELT OG AFGRÆNSNING

Som angivet indledningsvist, vil emnefeltet i indeværende afhandling være en redegørelse for hvordan definitionen for faste driftssteder i art. 5 af OECD's modeloverenskomst ændres som følge af 2017-opdateringen. Idet ændringerne afledt af BEPS-projektet dog væsentligt ændrer såvel artikelteksten som kommentarerne til art. 5, stk. 4-6, vil emnefeltet indsnævres til kun at omfatte *det primære driftsstedskriterium* i art. 5, stk. 1-3.¹² Der vil derfor kun inddrages ændringer som afledt af RDD i afhandlingens analyse.

2.1. PROBLEMFOMULERING

Baseret på afhandlingens formål og emnefelt, opstilles følgende problemstilling:

Howdan fortolkes begrebet fast driftssted udledt af art. 5, stk. 1-3 i OECD's modeloverenskomst efter dansk ret, og præciserer kommentarændringerne udledt af OECD's rapport fra 2012 denne fortolkning?

Til besvarelsen af problemformuleringen, vil der indledningsvist henses til hvordan begrebet fast driftssted er forgrenet i den internationale skatteret (afsnit 3.1). Herefter vil det anskues hvordan *dobbeltbeskatningsoverenskomster*¹³ og begreber funder heri skal fortolkes efter gældende fortolkningsprincipper (afsnit 4). Med disse grundlæggende betragtninger afklaret, vil det primære driftsstedskriterium i modeloverenskomstens art. 5, stk. 1-3 dernæst analyseres, med fokus på kriterierne for faste driftssteder samt hvilke fortolkningstvivil disse har medført i praksis (afsnit 5).

2.2. AFGRÆNSNING

Grundlæggende kan problemstillinger vedrørende faste driftssteder deles i to: en *objektiv* side og en *subjektiv* side.¹⁴ Den objektive side vedrører indkomstopgørelsen for driftsstedet, hvorimod den subjektive side vedrører betingelserne for et fast driftssted og dermed begrænset skattepligt. Baseret på afhandlingens problemformulering, er det dermed den subjektive side af begrebet der er relevant, hvorfor den objektive side kun vil anskues yderligere i begrænset omfang.

Det anerkendes, at hver gældende danskindgået DBO indeholder en selvstændig definition af faste driftssteder. Størstedelen af de danske DBO'er er dog baseret på OECD's modeloverenskomst, hvorfor det i afhandlingen vil forudsættes at definitionen fundet i hver dansk DBO følger ordlyden i modeloverenskomsten.¹⁵ Individuelle DBO'er samt andre modeloverenskomster¹⁶ behandles derfor ikke yderligere i indeværende afhandling.¹⁷

¹⁰ OECD (2012): *OECD Model tax convention: Revised proposals concerning the interpretation and application of article 5*. (Herefter RDD)

¹¹ Jf. nærmere i afsnit 4.

¹² Jf. nærmere i afsnit 3.1.2.

¹³ Herefter DBO.

¹⁴ Der kan i denne sammenhæng henvises til den almene skatterets opdeling i objektiv- og subjektivskattepligt. For en gennemgang heraf, se Jan Pedersen et al. (2018): *Skatteretten 1* og Jan Pedersen et al. (2019): *Skatteretten 2*.

¹⁵ En samlet oversigt over danske DBO'er og skatteaftaler er tilgængelig jf. Steen Askholt i SR.2019.134.

¹⁶ F.eks. FN-modeloverenskomsten.

¹⁷ Senere henvisninger til artikler eller kommentarer, vil derfor, medmindre andet specificeres, være en henvisning til OECD's modeloverenskomst.

Fortolkningen af DBO'er og modeloverenskomsten har tidligere været genstand for omfattende diskussion i litteraturen. En redegørelse af de kontraherende holdninger hertil, antages ikke at bidrage til besvarelsen af afhandlingens problemformulering, hvorfor disse ikke vil omtales yderligere. I stedet vil fokus udelukkende være på de lege lata for fortolkningen af overenskomstlige begreber og modeloverenskomsten.

Som nævnt indledningsvist, kan ændringerne til art. 5 spores tilbage til BEPS Action 7 og OECD-rapporterne. Alle ændringer til artikelteksten kan afledes af BEPS Action 7, hvorfor OECD-rapporterne alene opdaterer kommentarerne. Det bemærkes, at ændringerne til artikelteksten er så omfattende, at der er udarbejdet et multilateralt instrument specifikt til fortolkningen af BEPS-ændringerne. Danmark har dog taget forbehold for samtlige relevante bestemmelser til faste driftssteder fundet heri.¹⁸ De afledte ændringer af BEPS Action 7 udgør derfor næppe blotte præciseringer af praksis, og vil derfor ikke omtales yderligere. I forlængelse af afgrænsningen fra BEPS-ændringerne, indsnævres afhandlingens emnefelt til en anskuelse af *det primære driftsstedskriterium*, som beskrevet i art. 5, stk. 1-3. Der er hertil alene ændret i kommentarerne på baggrund af OECD-rapporterne, hvorfor der i analysen vil fokuseres på de afledte ændringer af RDD. Ligeledes vil de resterende bestemmelser i art. 5, vil kun inddrages i det omfang de bidrager til forståelsen af det primære driftsstedskriterium.

Slutteligt vil den problemstilling en omfattende ændring af kommentarerne kan have i forhold til delegationsforbuddet i Grundlovens¹⁹ § 43 ikke berøres.²⁰ På baggrund af lovforslag nr. L 237 af 2. maj 2018, pkt. 2.1.1 må det dog bemærkes, at de danske myndigheder har vurderet at en lovændring nødvendig.²¹

3. TEORI OG METODE

Besvarelsen af afhandlingens problemformulering påkræver en redegørelse af de lege lata for faste driftssteder som defineret i det primære driftsstedskriterium i art. 5, stk. 1-3. Hertil findes det formålstjenesteligt at anvende den retsdogmatiske metode, da der herved forstås: » [...] *den anvendelse af de tilstedeværende retskilder, som domstolene og enhver anden, der er blevet forelagt et juridisk problem, følger.*«²² Analysen tillægges et retspositivistisk udgangspunkt, hvorfor fokus vil være på en teksttro fortolkning af retskilderne.²³ Der inddrages retskilder og faglitteratur fra såvel dansk som international skatteret - fokus holdes dog på den danske fortolkning, hvorfor internationale retskilder kun inddrages i det omfang de bidrager til forståelsen af det primære driftsstedskriterium.²⁴

3.1 FAST DRIFTSSTED SOM BEGREB

Faste driftssteder som et skatteretligt begreb er forgrenet på tværs af disciplinen international skatterets tre hovedområder: *intern udlandsskatteret*, *dobbeltskatningsoverenskomster* og *EU-skatteret*.²⁵ Implikationen af begrebets forgrening er dermed, at det fremgår på forskellige trin i retskildehierarkiet, hvorfor det findes relevant at opridse hvordan begrebet fremtræder under førnævnte hovedområder.

¹⁸ Anders Nørgaard Laursen i SR.2018.255, p.5.

¹⁹ Herefter GL.

²⁰ Anders Nørgaard Laursen har i flere af sine artikler bemærket at problemstillingen findes betænkelig. Jf. SR.2018.255, p.5. henviser der endvidere til Jens Wittendorf i SU 2017, 197 som antager en lovændring er nødvendig.

²¹ Anders Nørgaard Laursen i SR.2019.184.

²² Christina D. Tvarnø og Ruth Nielsen (2017): *Retskilder & Retsteorier*, p.30.

²³ Lone L. Hansen og Erik Werlauff (2016): *Den juridiske metode - en introduktion*, p.19ff. og p.224f. og Christina D. Tvarnø og Ruth Nielsen (2017): *Retskilder & Retsteorier*, p.29f.

²⁴ Der henses endvidere til at international praksis ikke er præcedensskabende for danske myndigheder eller domstole.

²⁵ Niels Winther-Sørensen et al. (2013): *Skatteretten 3*, p.29ff.; Peter Koerver Schmidt et al. (2015): *International skatteret - i et dansk perspektiv*, p.17f.; Anders Nørgaard Laursen (2011): *Fast driftssted*, p.14ff.; Aage Michelsen et al. (2017): *Lærebog om indkomstskat*, p.1088ff. og Aage Michelsen et al. (2017): *International skatteret*, p.38.

3.1.1. BEGREBET I DANSK UDLANDSSKATTERET

Udgangspunktet for skatteretten i dansk henseende findes i den interne skattelovgivning, idet delegationsforbuddet i GL § 43 forbyder at skat pålægges, ændres eller ophæves andet end ved lov. Det skal hertil indledningsvist bemærkes, at skatteydere objektive skattepligt afdækkes gennem globalindkomstprincippet udledt af Statsskattelovens²⁶ § 4 - følgelig vil indkomst fra både ind- og udlandet omfattes af skattepligten til Danmark.²⁷ Faste driftssteder som et skatteretligt begreb, har dog en større selvstændig betydning for den subjektive skattepligt.²⁸

For fuldt skattepligtige selskaber omfattes af SEL § 1, medfører et fast driftssted i udlandet, at indtægter herfra omfattes af undtagelsen til globalindkomstprincippet - det modificerede territorialindkomstprincip i SEL § 8, stk. 2.²⁹ Heraf fremgår det, at indkomster og udgifter hidrørende fra et fast driftssted i en fremmed stat, Færøerne eller Grønland ikke skal medregnes i skatteyderens indkomstopgørelse.³⁰ For udenlandske skatteydere er situationen den modsatte, idet et fast driftssted i Danmark medfører begrænset skattepligt.³¹ Idet der er tale om begrænset skattepligt, er det kun den indkomst der kan henføres til det faste driftssted, der indgår i den danske indkomstopgørelse.

Selvom begrebet dermed har betydning for såvel danske som udenlandske skatteydere, så opstilles ingen selvstændig definition i den danske skattelovgivning.³² Det fremgår dog af henholdsvis cirkulære nr. 135 af 04/11/1988³³ og cirkulære nr. 136 af 07/11/1988,³⁴ at begrebet skal fortolkes i overensstemmelse med OECD's modeloverenskomst.³⁵

Til trods for den manglende definition, så angives to afvigelser til det primære driftsstedskriterium i dansk skattelovgivning.³⁶ I SEL § 2, stk. 1, litra a, 6. pkt. og KSL § 2, stk. 1, nr. 4, sidste pkt. angives det, at entreprisarbejde medfører et fast driftssted allerede fra første dag. Den anden afvigelse er check-the-box reglen i SEL § 2 A, stk. 8, der blev implementeret med henblik på at mindske hybride mismatch og forhindre forskellige kvalifikationer af et selskab i dansk og udenlandsk skatteret.³⁷

3.1.2. BEGREBET I DOBBELTBESKATNINGSOVERENSKOMSTERNE

Definitivt udgør en DBO en folkeretlig traktat mellem to eller flere stater, med det formål at undgå dobbelt (ikke-)beskatning samt at fordele beskatningsretten for en given indkomst mellem de kontraherende stater. Typisk vil en DBO mellem to eller flere stater blive udarbejdet på baggrund af en given modeloverenskomst - i dansk regi udarbejdes de fleste DBO'er på baggrund af OECD's modeloverenskomst.³⁸ I praksis anvendes DBO'er alene til at fordele beskatningsretten for grænseoverskridende aktivitet, og udgør dermed ikke selvstændigt hjemmel til skattepligt.³⁹

²⁶ Herefter SL.

²⁷ Aage Michelsen et al. (2017): *International skatteret*, p.40.

²⁸ Subjektiv skattepligt hjemles i Kildeskatteloven (personer), Selskabsskatteloven (selskaber) eller Fondsbeskatningsloven (fonde og visse foreninger). Vil herefter blive refereret som KSL, SEL og FBL.

²⁹ Anders Nørgaard Laursen (2011): *Fast driftssted*, p.16.

³⁰ Forudsat selskabet ikke omfattes af SEL §§ 31 A og 32.

³¹ Jf. KSL § 2, stk. 1, nr. 4 eller SEL § 2, stk. 1, litra a.

³² Aage Michelsen et al. (2017): *Lærebog om indkomstskat*, p.776ff og 809.

³³ Jf. pkt. 12.

³⁴ Jf. pkt. 15.

³⁵ Aage Michelsen et al. (2017): *Lærebog om indkomstskat*, p.777 og 809.

³⁶ Se dog også SEL § 2, stk. 6 og KSL § 2, stk. 10 om fjernsalg gennem fuldmægtige repræsentanter.

³⁷ Jf. nærmere Aage Michelsen et al. (2017): *Lærebog om indkomstskat*, p.817ff.

³⁸ Niels Winther-Sørensen et al. (2013): *Skatteretten 3*, p.29f.

³⁹ Kaldes i teorien for den gyldne regel - se hertil Niels Winther-Sørensen et al. (2013): *Skatteretten 3*, p.29f og 35f.

Når en DBO skal fordele beskatningsretten, skildres der mellem *domicillandsbeskatning* og *kildelandsbeskatning*.⁴⁰ Domicillandet er det land hvori en skatteyder har sit skattemæssige hjemsted⁴¹ og kildelandet er det land hvori en given indkomst/underskud hidrører. Grundlæggende foreskrives domicillandsbeskatning af indkomst i OECD's modeloverenskomst.⁴² Ligesom var tilfældet i intern ret, vil faste driftssteder også udgøre en undtagelse til hovedreglen, idet fordelingsbestemmelsen i art. 7 fordrer at beskatningsretten for erhvervsindkomst tilfalder domicillandet, *medmindre* indkomsten hidrører fra et fast driftssted i en kontraherende stat.⁴³ Foruden almindelig erhvervsindkomst, skal fordelingsbestemmelserne i art. 7 også bruges på udbytte (art. 10, stk. 4), renteindtægter (art. 11, stk. 4), royalties (art. 12, stk. 3) og andre indkomster (art. 21, stk. 2) såfremt disse hidrører fra et fast driftssted.⁴⁴ Det tilfalder domicillandet at sikre lempelsen af skatteyderen efter enten art. 23 A (exemptionlempelse) eller art. 23 B (creditlempelse).⁴⁵

I modsætning til intern dansk ret, så indeholder modeloverenskomsten en selvstændig definition af begrebet fast driftssted i art. 5. Artiklen er struktureret således, at art. 5, stk. 1-2 udgør den positive begrebsafgrænsning, art. 5, stk. 3 udgør entreprisreglen - sammenholdt med stk. 1-2 udgør disse samlet det primære driftsstedskriterium, art. 5, stk. 4 udgør den negative begrebsafgrænsning, art. 5, stk. 5-6 udgør det subsidiære driftsstedskriterium - også kaldet agentreglen. Slutteligt beskriver art. 5, stk. 7 forbundne selskaber som fast driftssted. I 2017-opdateringen blev der dog tilføjet to nye understykker til artiklen, navnlig art. 5, stk. 4.1 der udgør den nye anti-fragmenteringsregel samt art. 5, stk. 8 der definerer hvornår en person eller et selskab er nært forbundne til et andet selskab. Disse er begge blevet implementeret som led i BEPS-projektet.

3.1.3. BEGREBET I EU-RETEN

Selvom EU-retten udgør den tredje og sidste gren af den internationale skatteret, så er de direkte skatter ikke hidtil undergivet detaljeret regulering herunder.⁴⁶ Alligevel kan området, grundet dets retskildemæssige værdi, anses at have en betydning på den internationale skatterets område - oftest ved udstedelsen af harmoniserende direktiver.⁴⁷

Selvom EUF-traktaten ikke direkte vedrører skatteretten og derfor heller anvender skatteretlige begreber, så kan der udledes en indirekte effekt på definitionen af faste driftssteder heraf. På baggrund af traktatens art. 26, stk. 2 om den frie bevægelighed⁴⁸ samt art. 49 om diskriminations- og restriktionsforbuddet, kan det bemærkes at stater ikke må tilrettelægge sin interne skattelovgivning, således f.eks. etableringen af et fast driftssted er mindre fordelagtig end etableringen af et datterselskab.⁴⁹

⁴⁰ Det bemærkes at kildelandsbeskatning afspejler globalindkomstprincippet.

⁴¹ OECD's modeloverenskomst er struktureret således, at en skatteyder kun kan have ét domicilland. I tilfælde af dobbeltdomicil, vil dette først skulle afklares efter art. 4 før beskatningsretten kan fordeles.

⁴² Anders Nørsgaard Laursen (2011): *Fast driftssted*, p.17.

⁴³ SKAT (2019): *Den juridiske vejledning 2019-1*, C.F.8.2.2.7.1.

⁴⁴ SKAT (2019): *Den juridiske vejledning 2019-1*, C.F.8.2.2.7.3 og Anders Nørsgaard Laursen (2011): *Fast driftssted*, p.18f.

⁴⁵ For en gennemgang af lempelsesmetoderne henvises der til Niels Winther-Sørensen et al. (2013): *Skatteretten 3*, p.111ff. og Aage Michelsen et al. (2017): *International skatteret*, p.302ff.

⁴⁶ Niels Winther-Sørensen et al. (2013): *Skatteretten 3*, p.31f.

⁴⁷ For gennemgang af EU-direktiver se Jakob Pedersen i Niels Winther-Sørensen et al. (2013): *Skatteretten 3*, p.606ff.

⁴⁸ Fri bevægelighed for: Personer (herunder arbejdskraft og etableringsfrihed), Kapital, Tjenesteydelser og Varer.

⁴⁹ Anders Nørsgaard Laursen (2011): *Fast driftssted*, p.20.

4. FORTOLKNING AF DOBBELTBESKATNINGSOVERENSKOMSTER

Det er grundlæggende relevant for definitionen af faste driftssteder hvordan DBO'ers begreber fortolkes af kontraherende stater, idet differerende fortolkninger modvirker formålet om undgåelse af dobbeltbeskatning og fordeling af beskatningsretten. Hvis begrebet fast driftssted fortolkes forskelligt af kontraherende stater, kan dette dermed medføre at en skatteyder ikke opnår lempelse for dobbeltbeskatning.⁵⁰

Fortolkningsproblematikken er ikke tidligere behandlet ved internationale domstole, hvorfor det ikke er muligt at opstille nogle universelt anerkendt kriterier for fortolkningen af en DBO. I indeværende afsnit vil forskrifterne for fortolkning af overenskomstlige begreber sammenfattes, således generelle fortolkningsprincipper kan udledes.

En DBO udgør som nævnt en *folkeretlig* traktat, hvorfor fortolkningen heraf i alle tilfælde vil skulle gøres under hensyntagen til Wienerkonvention af 23. maj 1969 om traktatretten.⁵¹ Som et supplement til fortolkningsprincipperne afledt heraf, foreskrives det at stater anvender internationale retskilder⁵² således en harmoniseret fortolkning opnås mellem de kontraherende stater. Herudover vil DBO'er der er baseret på OECD's modeloverenskomst også indeholde en fortolkningsparagraf svarende til art. 3, stk. 2 i modeloverenskomsten. I henhold til det juridiske princip om *pacta sunt servanda*, vil fortolkningen af et givent begreb i DBO'en dermed også skulle ske under hensyntagen til overenskomstens fortolkningsartikel.

4.1. WIENERKONVENTIONEN

Det principielle udgangspunkt for fortolkningen af begreber i en DBO, skal som indledningsvist nævnt findes i WKT.⁵³ Heri vil bestemmelserne fundet i konventionens art. 26, 31 og 32 være særligt relevante, idet disse foreskriver hvordan et begreb skal fortolkes, samt hvilke retskilder der kan anvendes hertil.⁵⁴

Det følger af WKT art. 31, stk. 1 at begreber i traktater skal fortolkes *loyalt* og i overensstemmelse med den sædvanlige betydning som begrebet måtte tillægges i traktatens *sammenhæng*, belyst af dennes *hensigt* og *formål*.⁵⁵ Hvad der menes med en loyal fortolkning, syntes besvaret under henvisning til det juridiske princip om *pacta sunt servanda*, hvorfor indgåede traktater skal opfyldes i god tro.⁵⁶ I det efterfølgende art. 31, stk. 2-4 i WKT, fastslås det at sammenhængen skal fastlægges på baggrund af *primære fortolkningsmidler*, og tilsvarende defineres det hvad disse er. Summarisk kan disse fortolkningsmidler beskrives som dokumentation der illustrer samtlige involverede staters *hensigt* ved indgåelsen af traktaten.⁵⁷ I denne henseende vil selve DBO'en samt aftaler indgået i forbindelse hermed udgøre primære fortolkningsmidler. Henvisningen til traktatens *formål* i fortolkningen, skal anses på baggrund af DBO'ers generelle formål om lempelse for dobbeltbeskatning samt fordelingen af beskatningsrettighederne.⁵⁸

Såfremt fortolkningen efter WKT art. 31 leder til en uklar, flertydig, urimelig eller på anden vis meningsløs fortolkning, vil også *supplerende fortolkningsmidler* finde anvendelse.⁵⁹ Det angives dog ikke i konventionen

⁵⁰ Phillip Baker (1994): *Double Taxation Conventions and International Tax Law: a manual on the OECD Model Tax Convention on Income and on Capital of 1992*, p.270f. og Niels Winther-Sørensen et al. (2013): *Skatteretten 3*, p.44f.

⁵¹ BKI nr. 34 af 29/04/1980 (herefter WKT) - se også Aage Michelsen et al. (2017): *International skatteret*, p.76f.

⁵² F.eks. modeloverenskomstens kommentarer og international praksis.

⁵³ Aage Michelsen et al. (2017): *Lærebog om indkomstskat*, p.1112.

⁵⁴ BKI nr. 34 af 29/04/1980 - kap. III.

⁵⁵ BKI nr. 34 af 29/04/1980 - art. 31, stk. 1 - egen fremhævning.

⁵⁶ BKI nr. 34 af 29/04/1980 - art. 26.

⁵⁷ BKI nr. 34 af 29/04/1980 - art. 31, stk. 2-4. Der skal dog jf. stk. 3 udøves hensyn til efterfølgende aftaler eller praksisændring ml. staterne.

⁵⁸ Jf. afhandlingens afsnit 3.1.2.

⁵⁹ BKI nr. 34 af 29/04/1980 - art. 32 - Inddragelse af supplerende fortolkningsmidler kan også foretages med henblik på at bekræfte den aktuelle fortolkning efter art. 31.

hvad der skal forstås ved dette begreb, hvorfor det i litteraturen påpeges at der formentlig kun kan inddrages dokumenter der påviser begge staters hensigt.⁶⁰

På baggrund af ovenstående, kan det udledes at WKT foreskriver en autonom fortolkning af traktaters begreber, hvorfor definitioner fundet heri får forrang for interne definitioner i fortolkningen af DBO'er.⁶¹

4.1.1. HARMONISERET FORTOLKNING

Omend fortolkningsprincipperne i WKT følges stringent, er dette ingen garanti for at kontraherende stater fortolker et begreb i en DBO på samme vis.⁶² På denne baggrund, kan WKT dermed ikke anses som tilstrækkeligt udtømmende for fortolkningen af DBO'er, hvorfor det argumenteres at fortolkningen af heraf skal suppleres med »*principles of logic and good sense*«. ⁶³ Henset hertil, anses en bred international opbakning til, at det i sig selv bør være en målsætning, at der opnås en harmoniseret fortolkning af begreber.⁶⁴

Med henblik på en harmoniseret fortolkning, kan de kontraherende stater med fordel inddrage modeloverenskomsten med dertilhørende kommentarer i fortolkningsprocessen, såfremt den givne DBO er baseret herpå. Det skal i forlængelse heraf bemærkes, at modeloverenskomsten ikke udgør en folkeretlig traktat, hvorfor den skal indgå som et *fortolkningsmiddel* for en given DBO.⁶⁵ Idet modeloverenskomstens kommentarer bidrager til at fastlægge den sammenhæng et begreb heri indgår i, vil den version af modeloverenskomsten som en given DBO baseres på, derfor kunne inddrages som et *primært fortolkningsmiddel*.⁶⁶ Hvis kommentarerne senere ændres eller opdateres, er disse givetvis ikke længere udtryk for den sammenhæng DBO'en blev indgået i. Dette er dog ikke ensbetydende med at senere kommentarer ikke kan indgå i fortolkningen, forudsat ændringerne blot har karakter af præcisering.⁶⁷

Herudover er det også anset at stater henviser til international skattepraksis i fortolkningen af et overenskomstligt begreb. Det er dog ikke entydigt hvor stor retskildemæssig værdi international praksis skal tillægges ved den nationale fortolkning af et begreb. Det kan næppe udledes af artiklerne i WTK at andre staters praksis kan anvendes som fortolkningsmiddel for et begreb i en DBO, ligesom udenlandsk skattepraksis ej heller er præcedensskabende for nationale myndigheder og domstole. Hvis international praksis inddrages, er det derfor nødvendigt at overveje flere forskellige forhold.⁶⁸

Det følger fast af såvel dansk administrativ- som retspraksis, at den harmoniserede tilgang anvendes ved fortolkningen af faste driftssteder i DBO'er.⁶⁹ Dette ses oftest afspejlet ved inddragelsen af modeloverenskomstens kommentarer, når det skal vurderes hvorvidt en given sammenhæng medfører et fast driftssted. I SKM2019.185.ØLR var dette netop tilfældet, idet Landsretten fastslår at begrebet fast driftssted skal fortolkes i overensstemmelse med art. 5 i den dansk-polske DBO samt modeloverenskomsten.⁷⁰

⁶⁰ Niels Winther-Sørensen et al. (2013): *Skatteretten 3*, p.42f.

⁶¹ Dette medfører f.eks. at den skærpede danske entrepriseregulering i SEL § 2, stk. 1, litra a, ikke kan inddrages i fortolkningen af entreprisereguleringen i DBO'er.

⁶² Niels Winther-Sørensen et al. (2013): *Skatteretten 3*, p.44. - Dette var tilfældet i *Pierre Boulez* sagerne, hvor begrebet "royalties" blev fortolket forskelligt, hvilket ledte til at skatteyder blev dobbeltbeskattet.

⁶³ David A. Ward (2005): *The Interpretation of Income Tax Treaties with Particular Reference to the Commentaries on the OECD Model*, p.15ff.

⁶⁴ Niels Winther-Sørensen et al. (2013): *Skatteretten*, p.44ff.

⁶⁵ Niels Winther-Sørensen et al. (2013): *Skatteretten 3*, p.50f. og Anders Nørgaard Laursen (2011): *Fast driftssted*, p.39.

⁶⁶ BKI nr. 34 af 29/04/1980 - art. 31, stk. 1.

⁶⁷ Jf. nærmere i afsnit 4.3.

⁶⁸ Niels Winther-Sørensen et al. (2013): *Skatteretten 3*, p.46ff. - f.eks. er det samme udtryk der beskrives? er konteksten ens? er det en administrativ- eller domsafgørelse?

⁶⁹ For mere generel fortolkningspraksis kan der henvises til Højesterets afgørelse i Texaco-dommen (TfS 1993, 7 H) hvor både modeloverenskomstens kommentarer og international skattepraksis blev tillagt argumentatorisk vægt.

⁷⁰ Afgørelsen gennemgås nærmere i afsnit 5.1.3.2.

4.2. FORTOLKNING EFTER ART. 3, STK. 2

Modeloverenskomsten indeholder en selvstændig fortolkningsregel i art. 3, stk. 2, hvorfor DBO'er baseret herpå, med forbehold for landes fravalg af artiklen, også indeholder en lignende artikel. Det foreskrives heri, at ethvert udefineret begreb der anvendes i DBO'en, skal fortolkes i overensstemmelse med *anvenderlandets* interne definition af begrebet, medmindre andet følger af sammenhængen.⁷¹

Det skal bemærkes, at artikelteksten er ændret i 2017-versionen af modeloverenskomsten på baggrund af BEPS Action 14.⁷² Der fremgår nu en tekstpassage i artikelteksten der fremhæver at stater kompetente myndigheder kan aftale et begrebs betydning.⁷³ De afledte effekter af denne ændring for dansk praksis, afdækkes under implementeringen af det multilaterale instrument, og vil derfor ikke berøres yderligere i indeværende speciale.⁷⁴ I stedet forudsættes at 2014-versionen af art. 3, stk. 2 forsat er beskrivende for de lege lata.

Sammenlignes WKT og art. 3, stk. 2 anses det at begge tilgange foreskriver en autonom fortolkning. Art. 3, stk. 2 konkretiserer derimod, at hvor en autonom fortolkning ikke kan opnås, vil fortolkningen skulle ske efter internretlige definitioner.⁷⁵ En konkret problemstilling der kan afledes heraf er, at der ikke foreligger nogen fast grænse for hvornår tilstrækkelige forsøg på en autonom fortolkning foreligger, hvorefter en internretlige definition i stedet kan anvendes. Laursen påpeger, at det formentligt er sikkert at hævde, at domstolene ikke anvender autonome fortolkninger i det omfang, det var tiltænkt - en påstand der gentages flere steder i litteraturen.⁷⁶ Det foreskrives endvidere i art. 3, stk. 2, at henvisninger til intern ret skal ske efter *lex fori* - anvenderstatens interne ret. I både dansk og international praksis anse bred opbakning til at begge kontraherende stater er anvenderstater, hvorfor disse kan bruge egne internretlige definitioner.⁷⁷

Det faktum at fortolkningsprincipperne i art. 3, stk. 2 fremgår direkte af modeloverenskomsten, giver anledning til at disse skal anses som særregler for fortolkningen af DBO'er. I forlængelse heraf ville de dermed også skulle have forrang for de generelle fortolkningsprincipper fundet i WKT efter det juridiske princip om *lex specialis*. Denne fortolkning af forholdet er dog næppe korrekt, hvorfor den skatteretlige litteratur forskriver at art. 3, stk. 2 skal ses i forlængelse af WKT. Således vil fortolkningsprincipperne om internretlige definitioner fundet i art. 3, stk. 2, kun finde anvendelse såfremt de almene fortolkningsprincipper i WKT ikke løser problemstillingen.⁷⁸ Dette ville formentlig også være gældende praksis uden art. 3, stk. 2, hvorfor dennes selvstændige betydning er minimal for fortolkningen.⁷⁹

I henhold til fortolkningen af faste driftssteder, forekommer internretlige fortolkninger oftest i forbindelse med fastlæggelsen af begrebet virksomhedsudøvelse.⁸⁰

⁷¹ Klaus Vogel (1997): *Klaus Vogel on Double Taxation Conventions*, p.208ff.

⁷² OECD (2017): *The 2017 Update to the OECD Model Tax Convention*, p.2 og p.15.

⁷³ Minder om princippet i WKT art. 31, stk. 4.

⁷⁴ Skatteudvalget (2018): *SAU alm. del - Endeligt svar på spørgsmål 278*.

⁷⁵ Hvis et begreb skal afdækkes efter intern ret, har skatteretlige definitioner forrang for almindelige definitioner. Anvendelsen af intern ret i fortolkninger kaldes også for *renvoi-reglen*.

⁷⁶ Anders Nørgaard Laursen (2011): *Fast driftssted*, p.45f.; Niels Winther-Sørensen et al. (2013): *Skatteretten 3*, p.57f. og Aage Michelsen et al. (2017): *International skatteret*, p.89ff.

⁷⁷ Anders Nørgaard Laursen (2011): *Fast driftssted*, p.44.; Niels Winther-Sørensen et al. (2013): *Skatteretten 3*, p.59f.; Aage Michelsen et al. (2017): *Lærebog om indkomstskatter*, p.1115. og Aage Michelsen et al. (2017): *International skatteret*, p.96.

⁷⁸ Michael Lang (2010): *Introduction to the Law of Double Tax Conventions*, p.41ff.; Anders Nørgaard Laursen (2011): *Fast driftssted*, p.45f. og Aage Michelsen et al. (2017): *Lærebog om indkomstskat*, p.1114f.

⁷⁹ Michael Lang (2010): *Introduction to the Law of Double Tax Conventions*, p.50 og Anders Nørgaard Laursen (2011): *Fast driftssted*, p.45f.

⁸⁰ Jf. nærmere i afsnit 5.1.3.1.

4.3. DET TIDSMÆSSIGE PERSPEKTIV I FORTOLKNINGEN

Det tidsmæssige aspekt er relevant at overveje, når der i fortolkningen inddrages fortolkningsmidler der er opdateret eller ændret siden en overenskomsts indgåelse. Det er ikke givet hvorvidt der kun skal anvendes fortolkningsmidler fra overenskomstens indgåelse (*statisk fortolkning*) eller om der kan lægges senere iterationer af fortolkningsmidlet til grund (*dynamisk fortolkning*).

Perspektiveres disse tidsperspektiver til WKT, så vil art. 31 heri foreskrive en statisk fortolkning af *de primære fortolkningsmidler*, idet traktater skal fortolkes *loyalt* og i overensstemmelse med den *sammenhæng* den er indgået. Hvis en DBO baseres på modeloverenskomsten, og denne sidenhen opdateres, er de nye kommentarer næppe et udtryk for den sammenhæng som DBO'en blev indgået i. Det skal dog påpeges, at ikke alle ændringer til modeloverenskomsten nødvendigvis afspejler en anden sammenhæng end tidligere versioner, idet der principielt blot kan forekomme præcisering af formuleringerne heri. Hertil skal ligeledes henses til at statisk fortolkning af traktaten, ikke udelukker dynamisk fortolkning af modeloverenskomsten som en *supplerende fortolkningskilde* efter art. 32. Dette forudsætter dog at denne blot bekræfter hvad der ellers ville kunne udledes af de primære fortolkningskilder. Det er dermed væsentligt, at opdaterede kommentarer i modeloverenskomsten blot er udtryk for præciseringer, hvis de skal kunne inddrages i fortolkningen af en ældre DBO.⁸¹ Denne betragtning ses gengivet i dansk praksis, hvor senere udgaver af modeloverenskomsten ofte inddrages i fortolkningen af ældre DBO'er.⁸²

I modsætning til WKT, så foreskrives det i art. 3, stk. 2, at hvis internretlige definitioner anvendes i fortolkningen, så skal det internretlige begreb have den betydning det har på fortolkningstidspunktet.⁸³ Som nævnt i afsnit 4.2, skal art. 3, stk. 2 dog anses i forlængelse af WKT, hvorfor den dynamiske fortolkning til stadighed betinges af at være udført i god tro.⁸⁴ Hvis et lands skattelovgivning dermed væsentligt ændres efter indgåelsen af en DBO, vil dynamisk inddragelsen af et internt skatteretligt begreb herfra næppe lede til en fortolkning i god tro.⁸⁵ Det bemærkes i litteraturen, at hvis der inddrages et begreb der er kendt på tidspunktet for DBO'ens indgåelse, så skal statisk fortolkning anvendes, medmindre dette vil stride imod DBO'ens formål.⁸⁶ Til trods for denne betragtning i litteraturen, så anses i en udbredt tendens til dynamisk fortolkning ved henvisning til intern ret dansk praksis.⁸⁷

5. DET PRIMÆRE DRIFTSSTEDSKRITERIUM

Efter foregående redegørelse for hvordan et traktatretligt begreb skal fortolkes efter gældende fortolkningsprincipper, vil fokuset nu skifte til, hvordan begrebet fast driftssted og herunder særligt *det primære driftsstedskriterium* defineres og fortolkes.

Der foreligger ikke nogen enstemmigt tilkendegivet metodisk tilgang til hvordan det primære driftsstedskriterium skal fortolkes i praksis.⁸⁸ De efterfølgende afsnit vil derfor grundlæggende opstilles efter den struktur der

⁸¹ Anders Nørgaard Laursen (2011): *Fast driftssted*, p.41f.

⁸² Se hertil igen TfS 1993, 7 H - hvor modeloverenskomsten inddrages uagtet at DBO'en var ældre end OECD's tidligste udgave af modeloverenskomsten. For nyere praksis kan der henvises til eks. SKM2017.431.LSR hvori der henvises til 2014-kommentarerne til trods for at DBO'en var fra 1994 jf. BKI nr. 21 af 21/02/1994.

⁸³ OECD's modeloverenskomst med kommentarer (2017): Art. 3, stk. 2

⁸⁴ BKI nr. 34 af 29/04/1980 - art. 26.

⁸⁵ Kommentar 13: art. 3, stk. 2 og Anders Nørgaard Laursen (2011): *Fast driftssted*, p.46f. - se også Højesterets begrundelse i SKM2012.462.HR.

⁸⁶ Anders Nørgaard Laursen (2011): *Fast driftssted*, p.47ff.

⁸⁷ *Ibid.* - For praksis kan der henvises til Haliburton-dommen (SKM2003.62.HR) hvor begrebet arbejdsudleje blev fortolket dynamisk. Begrebet var ikke kendt på tidspunktet for DBO'ens indgåelse.

⁸⁸ Arvid Aage Skaar opstillede i forbindelse med sin doktordisputats seks tests - disse bruges i gennemgangen af IFA-generalrapporten. Denne tilgang har dog ikke vundet indpas i dansk praksis hvorfor den ikke påtales yderligere. Se også Anders Nørgaard Laursen (2011): *Fast driftssted*, p.60f.

kan udledes af modeloverenskomstens art. 5, stk. 1-3 med dertilhørende kommentarer, men nogle afsnit omstruktureres i henhold til den vægtning de anses at have i dansk praksis. Hensigten er dermed, at analysens struktur skal afspejle den tilgang, der anses i dansk praksis.

5.1. ARTIKEL 5, STK. 1 – FAST DRIFTSSTEDS KRITERIERNE

Udgangspunktet for fortolkningen skal findes i modeloverenskomstens art. 5, stk. 1, idet begrebets positive afgrænsning foreligger herunder. Det er derfor nødvendigt at forholde sig hertil, hvis der skal kunne statueres et fast driftssted efter det primære driftsstedskriterium. Af modeloverenskomsten fremgår følgende artikeltekst:

» For the purpose of this Convention, the term “permanent establishment” means a fixed place of business through which the business of an enterprise is wholly or partly carried on. «⁸⁹

Baseret på artikelteksten, kan følgende tre krav udledes, der skal opfyldes før et fast driftssted kan statueres for efter det primære driftsstedskriterium:⁹⁰

1. Der skal foreligge et *forretningssted*, og
2. Dette skal være *fast*, og
3. Foretagendets *virksomhed* skal udøves helt eller delvist *gennem* forretningsstedet.

Selvom det ikke fremgår direkte af artikelteksten, så vil et fjerde og sidste krav, *dispositionskravet*, ligeledes anskues. Dispositionskravet har været vidt omdiskuteret i den internationale litteratur dels fordi punktet kun fremgår af kommentarerne, dels fordi kravets anvendelse varierer i de forskellige landes fortolkning, og dels fordi det kan argumenteres at opfyldelsen af dispositionskravet ikke bidrager med noget selvstændigt til fortolkningen af begrebet.⁹¹

Ved 2017-opdateringen af modeloverenskomsten er der på baggrund af det første ændringsforslag 1 i RDD indsat det nye pkt. 9 i kommentarerne.⁹² Emnet diskuteres af arbejdsgruppen på baggrund af visse landes syn på spørgsmålet om hvorvidt en gård kunne udgøre et fast driftssted. Arbejdsgruppen var ikke i tvivl om, at en gård kunne udgøre et fast driftssted, selvom indkomst herfra dækkes under art. 6 om fast ejendom. Det fandtes alligevel hensigtsmæssigt at tilføje en kommentar der specificerer dette. Idet der næppe er nogen tvivl om at en gård almindeligvis vil opfylde betingelserne for et fast driftssted, vil ændringen alene anses som præciserende.

Herudover indsættes også det nye pkt. 8 i kommentarerne på baggrund af ændringsforslag 3 i RDD. I denne foreskrives blot, at vurderingen af hvorvidt der kan statueres et fast driftssted må gøres efter de gældende omstændigheder.⁹³ Kommentaren er indsat under hensyn til *business restructurings*, hvorved et foretagendes forretningsgange omstruktureres. Hvad der tidligere har udgjort et fast driftssted kan herved omdannes til en selvstændig juridisk enhed og vice versa. På baggrund af den tilføjede kommentar, foreskrives det at vurderingen om hvorvidt der foreligger et fast driftssted skal ske på baggrund af aktuelle forhold fremfor historiske forhold. Idet faste driftssteder allerede ophører når betingelserne herfor ikke opfyldes længere,⁹⁴ må dette ændringsforslag alene præcisere hvad der allerede er gældende ret.

⁸⁹ OECD's modeloverenskomst med kommentarer (2017): art. 5, stk. 1., egen fremhævning.

⁹⁰ Se også kommentar 6: art. 5.

⁹¹ Anders Nørgaard Laursen (2011): *Fast driftssted*, p.83ff. - Omtales nærmere i afsnit 5.1.4.

⁹² RDD pkt. 5-9.

⁹³ RDD pkt. 17-21.

⁹⁴ Kommentar 44: art. 5.

5.1.1. FORRETNINGSSTED

At et foretagende har et forretningssted til rådighed i kildelandet, udgør det første og grundlæggende kriterie for, at der kan statueres et fast driftssted.⁹⁵ Konceptet forretningssted kan indledningsvist opsummeres til at omfatte ethvert betydeligt fysisk aktiv, hvorfra det kommercielt er hensigtsmæssigt at drive forretning.⁹⁶ Begrebet skal på baggrund af kommentarerne fortolkes *meget bredt*,⁹⁷ men i et væsentligt omfang vil begrebet blot beskrive forretningsfaciliteter som: *lokaliteter, indretninger, installationer og maskineri og udstyr i visse tilfælde*.⁹⁸

I praksis give fortolkningen af forretningssteder oftest anledning til diskussion i atypiske situationer.⁹⁹ Et klassisk eksempel herpå forekommer i TfS 1987, 50 LSR, hvori et engelsk moderselskab havde udlejet udstyr og personale til et nyoprettet dansk dattervirksomhed i forbindelse med leveringen af dykkerservice i Danmark. Ligningsrådet¹⁰⁰ havde i den påklagede afgørelse fundet, at det engelske selskab havde et fast driftssted i landet både på baggrund af det primære og sekundære driftsstedskriterium. Landsskatteretten¹⁰¹ vurderede dog, at fasthedskravet under det primære kriterium ikke var opfyldt, ligeså var der ingen der kunne binde selskabet i Danmark, hvorfor det sekundære kriterium heller ikke opfyldes. Selvom der ikke statueres fast driftssted i Danmark, så var det ubestridt af LSR at udstyret udgjorde et forretningssted for det engelske selskab.

I forlængelse heraf kan TfS 1988, 388 LSR nævnes, idet sagens omstændigheder er sammenlignelig med dem i TfS 1987, 50 LSR. Sagen var påklaget til LSR af en irsk skatteyder der var blevet anset som skattepligtig til Danmark i forlængelse af at hans udenlandske arbejdsgiver havde fået statueret et fast driftssted her i landet. Skatteyderens arbejde bestod i laboratoriarbejde på forskellige borerigge i Nordsøen. Tvisten var, at "laboratoriet" reelt kun bestod af kasser med udstyr brugt til måling, og blev i forlængelse heraf hyppigt flyttet fra borerig til borerig. Ligesom i forrige afgørelse anså LSR, at udstyret udgjorde et forretningssted, men grundet dets manglende geografiske fasthed, skulle arbejdsgiveren ikke have statueret fast driftssted i Danmark. Begge afgørelser er over 30 år gamle, men idet der foreligger ikke nyere praksis der på samme vis forholder sig til hvorvidt udstyr kan udgøre et fast driftssted, må de forsat anses som gældende ret.¹⁰²

Det fremgår af pkt. 10 og 11 i kommentarerne, at den blotte rådighed over et givet areal kan medføre at foretagendet har et forretningssted, desuagtet at der ingen forretningsfaciliteter er på grunden. Det er ikke væsentligt hvorvidt foretagendet ejer, lejer eller leaser forretningsstedet, når det skal vurderes hvorvidt indeværende krav opfyldes.¹⁰³ SKM2017.481.SR er en nyere afgørelse der illustrerer denne sondring. I sagen drev spørger helikopterservice hvori den primære aktivitet var at flyve personale og gods til og fra platforme i Nordsøen. Virksomheden blev primært drevet fra selskabets hovedkontor beliggende i x-land, men i år 20XX havde spørger indgået en lejekontrakt vedrørende en lokalitet i Danmark. Lejemålet var en privatejet hangarplads i forlængelse med en flyveplads. Spørger måtte ikke bruge selve hangaren til andet end opbevaring og vedligehold af helikopteren, hvorfor al flyvning skulle ske fra flyvepladsen. I forlængelse heraf, er det interessante i afgørelsen hvordan forretningsstedet defineres af de forskellige parter. Det kan umildbart udledes af spørgers ræsonnement, at de udelukkende anså lejemålet - opbevaringslokaliteten - som værende forretningsstedet, og idet der ikke måtte flyves herfra, kunne der ikke drives virksomhed derigennem. Alle aftaler med selskabets kunder

⁹⁵ Kommentar 6: art. 5.

⁹⁶ Arvid Aage Skaar (1991): *Permanent Establishment*, p.123.

⁹⁷ Anders Nørgaard Laursen (2011): *Fast driftssted*, p.69f.

⁹⁸ Kommentar 6 og 10: art. 5.

⁹⁹ Hvor der ikke er tale om almindelige kontor-, værksteds-, og fabriksforhold.

¹⁰⁰ Herefter LR.

¹⁰¹ Herefter LSR.

¹⁰² Der kan dog henvises til SKM2017.620.SR hvor et foretagende driver deres virksomhed gennem solcelleanlæg på en lejet grund i Danmark. Et sådan anlæg er dog næppe mobilt, hvorfor problemstillingen ikke findes sammenlignelig med foregående afgørelser.

¹⁰³ Kommentar 10-11: art. 5 - Dispositionskravet omtales nærmere i afsnit 5.1.4.

blev indgået gennem hovedkontoret, hvorfor end ikke dette bidrog til at statuere et fast driftssted. Under forudsætning af at forretningsstedet begrænses til hangaren, fremstår spørgers argumentation derfor hensigtsmæssig. Skattemyndighederne argumenterer dog, at spørger ligeledes har et areal på flyvepladsen stillet til rådighed, idet spørger har mulighed for at tilbyde flyvninger på alle tidspunkter derfra. Baseret herpå, konkluderes det at spørger har et fast driftssted i Danmark.¹⁰⁴ Selvom spørger dermed ikke havde nogen juridisk ret til arealet på flyvepladsen, så var dennes blotte anvendelse af pladsen tilstrækkelig til at et fast driftssted kunne statures. På baggrund af konklusionen i SKM2017.481.SR, skal det påpeges at dansk administrativ praksis generelt afspejler at brugen af såvel lejede faciliteter som brugen af andre foretagenders lokaler kan medføre et fast driftssted for et foretagende.¹⁰⁵

Betragtningen om at et foretagende ikke behøver eje forretningsstedet, er ligeledes relevant i tilfælde af hjemmekontorer. Spørgsmålet om hvorvidt medarbejders brug af hjemmekontorer kan medføre et fast driftssted for et udenlandsk foretagende har fyldt meget på skattemyndighedernes dagsorden over de sidste par år.¹⁰⁶ Et faktum der også afspejles af den omfattende mængde af administrative afgørelser herom.¹⁰⁷ Fælles for disse afgørelser er en bred enighed om at hjemmekontorer udgør forretningssteder for et foretagende.

En ændring der følger af 2017-opdateringen er tilføjelsen af det nye pkt. 26 i kommentarerne vedrørende forretning ombord på skibe.¹⁰⁸ I denne præciseres det blot, at forretningsaktiviteter ombord på skibe, skal behandles identisk med hvordan skibet selv behandles efter det primære driftsstedskriterium. Det foreskrives, at sådanne aktiviteter ikke udgør faste driftssteder efter art. 5, stk. 1, idet fasthedskravet ikke opfyldes. Under hensyn til argumentationsrækken, må skibe derfor forsat kunne anses som forretningssteder.¹⁰⁹ At skibe dog ikke opfylder fasthedskravet, anses gengivet i nyere administrativ praksis jf. SKM2015.77.SR om sandsugningsfartøj og SKM2019.221.SR om søtransport af varer. Selvom disse sagers omstændigheder er sammenlignelige, er det dog svært at udlede noget konkret af disse afgørelser om fortolkningen af fasthedskravet, idet faktum herom enten censureres eller kun fremgår i begrænset omfang. Fælles for begge afgørelser er dog at der ikke statures et fast driftssted under henvisning til fasthedskravet, hvorfor det ikke var bestridt at skibe kan udgøre forretningssteder. Det faktum, at begge afgørelser leder til samme konklusion, ligesom der i SKM2019.221.SR henvises der direkte til det nye pkt. 26, gør at tilføjelsen næppe kan anses som andet end en præcisering.

Udover de allerede nævnte eksempler på forretningssteder, så kan følgende supplerende eksempler udledes af kommentarerne: *en bod ved et marked, et permanent brugt areal ved et tolddepot, personaleløse indretninger som spillemaskiner, servere.*¹¹⁰ I henhold til servere så eksisterer dansk administrativ praksis, hvori det sondres hvornår en server i landet udgør et forretningssted for foretagendet.¹¹¹ Generelt må det dog kunne fastslås, at når et udenlandsk foretagende har en server placeret i Danmark, hvorigennem dennes forretning udøves, så vil det opfylde kravene for et fast driftssted efter art 5, stk. 1.

Selvom begrebet forretningssted ikke negativt afgrænses i modeloverenskomstens kommentarer, så kan der udledes en afgrænsning fra praksis. Baseret på Højesterets afgørelse i SKM2004.116.HR,¹¹² kan det udledes

¹⁰⁴ Det ender dog med at være betydningsløst, da spørgers forretning forudsættes omfattet af art. 8 om international trafik.

¹⁰⁵ Se hertil SKM2013.545.SR, SKM2014.39.SR, SKM2017.481.SR og SKM2018.371.SR for lejede lokaliteter og SKM2012.313.SR, SKM2012.403.SR og SKM2015.634.SR for brug af andres lokaler.

¹⁰⁶ SKAT (2017): *Skatterådets årsberetning 2016*, p.28ff. og Randi Christiansen i SR.2016.106, p.3f.

¹⁰⁷ Se hertil følgende hvor fast driftssted statures: SKM2017.213.SR; SKM2017.519.SR; SKM2015.53.SR; SKM2015.644.SR; SKM2013.273.SR og SKM2011.351.SR - samt følgende hvor det ikke statures: SKM2018.544.SR; SKM2018.618.SR; SKM2016.111.SR og SKM2015.467.SR.

¹⁰⁸ RDD pkt. 28-31.

¹⁰⁹ Se hertil TfS 1985, 19 SD hvor Skattedepartementet bekræftede at et skib kan udgøre et forretningssted.

¹¹⁰ Kommentar 10 og 41: art. 5.

¹¹¹ Jf. SKM2016.188.SR - Website hostet af dansk datterselskab udgjorde ikke fast driftssted for udenlandsk moder, idet denne hverken ejede eller opererede serveren.

¹¹² En af de væsentlige punkter i afgørelsen var at alene udleje af udstyr ikke medfører et fast driftssted i udlandet. Hertil kan henvises til Mogens Rasmussen i SU 2009, 60 og Mogens Rasmussen (2010): *International dobbeltbeskatning*, p.45.

at der som minimum skal foreligge en vis fysisk indretning for selskabets rådighed før et forretningssted eksisterer. Dette udelukker at den blotte tilstedeværelse af en *bankkonto*, *postadresse* eller *website* udgør et forretningssted.¹¹³ I TfS 1998, 556 LSR blev det afgjort at en journalist bosiddende i udlandet ikke fik statueret fast driftssted i Danmark som følge af en postadresse hos en bekendt.¹¹⁴ Ligeledes foreligger der flere administrative afgørelser der understreger at onlinevirksomheder, med forbehold for den tidligere nævnte pointe vedrørende serveres lokalitet,¹¹⁵ ej heller udgør forretningssteder.¹¹⁶

5.1.2. FASTHEDSKRAVET

Det andet krav der følger af art. 5, stk. 1, er at foretagendets forretningssted skal være fast. Hertil uddyber pkt. 6 i kommentarerne kravet på følgende vis:

» This place of business must be "fixed", i.e. it must be established at a distinct place with a certain degree of permanence. «¹¹⁷

Heraf kan udledes to underkrav der begge skal opfyldes før et forretningssted vil opfylde det samlede fasthedskrav. Dels skal forretningsstedet have en stedlig tilknytning til kildelandet (*a distinct place*) og dels skal forretningsstedet ikke eksistere kortvarigt (*degree of permanence*). I de to efterfølgende afsnit vil det anskues hvordan det er tiltænkt det stedlige og tidsmæssige krav skal fortolkes efter modeloverenskomsten og dels hvordan disse reelt er fortolket i praksis.

5.1.2.1. FAST I STED

Det findes hensigtsmæssigt, henset til faste driftssteders formål om fordeling af beskatningsretten, at der foreskrives en vis stedlig tilknytning til kildelandet før et fast driftssted kan statueres. Under normale omstændigheder giver dette krav ikke anledning til fortolkningstvivl, hvilket afspejles af den begrænsede praksis vedrørende stedlig tilknytning.

Kravet har dog tidligere givet anledning til fortolkningstvivl i forbindelse med mobile forretningssteder.¹¹⁸ Derfor er der sidenhen blevet tilknyttet en betragtning om *kommercielt sammenhæng* til det stedlige krav.¹¹⁹ Det fremgår nu af kommentarerne, at hvor et forretningssted hyppigt flyttes mellem lokaliteter der grænser op til hinanden, vil det stedlige krav forsat opfyldes, forudsat der foreligger en kommercielt sammenhæng.¹²⁰ I kommentar 24-25 opstilles en række forklarende eksempler på hvordan den geografiske og kommercielle sammenhæng skal fortolkes. Malereksemplet i kommentar 24 syntes dog bedst at beskrive sammenhængen. En maler der udfører arbejde på forskellige kontorer i samme bygning, for kunder der, uafhængigt af hinanden, har indgået kontrakt med maleren vil ikke have opfyldt kravet om stedlig tilknytning, idet det udførte arbejde ingen kommerciel sammenhæng har. Hvert arbejde for de forskellige kunder vil derfor skulle behandles som et selvstændigt projekt, og vil kun medføre et fast driftssted i det omfang malingen af hvert kontor opfylder de almindelige betingelser for faste driftssteder. Omvendt ville alle bygningens forskellige kontorer kunne udgøre en samlet kommerciel og geografisk enhed hvis maleren indgik kontrakt med én kunde om malerarbejde på alle kontorer.¹²¹ Selvom kommerciel sammenhæng oftest er relevant i tilfælde af mobile forretninger, så skal

¹¹³ Anders Nørgaard Laursen (2011): *Fast driftssted*, p.71.

¹¹⁴ Til spørgsmålet om postadresse - jf. da kritisk SKM2017.153.BR. DK-adresse i sagen beskrives som en postadresse, men hverken BR eller LSR forholder sig mere direkte hertil, hvorfor det er svært at udlede noget konkret heraf.

¹¹⁵ Jf. SKM2016.188.SR.

¹¹⁶ Se hertil SKM2011.828.SR, SKM2014.268.SR og SKM2015.369.SR - Kommenteret af Randi Christiansen i SR.2016.106.

¹¹⁷ Kommentar 6: art. 5, egen fremhævning.

¹¹⁸ Se hertil de tidligere omtalte afgørelser: TfS 1987, 50 LSR og TfS 1988, 388.

¹¹⁹ Anders Nørgaard Laursen (2011): *Fast driftssted*, p.72ff.

¹²⁰ Kommentar 22: art. 5 - I dansk praksis anses det stedlige krav og kommercielle sammenhæng uadskilleligt jf. Den Juridiske Vejledning 2019-1 C.F.8.2.2.5.2.1.

¹²¹ Kommentar 24: art. 5.

konceptets inklusion ikke medfører at der bortses fra den stedlige tilknytning.¹²² Den stedlige tilknytning og den kommercielle sammenhæng er derfor ligestillede betingelser, til trods for at sidstnævnte kun finder relevans i særtilfælde.

Anvendelsen af konceptet om kommerciel sammenhæng, forudsætter dog forsat at der er tale om en samlet geografisk enhed. For mobile forretningssteder var det væsentligt, at de områder hvorimellem aktiviteten blev flyttet, grænsede op til hinanden.¹²³ Spørgsmålet om afgrænsningen af en samlet geografisk enhed anses behandlet i nyere administrativ praksis jf. SKM2016.568.SR. I sagen havde spørger indgået en rammeaftale med en dansk vindfarm, hvorved spørger forpligtes til at levere, installere, idriftsætte, vedligeholde og servicere vindkraftanlægget. Det blev prognosticeret at foretagendet ville opholde sig i Danmark mellem 120-150 dage pr. kalenderår over rammeaftalens løbetid på fem år. Spørger ville ikke oprette et kontor eller lignende under kontraktperioden, og herudover ville foretagendets medarbejdere selv medbringe udstyret nødvendig for at udføre arbejdsopgaverne. Skattemyndighederne blev forespurgt, hvorvidt denne aktivitet ville statuere et fast driftssted for spørger efter enten art. 5, stk. 1 eller 3. Skattemyndighederne starter deres argumentation med at fastslå, at vindturbinerne udgør et forretningssted for foretagendet. Væsentligt var det dog, at arbejdet skulle udføres på en række forskellige vindturbiner, hvorfor arbejdet reelt var mobilt. Det argumenteres dog, at der er indgået én kontrakt med en kunde, ligesom at arbejdet kun flyttes rundt indenfor vindfarmens område. Med henvisning til kommentar 5.1 og 5.2¹²⁴ fandt skattemyndighederne derfor at arbejdet ville udgøre et geografisk og kommercielt sammenhængende hele, hvorfor et fast driftssted statueres.¹²⁵

Det kan midlertidigt findes betænkeligt at skattemyndighederne vælger at undlade at inddrage kommentar 5.3,¹²⁶ idet der analogt kan drages paralleller hertil. Hver turbine (kontor) udgør en delmængde af den samlede vindfarm (bygning). Da der er indgået en samlet kontrakt med én kunde om vedligeholdelse og service af alle turbiner på vindfarmen, vil der unægtelig også foreligge en kommerciel sammenhæng ved den angivne mobile aktivitet. Selvom det havde været hensigtsmæssigt at henvise til kommentaren, så leder manglen på samme dog ikke til en anden konklusion.

Ovenstående gennemgåede praksis beskriver hvordan dispositioner opfylder det stedlige krav om fast geografisk og kommerciel sammenhæng i henhold til den danske fortolkning af begrebet. Af kommentarerne til modeloverenskomsten fremgår dog to konkrete eksempler der ikke vil opfylde kravet - herunder satellitter samt internationale skibe og forretninger ombord herpå.¹²⁷ Problemet ved disse dispositioner er, som angivet i kommentarerne, at det ville være problematisk at fastlægge en stedlig tilknytning til ét land.

5.1.2.2. FAST I TID

Udover den geografiske og kommercielle tilknytning til kildelandet, så fremgår det også i pkt. 6 af modeloverenskomstens kommentarer til art. 5, at et foretagendes forretningssted skal have en vis grad af varighed (*permanence*) før det kan anses som værende *fast*. Den blotte konstatering af at et forretningssted skal have en vis varighed for at opfylde tidskravet, giver dog anledning til en række overvejelser - herunder særligt hvad er tilstrækkelig varighed, hvornår tidsberegningen påbegyndes/afsluttes og hvordan midlertidige ophold skal behandles. Disse betragtninger vil i indeværende afsnit blive behandlet nærmere, således det kan udledes hvornår

¹²² Kommentar 25: art. 5.

¹²³ Kommentar 23: art. 5. - Nævner følgende eksempler: en mine, et kontorhotel, en gade og et marked.

¹²⁴ Svarende til 2017-versionens kommentar 22-23.

¹²⁵ Det skal bemærkes, at skattemyndighederne tilsyneladende ikke forholder sig til det tidsmæssige aspekt ift. arbejdet af tilbagevendende karakter.

¹²⁶ Svarende til 2017-versionens kommentar 24.

¹²⁷ Kommentar 26-27: art. 5 - kommentar 26 er gennemgået i afsnit 5.1.1.

et foretagende vil opfylde tidskravet. Herudover skal det bemærkes, at når tidskravet anskues, så er det væsentligt hvilken type aktivitet et foretagende udfører in mente. Hvis aktiviteten omfattes af *entreprisereglen* i modeloverenskomstens art. 5, stk. 3 vil tidskravet skærpes til minimum at omfatte 12 måneder.¹²⁸

Indledningsvist skal det bemærkes, at der foreligger international praksis for at tidskravet sammenholdes med dispositionskravet.¹²⁹ Grundet dispositionskravets begrænsede betydning i den danske fortolkning, anses denne sammenkobling af kravene ikke gengivet i dansk praksis, hvorfor der i stedet fokuseres på den faktiske ibrugtagning af forretningsstedet.¹³⁰

Trods at begrebet fast driftsstedes engelske oversættelse er *permanent establishment*, så har det næppe været intentionen med tidskravets implementering, at et forretningssted skulle eksistere uendeligt, før et fast driftssted kunne statuere. Der kan ikke udledes nogen konkret grænse for tilstrækkelig varighed af modeloverenskomsten, idet der i kommentarerne blot henvises til en praksisbaseret tommelfingerregel på minimum seks måneder.¹³¹ Denne tidsgrænse syntes bedst knæsat i den norske højesterets afgørelse - *PGS Geophysical*.¹³² Sagen vedrørte et norske aktieselskab PGS Geophysical, der fordelt over to perioder på henholdsvis 25 og 41 dage, udførte seismiske undersøgelser af havbunden på kontinentalsoklen ud for Elfenbenskysten. PGS Geophysical antog at hvert skib brugt til undersøgelserne udgjorde et fast driftssted, hvorfor beskatningsretten måtte tilfalde Elfenbenskysten. Det var ubestridt at skibene udgjorde forretningssteder ligesom at foretagendes virksomhed blev udøvet herigennem. Den norske højesteret fastslog dog, med henvisning til daværende pkt. 6 i modeloverenskomstens kommentarer (pkt. 28 i 2017-versionen) at der ikke kunne statueres faste driftssteder grundet undersøgelsernes tidsmæssige varighed. Det bemærkes af førstvoterende dommer i sagen, at fra en naturlig forståelse af modeloverenskomsten, vil faste driftssteder have en mere varig karakter end var tilfældet i afgørelsen. Derfor må udgangspunktet være, i samsvar med den internationale konsensus, at virksomhed udøves i mindst seks måneder før tidskravet opfyldes.¹³³ Det kan herudover udledes af dommen at ”stand alone assignments” der blot varer et par uger falder udenfor den naturlige forståelse af fast driftsstedsbegrebet i modeloverenskomsten.¹³⁴

Selvom udenlandsk praksis ikke er præcedensskabende for danske myndigheder og domstole, så fremgår en lignende tilgang til tidskravet af nyere administrativ praksis. Et eksempel herpå er den tidligere omtalte vind-turbineafgørelse,¹³⁵ hvoraf følgende argumentation opstilles af skattemyndighederne:

» Et selskabs virksomhed her i landet har som udgangspunkt den krævede varighed, når foretagendet har udøvet sin virksomhed gennem forretningsstedet i seks måneder [...]. «¹³⁶

Fremfor at henvise til PGS-dommen, så henvises der i stedet til de seks måneder der anbefales i pkt. 28 af kommentarerne til modeloverenskomstens art. 5. At tidskravet kun som udgangspunkt anses som opfyldt når et foretagende har drevet forretning i landet i seks måneder, skyldtes at tidsgrænsen i art. 5, stk. 1 efter dansk fortolkning ikke anses som en *safe harbour*.¹³⁷ Hermed menes, at tidskravets udstrækning skal måles efter hver

¹²⁸ Entreprisereglen gennemgås nærmere i afsnit 5.3.

¹²⁹ Arvid Aage Skaar i IFA (2009): *Is there a permanent establishment?*, p.28ff.

¹³⁰ Anders Nørgaard Laursen (2011): *Fast driftssted*, p.108f. og samme i RR.SM.2016.1 og SR.2012.45.

¹³¹ Kommentar 28: art. 5.

¹³² Højesteretsdom af 8/6 2004, HR-2004-01003-A. Sagen er kommenteret i den norske brancherapport af Stig Sollund i IFA (2009): *Is there a permanent establishment?*, p.483ff. og Anders Nørgaard Laursen (2011): *Fast driftssted*, p.115f. - se også Jens Wittendorff i Niels Winther-Sørensen et al. (2013): *Skatteretten 3*, p.154 og Aage Michelsen et al. (2017): *International Skatteret*, p.359.

¹³³ Anders Nørgaard Laursen (2011): *Fast driftssted*, p.115f.

¹³⁴ *Ibid.* og Stig Sollund i IFA (2009): *Is there a permanent establishment?*, p.488f.

¹³⁵ SKM2016.568.SR.

¹³⁶ *Ibid.*, egen fremhævning.

¹³⁷ Anders Nørgaard Laursen i RR.SM.2016.1.

sags konkrete omstændigheder. Det er dermed ikke garanteret at tidskravet ikke opfyldes, blot fordi et forretningssted har en varighed på under seks måneder.

I dansk praksis foreligger der dog ikke eksempler på faste driftssteder hvis varighed er under seks måneders grænsen. Tværtimod eksisterer der afgørelser der viser det modsatte, hvor en varighed lige under seks måneder ikke medfører et fast driftssted. I SKM2001.260.LSR¹³⁸ havde en chefdirektør bedt LR om bindende forhåndsbesked om hvorvidt hun ville blive begrænset skattepligtig til Danmark som følge af en kontrakt hun tiltænkte at indgå med et dansk orkester. Kontrakten ville forpligte hende til at arbejde i Danmark i otte uger fordelt over to perioder af fire uger på et år, eller 24 uger over tre år. LR fandt at hun ville blive begrænset skattepligtig som følge af kontrakten. LSR underkendte dog denne afgørelse, og fastslog at direktøren ikke ville blive begrænset skattepligtig, uanset om kontrakten varede ét eller tre år. Selvom LSR kun i begrænset omfang begrundede underkendelsen, så er et af de få holdepunkter der kan udledes af afgørelsen, at hverken otte uger over et år eller 24 uger over tre år (svarende til samlet 5,54 måned) er nok til at opfylde tidskravet.

Efter fastlæggelsen af tilstrækkelig varighed, findes det nærliggende at anskue hvornår tidsperioden påbegyndes og afsluttes. I henhold til dansk praksis vil tidsperioden i almindelighed anses påbegyndt når alle kravene for et fast driftssted er opfyldte og tilsvarende afsluttet når kravene ikke længere er opfyldte.¹³⁹ Denne fortolkningsstil syntes at harmonerer med det angivne i modeloverenskomstens kommentarer.¹⁴⁰ Sammenkoblingen til de resterende krav i art. 5, stk. 1 kan give anledning til to supplerende sondringer - navnlig hvorvidt tid brugt på forretningsstedet før det ibrugtages skal og ligeså hvorvidt tidsperioden *skal* opgøres bagudrettet.

Til den første sondring, fremgår det af kommentarerne at tid brugt på opsætning eller konstruktion af et forretningssted ikke skal indgå i tidsopgørelsen, såfremt denne aktivitet differentierer betydeligt fra foretagendets kerneaktivitet. Dansk praksis anses også at afspejle denne fortolkning, hvorfor der henvises til TfS 1996, 619 LSR.¹⁴¹ Sagen vedrørte hvorvidt konstruktionen af et kernekraftværk skulle medregnes i den samlede tidsperiode for et svensk selskabs faste driftssted i Danmark. Det svenske selskab havde, i fællesskab med en dansk virksomhed, etableret et I/S i hvis formål var at opføre, eje, drive og vedligeholde det opførte kraftværk. Konstruktionen af kraftværket blev udført af en dansk virksomhed over en periode på fire år, hvortil det svenske selskab stillede medarbejdere til rådighed på timelønnsbasis i opførelsesperioden. Selskabet havde ingen indtægter herved, deltog ikke i planlægningen eller tilsynsarbejdet, ligesom selskabet ej heller drev anden bygge- eller anlægsvirksomhed. LR fastslog at det svenske selskab fik et fast driftssted i Danmark allerede fra opførelsesperioden, hvilket kan findes betænkelig idet den beskrevne situation snarere fremstår som arbejdsudleje end selvstændig virksomhed. LSR underkendte også LR's afgørelse, og fastslog at det svenske selskab først ville få et fast driftssted fra kraftværkets kommercielle idriftsættelse. Der blev henvist til at det svenske selskabs forretning bestod i at *drive* kraftværker, hvorfor *konstruktionen* af disse, med henvisning til daværende pkt. 11 (pkt. 44 i 2017-versionen) i modeloverenskomsten, blev anset som en væsentlig anderledes aktivitet. Tiden brugt på konstruktion, skulle derfor ikke medregnes i opgørelsen af tidskravet for det svenske selskabs faste driftssted i Danmark.

Til spørgsmålet om hvorvidt et forretningssted skal have eksisteret i seks måneder før tidskravet opfyldes, eller om tidskravet kan opfyldes forud for den faktiske anvendte tid, vil der skulle henses til foretagendets intentioner ved etableringen.¹⁴² Det fremgår af kommentarerne, at hvor et forretningssted, der kun er tiltænkt midlertidig anvendelse, faktisk anvendes i en sådan grad, at brugen ikke længere er midlertidig, vil et fast driftssted kunne statuere med tilbagevirkende kraft. Hvor et foretagende derimod tiltænker at bruge et forretningssted

¹³⁸ Afgørelsen er kommenteret af Anders Nørgaard Laursen (2011): *Fast Driftssted*, p.114f. - TfS 2001, 407 LSR.

¹³⁹ Aage Michelsen et al. (2017): *International skatteret*, p.359f.

¹⁴⁰ Kommentar 44: art. 5.

¹⁴¹ Afgørelsen er kommenteret af Anders Nørgaard Laursen (2011): *Fast Driftssted*, p.107f. og Bente Møll Pedersen i IFA (2009): *Is there a permanent establishment?*, p.259.

¹⁴² Kommentar 34: art. 5 - se også Jens Wittendorff i Niels Winther-Sørensen et al. (2013): *Skatteretten 3*, p.154.

varigt, men kun de facto gør det midlertidigt grundet specielle omstændigheder,¹⁴³ vil et fast driftssted forsat kunne etableres i den periode virksomheden udøves.¹⁴⁴ Intentionerne kan derfor næppe komme til skatteydere fordel, idet tidskravet kan opfyldes med tilbagevirkende kraft, og der ikke ydes lempelse for aktiviteter der varer under seks måneder, hvis længerevarende aktivitet var planlagt. Det skal bemærkes, at intentionerne er i begge tilfælde, er en subjektiv vurdering, der i praksis er vanskeligt at bevise. Derfor skal hensigten støttes af objektive kriterier for at kunne tillægges vægt i fortolkningen af et fast driftssted.¹⁴⁵ Køb af et forretningssted eller installationer samt indgåelse af lejekontrakt eller lign. er alle objektive momenter der kan tale for en virksomheds hensigt om varigt forretningssted.

I modeloverenskomstens kommentarer, opstilles to undtagelser til hovedreglen om seks måneders varighed.¹⁴⁶ Disse undtagelser vedrører henholdsvis midlertidige ophold i aktiviteten og kortvarig virksomhed udelukkende i kildelandet.¹⁴⁷ Undtagelserne har været omdrejningspunktet for det 5. ændringsforslag i RDD. OECD's "Business and Advisory Committee" gjorde gældende, at undtagelserne tidligere var uklart formuleret, hvilket arbejdsgruppen var enige i. Derfor blev de to nye forklarende eksempler i kommentar 29 og 30 indarbejdet i modeloverenskomsten ved 2017-opdateringen.¹⁴⁸

I henhold til undtagelsen om aktivitet af tilbagevendende karakter, så suppleres denne med et nyt forklarende eksempel i 2017-versionsen af modeloverenskomsten.¹⁴⁹ Dette eksempel vedrører en boreplatform, der grundet sæsonmæssige forhold kun kan arbejde tre måneder om året, men det forventes at arbejdet samlet vil kunne udføres over mindst fem år - svarende til samlet 15 måneder. Tidskravet angives i eksemplet som værende opfyldt grundet den samlede brugte tidsmængde og aktivitetens tilbagevendende natur. Væsentligt for denne undtagelse er det dog forsat at den samlede varighed overstiger seks måneder.

Dansk praksis syntes at anlægge en lignende tilgang til fortolkningen af aktivitet af tilbagevendende karakter, hvorfor denne del af ændringen blot har karakter af præcisering. Af nyere administrativ praksis kan der henvises til SKM2015.634.SR og SKM2018.371.SR, idet de begge berører problemstillingen om tilbagevendende aktiviteter. Det er dog vanskeligt at udlede megen konkret om varighedskriteriet af afgørelserne, da skattemyndighederne ikke opstiller nogen talmæssige redegørelse for deres anskuelse af tidskravet.¹⁵⁰

I SKM2015.634.SR bekræftede skattemyndighederne, at et foretagende ville få statueret fast driftssted, hvis de leverede undervisningsydelser til en dansk kunde i dennes egne lokaler over en femårig kontrakt. Undervisningsgangene var kortvarige, men foregik med jævne mellemrum, hvortil det fremgår af sagens faktum at der ville blive afholdt 140 undervisningsdage pr. år. Denne tidsmæssige opgørelse forkludres dog ved, at foretagendet opgjorde undervisningsdage pr. deltager fremfor pr. døgn - et undervisningsdøgn med seks deltagere, ville altså svare til 6 undervisningsdage. Det angives dog konkret, at foretagendet i 2014 havde 38 kursusdage, med samlet 228 undervisningstimer/-dage. Skattemyndighederne fastslår at foretagendet vil opfylde tidskravet hvorfor et fast driftssted statueres, men der gives ingen vejledning om hvilket antal dage der lægges til grund i sagen. Under forudsætning af at de angivne 38 kursusdage er et udtryk for årsgennemsnittet i kontraktperioden, så vil foretagendes samlede tilstedeværelse overstige seks måneder, hvorfor afgørelsen fremstår

¹⁴³ I pkt. 34 angives likvidation som følge af død eller fejlinvestering som eksempler.

¹⁴⁴ Kommentar 34: art. 5.

¹⁴⁵ Anders Nørgaard Laursen (2011): *Fast Driftssted*, p.110.

¹⁴⁶ Kommentar 28-33: art. 5.

¹⁴⁷ Det skal bemærkes at der forekommer en redaktionel fejl i kommentarernes pkt. 28. På baggrund af RDD, skulle alt efter 4. pkt. slettes fra kommentaren, idet det fordeles og uddybes i de tre efterfølgende kommentarer. Fordelingen er sket, men den gamle tekst er ikke slettet.

¹⁴⁸ RDD pkt. 32-34.

¹⁴⁹ Kommentar 29: art. 5 - se dog også kommentar: 32 og 44: art. 5.

¹⁵⁰ Anders Nørgaard Laursen i RR.SM.2016.1.

korrekt. I SKM2018.371.SR henvises der til SKM2015.634.SR, hvoraf skattemyndighederne antyder at have lagt de 140 dage til grund.¹⁵¹

SKM2018.371.SR kan bruges som en negativ afgrænsning af konceptet om tilbagevendende aktivitet. Skattemyndighederne blev i sagen bedt forholde sig til, hvorvidt foretagendets to salgsmedarbejdere ville etablere et fast driftssted i Danmark. I sagens faktum angives det, at salgsmedarbejderne deltager i kundemøder i Danmark mindre end 10 gange årligt, hvoraf størstedelen af disse møder blev afholdt på kundernes kontorer. De gange hvor møderne ikke bliver afholdt hos kunderne, lånte salgsmedarbejderne et midlertidigt kontor på et kontorhotel i Danmark. Idet det ikke var de samme kunder de kontinuerligt afholdt møder hos, ansås kundekontorerne ikke at udgøre et fast forretningssted for foretagendet. Spørgsmålet var derefter om møderne på kontorhotellet blev afholdt i et sådant omfang, at tidskravet ville opfyldes. Hvis det forudsættes at medarbejderne brugte det samme kontorhotel under hvert af de 10 ophold i Danmark, så ville det tage over 18 år at opfylde seks måneders kravet.¹⁵² Det angives dog i afgørelsen, at medarbejderne kun i sjældent omfang benyttede kontorhotellet, hvorfor det reelt ville have taget længere tid at opfylde tidskravet. Det kan dermed udledes af afgørelsen, at hvis det tager over 18 år for at tidskravet opfyldes, så er den udførte aktivitet ikke af tilstrækkelig tilbagevendende karakter.

I henhold til undtagelsen om kort varighed eksklusivt i kildelandet, så tilføjes eksemplet i det nye pkt. 30 i kommentarerne. Det skal dog bemærkes, at denne problemstilling ikke tidligere gransket i dansk praksis, hvorfor det forekommer svært at konkludere hvorvidt denne andel af ændringsforslag 5 på dette punkt har karakter af præcisering. Idet eksisterende praksis i overvejende grad tillægger udgangspunktet om seks måneders aktivitet afgørende betydning, må en forkortelse af denne periode dog være udtryk for en praksisændring. Hertil bemærkes endvidere det at international praksis generelt har været afvisende overfor at tillægge kildelandet beskatningsretten ved kortvarig aktivitet, hvorfor de danske domstole, også må forventes at være tilbageholdende med at tillægge punktet større betydning.¹⁵³

5.1.3. AKTIVITETSKRAVET

Det tredje krav der kan udledes af ordlyden i art. 5, stk. 1 er aktivitetskravet, der forudsætter at et foretagendes virksomhed i kildelandet udføres igennem dets faste forretningssted. Ved at opstille et aktivitetskrav, ekskluderes rene tilfælde af passivkapitalanbringelser fra fast driftsstedsdefinitionen.¹⁵⁴ Artikelteksten giver ikke nogen vejledning til hvordan aktivitetskravet skal forstås, hvorfor der igen henses til kommentarernes pkt. 6 hvoraf følgende fremgår:

» The carrying on of the business of the enterprise through this fixed place of business. This means usually that persons who, in one way or another, are dependent on the enterprise (personnel) conduct the business of the enterprise in the State in which the fixed place is situated. «¹⁵⁵

Fra kommentarernes forklaring, kan der, ligesom ved fasthedskravet, udledes to underkrav der begge skal opfyldes før det samlede aktivitetskrav opfyldes. I indeværende afsnit vil det anskues hvordan koncepterne *virksomhedsudøvelse* og *gennem forretningsstedet* defineres og fortolkes i praksis.

5.1.3.1. VIRKSOMHEDSUDØVELSE

Fortolkningen af begrebet *virksomhedsudøvelse* har været omdiskuteret i litteraturen, idet der ikke har været enighed om hvorvidt begrebet skulle fortolkes autonomt eller efter *lex fori*.¹⁵⁶ Det traditionelle udgangspunkt

¹⁵¹ Selvom brugen af 140 dage ikke vil lede til en anden konklusion i sagen, så må brugen heraf anses som værende faktisk forkert, idet det bemærkes i sagens faktum at selskabet ikke reelt var i landet i 140 dage.

¹⁵² $365 / 2 / 10 = 18,25$ år ~ 219 måneder.

¹⁵³ Anders Nørgaard Laursen i SR.2012.45, p.5.

¹⁵⁴ Aage Michelsen et al. (2017): *International Skatteret*, p.361.

¹⁵⁵ Kommentar 6: art. 5, egen fremhævning.

¹⁵⁶ Jf. afsnit 4.2.

for fortolkningen må dog siges at være *lex fori*, hvorfor begrebet fortolkes i overensstemmelse med anvenderstatens interne ret.¹⁵⁷ Denne tilgang til fortolkningen af begrebet anses forsat gældende, idet den gentages i nyere administrativ praksis. I SKM2018.69.SR udtaler skattemyndighederne følgende om fortolkningen:

» For så vidt angår betingelsen om, at der skal “udøves virksomhed”, må den nærmere afgrænsning heraf ske på baggrund af intern ret. Se artikel 3, stk. 2 [...]. Virksomhedsudøvelse er i intern ret grundlæggende kendetegnet ved, at der for egen regning og risiko udøves virksomhed af økonomisk karakter med det formål at opnå et økonomisk overskud. «

Hvis denne udtalelse, skal perspektiveres til intern ret, findes det nærliggende at henvise til *erhvervsindkomstbegrebet* og afgrænsningen heraf i SL §§ 4-6. Hertil skal særligt henses til de klassiske danske skatteretlige sondring om *lønmodtager-* og *erhvervsindkomst* samt sondringen mellem *erhvervsmæssig* og *ikke-erhvervsmæssig virksomhed* (hobbyvirksomhed) som et supplement til førstnævnte sondring.¹⁵⁸

I henhold til sondringen om *lønmodtager-* og *erhvervsindkomst*, så er distinktionen imellem disse indkomsttyper udviklet gennem retspraksis, hvoraf det fremgår at cirkulære nr. 129 af 4/7 1994 til personskatteloven tillægges betydelig vægt når en indkomsttype skal vurderes.¹⁵⁹ Hvis der skal udledes noget generelt heraf, så vil erhvervsindkomst stamme fra *selvstændig erhvervsvirksomhed*, der kendetegnes ved at skatteyder, for *egen regning og risiko*, udøver virksomhed med henblik på at opnå økonomisk overskud.¹⁶⁰ Denne beskrivelse er lig den der angives i SKM2018.69.SR, hvorfor det må være erhvervsindkomst der er relevant for den interne afgrænsningen af begrebet virksomhedsudøvelse. Af beskrivelsen for erhvervsindkomst fremgår det at indkomsten hidrører fra erhvervsmæssig virksomhed, hvorfor det er relevant at anse hvad der karakteriserer dette begreb i intern ret.

Afgrænsningen af *erhvervsmæssig-* og *ikke-erhvervsmæssig virksomhed* afhænger af hver sags omstændigheder. To kriterier der hver peger i retning af erhvervsmæssig virksomhed er *rentabilitetskriteriet* og *intensitetskravet*.¹⁶¹ Hvis en virksomhed drives med overskud som formål, så vil rentabilitetskriteriet pr. definition være opfyldt, idet det herved er afkast og overskud der er den primære drivkraft for forretningsførelsen.¹⁶² Intensitetskravet er et objektivt kriterium, der foreskriver en vis minimumomsætning i virksomheden. Hvis en virksomhed har nulomsætning, kan intensitetskravet dog til stadighed opfyldes, hvis ellers det kan påvises at rentabilitetskravet opfyldes.¹⁶³

Væsentligt for fortolkningen af hvorvidt et foretagende opfylder kravet om virksomhedsudøvelse, er dermed om den aktivitet der udføres i Danmark kan beskrives som erhvervsmæssig virksomhed, hvorfra erhvervsindkomst udledes. Herudover indsnævres begrebet virksomhedsudøvelse af modeloverenskomsten, idet erhvervsmæssig aktivitet alene af hjælpende eller forbedrende karakter ikke statuerer et fast driftssted.¹⁶⁴

Nærliggende til spørgsmålet om *hvad* der udgør virksomhedsudøvelse, er spørgsmålet om *hvem* der skal udøve aktiviteten for at et fast driftssted kan statures. I denne henseende skal den indledende forklaring der angives

¹⁵⁷ Aage Michelsen et al. (2017): *International Skatteret*, p.361. og modeloverenskomstens art. 3, stk. 2.

¹⁵⁸ *Ibid.*

¹⁵⁹ Anders Nørgaard Laursen (2011): *Fast Driftssted*, p.128f. - Af praksis kan der henvises til Tupperwardommen jf. TfS 1996, 449 H og for nyere praksis kan der henvises til SKM2013.694.BR.

¹⁶⁰ SKAT (2019): *Den juridiske vejledning 2019-1*, C.C.1.2.1.

¹⁶¹ SKAT (2019): *Den juridiske vejledning 2019-1*, C.C.1.3.1.

¹⁶² I OECD-regi kan der også henvises til pkt. 7 i kommentarerne vedrørende faste driftssteders produktivitet.

¹⁶³ SKAT (2019): *Den juridiske vejledning 2019-1*, C.C.1.3.1 - I praksis kan der henvises til SKM2002.654.LSR, hvor LSR afgjorde at skatteydere virksomhed, med nulomsætning i år 1998, ikke udførte erhvervsmæssig aktivitet i året, hvorfor der ej heller var forelå erhvervsmæssig virksomhed. Fradrag for afholdte omkostninger i året blev derfor også nægtet.

¹⁶⁴ OECD's modeloverenskomst med kommentarer (2017): Art. 5, stk. 4.

i kommentar 6 suppleres med de uddybende forklaringer fra kommentar 39-41. Det skal dog hertil bemærkes, at kommentar 39-41 er ændret i 2017-opdateringen på baggrund ændringsforslag 7 og 8 i RDD.¹⁶⁵

Centralt for ændringsforslag 7 er spørgsmålet om i hvilket omfang udstationerede medarbejdere udgør et fast driftssted for den formelle arbejdsgiver.¹⁶⁶ På baggrund heraf blev det gamle pkt. 10 i kommentarerne delt i to, henholdsvis kommentar 39 og 41 i 2017-versionen, hvortil spørgsmålet om udstationering blev adresseret i kommentar 39. Til denne kommentar er der foretaget redaktionelle ændringer af artiklens indledning, og mere væsentligt er alt tekst efter 4. pkt., vedrørende forretning gennem automatisk udstyr, flyttet til det nye pkt. 41 i kommentarerne.¹⁶⁷ Efter det 4. pkt. i kommentar 39, er der tilføjet en ny passus, der skal understøtte fortolkningen af udstationering. Det fremgår heraf, at der ved vurderingen af vis virksomhed en medarbejder udøver, skal henses til pkt. 8.13-8.15 i kommentarerne til art. 15. Hvis der skal udledes et væsentligt kriterie af denne henvisning, så er det en anskuelse af hvilket foretagende der bærer driftsherrerisikoen for medarbejderens arbejde.¹⁶⁸ Sammenholdes det tilføjede tekst, med den gamle uændret tekst, må ændringsforslag 7 siges at være en præciserende ændring, hvorved der ikke ændres ved den gældende fortolkning. For så vidt angår statuering af fast driftssted for et foretagende må udstationering kunne sammenlignes med arbejdsudleje, idet begge involverer at dennes medarbejdere anvendes til udøvelsen af andet foretagendes virksomhed. Analogt kan SKM2010.241.SR derfor inddrages til at understrege at kommentarændringen blot skulle være en præcisering af gældende ret. Heri bekræftede skattemyndighederne at et dansk selskab, hvis formål var at hyre, formidle og udleje arbejdskraft i Kina, ikke ville få et fast driftssted i Kina som følge af udstationeringen. Selskabet blev ledet fra Danmark, hvorfra alle bindende kontrakter også blev indgået, men hyrede kinesiske statsborgere og udstationerede disse hos kinesiske selskaber. Skattemyndighederne lagde vægt på, at selvom de udlejede ansatte formelt er ansat og aflønnet af det danske selskab, så udøver de ikke dennes virksomhed. I stedet var det de kinesiske selskaber der har instruktionsbeføjelsen over arbejdskraften samt bærer risikoen for den lejede arbejdskrafts arbejde.

Det nye pkt. 40 i kommentarerne er indsat på baggrund af ændringsforslag 8, og vedrører spørgsmålet om hvorvidt underleverandører kan udøve et foretagendes virksomhed.¹⁶⁹ Det fremgår indledningsvist af kommentaren, at et foretagende kan udøve virksomhed enten i samarbejde med- eller udelukkende ved brug af underleverandører. Hvis et foretagende dog ikke selv har ansatte på forretningsstedet, foreskrives et udvidet dispositionskrav, hvor det kan påvises at foretagendet faktisk ejer eller på anden vis kontrollerer adgangen til forretningsstedet. Kommentaren afsluttes med et eksempel, der formentligt skal illustrere dennes anvendelsesområde:

» An example would be where an enterprise that owns a small hotel and rents out the hotel's rooms through the Internet has subcontracted the on-site operation of the hotel to a company that is remunerated on a cost-plus basis. «¹⁷⁰

Eksemplet illustrer det tilfælde, hvor et foretagende bruger underleverandører på alle fysiske aspekter af en entreprise, hvor de foruden selv ejer hotellet og dermed også opfylder det udvidede dispositionskrav. Eksemplet skal dog kritiseres for at være for simpelt, i den forstand der ikke gives udtryk for hvilken betydning underleverandørens afhængighed til foretagendet har. At selskabet ikke har egne ansatte på forretningsstedet, udelukker ikke et fast driftssted statueres, idet der i pkt. 39 angives at et foretagendes virksomhed kan udøves af enten driftsherren, personale eller andre *afhængige* repræsentanter. Idet underleverandører næppe kan beskrives som foretagendets driftsherre eller personale, må de derfor skulle være afhængige repræsentanter før

¹⁶⁵ RDD pkt. 35-50.

¹⁶⁶ RDD pkt. 35-43.

¹⁶⁷ Der er kun foretaget redaktionelle ændringer af kommentarens indledning. Herved findes ikke belæg for at det nye pkt. 41 skulle ændre ved fortolkningen af faste driftssteder.

¹⁶⁸ Anders Nørgaard Laursen i SR.2012.45, p.6.

¹⁶⁹ RDD pkt. 44-50.

¹⁷⁰ Kommentar 40, sidste pkt.: art. 5.

de kan siges at udøve et foretagendes virksomhed. Denne sondring fremgår hverken af pkt. 40 eller af RDD, hvorfor det er uklart hvorvidt det udvidede dispositionskrav medfører en tilsidesættelse af afhængighedskravet i pkt. 39, eller om det forsat er en forudsætning at underleverandører er afhængige af foretagendet.¹⁷¹ Hvis førstnævnte er gældende, vil der utvivlsomt være tale om en materiel ændring af kommentaren, hvorfor den ikke kan underlægges dynamisk fortolkning.¹⁷²

Der foreligger nyere praksis der berører problemstillingen om underleverandører, hvorfor der skal ske henvisning til SKM2017.431.LSR, SKM2017.509.SR og SKM2018.69.SR.¹⁷³ I SKM2017.431.LSR havde et litauisk foretagende indgået en samarbejdsaftale med et dansk selskab om pasning af mink på det danske selskabs minkfarm i Danmark, idet foretagendet ikke selv besad den fornødne kapacitet til at udføre aktiviteten. Det omtvistede problem i afgørelsen var hvorvidt det var foretagendets virksomhed der blev udøvet på den danske minkfarm. Hertil henser LSR til det faktum, at foretagendet ikke har nogen egne ansatte på minkfarmen, ligesom den indgåede samarbejdsaftale ikke gav anledning til at foretagendet hverken havde eller tilsigtede at give instruktioner i forhold til den udførte virksomhed. På denne baggrund afviser LSR at foretagendet har et fast driftssted i Danmark, idet det danske selskab, med reference til pkt. 10 i kommentarerne (pkt. 39 i 2017-versionen), ikke udgør en afhængig repræsentant for foretagendet. LSR kan kritiseres for kun at forhold sig til instruktionsbeføjelsen i afgørelsen af hvorvidt minkfarmen er et uafhængigt foretagendet. Som foretagendets repræsentant selv påpeger, så kan afhængighed vurderes på flere parametre end blot instruktionsbeføjelse. Hvis der i denne sammenhæng henses til pkt. 37 i 2014-versionens¹⁷⁴ kommentarer, så fremgår det at både juridiske og økonomiske forhold, samt minkfarmens ordinære forretningsgang kan tale for afhængighed. I afgørelsen gives der ikke belæg for at det danske selskab modificerer sin almindelige forretningsgang som følge af samarbejdsaftalen, ligeså gives der heller ikke belæg for at selskabet skulle være økonomisk afhængigt af foretagendet. Selvom instruktionsbeføjelsen er det eneste moment der påtales, så syntes de resterende forhold dermed også at antyde minkfarmen var uafhængig af foretagendet. Det kan dog beskrives som et usikkerhedsmoment i sagen, at LSR ikke tillægger pkt. 40 nogen vægt, til trods for at skattemyndighederne henviser hertil som pkt. 10.1.¹⁷⁵ Det forekommer usandsynligt at LSR har overset denne henvisning, hvorfor dens unndladelser, kan fortolkes som at LSR ikke mener at kommentar 40 kan indgå i dynamisk fortolkning. Skattemyndighederne har indbragt sagen for domstolene, hvorfor den videre fortolkning af kommentar 39-40 må forventes behandlet herigennem.

Det vides ikke, hvorvidt indbringelsen af SKM2017.431.LSR for domstolene skyldtes skattemyndighedernes uenighed i at pkt. 40 i kommentarerne *ikke* kan tillægges fortolkningsmæssig betydning. Deres henvisning til pkt. 40 i både SKM2017.509.SR og SKM2018.69.SR, kunne dog indikere dette. Disse afgørelses faktum vil ikke gennemgås nærmere, idet det findes svært at udledes noget klart og korrekt heraf om fortolkningen af pkt. 40 og dets forhold til pkt. 39. I stedet vil afgørelserne inddrages til at belyse skattemyndighedernes syn på særligt pkt. 40 og dennes betydning.

I SKM2017.509.SR bekræftes det at et østrigsk foretagende vil få statueret et fast driftssted som følge af disses brug af underleverandører i Danmark. I afgørelsen, henviser SKAT til det endnu ikke-gennemførte pkt. 10.1 (pkt. 40 i 2017-versionen), hvortil de bemærker, at dette som et nyt pkt. i modeloverenskomsten, skal anses som *vejledende* for fortolkningen. Med dette in mente, findes det betænkeligt, at SKAT på baggrund heraf vælger at se bort fra afhængighedsvurderingen i pkt. 39. Hvis kommentaren som nyt pkt. blot skal agere vejledende, skal den næppe erstatte hvad der allerede gælder. Hertil kan også kobles en fortolkningsmæssig betragtning om, at hvis det nye pkt. ændrer eller erstatter gældende ret, så vil en dynamisk fortolkning være

¹⁷¹ Anders Nørgaard Laursen i RR.SM.2018.7, p.3f.

¹⁷² Anders Nørgaard Laursen i SR.2019.184, p.8.

¹⁷³ Kommenteret af Anders Nørgaard Laursen i RR.SM.2018.7, p.4ff.

¹⁷⁴ Tilsvarende i 2017-versionen formodes væsentligt ændret som følge af BEPS-projektet, hvorfor 2014-versionen inddrages i overensstemmelse med fortolkningsprincipperne.

¹⁷⁵ Anders Nørgaard Laursen i RR.SM.2018.7, p.4f.

udelukket, hvorfor SKATs henvisning til pkt. 10.1 ville være kategorisk forkert. Selvom SKAT ikke henviser til dagældende pkt. 10, så lægges det forsat til grund i argumentationen, at foretagendet bibeholder driftsherisikoen, hvilket taler for afhængighedskravets opfyldelse. Som påpeget tidligere, er der flere momenter der taler for (u)afhængighed, hvorfor det ikke alene kan vurderes alene ud fra driftsherrerisikoen.¹⁷⁶ Det faktum at der i sagen ikke var indgået nogen konkret aftale som kunne lægges til grund for uafhængighedsvurderingen, taler også for hvor lidt selvstændig betydning SKAT har tillagt uafhængighedskravet.

SKATs tilgang til den tidsmæssige fortolkning af modeloverenskomsten skal særligt kritiseres på baggrund af SKM2018.69.SR. Heri bekræftede SKAT at to fysiske personer hjemmehørende i X-land ville få statueret fast driftssted som følge af bortforpagtning af en dansk juletræsplantage. SKAT angiver i sagen, at fordi artikelteksten i art. 5, stk. 1 er uændret, så har kommentarændringerne alene karakter af uddybning og præcisering. Dette er næppe foreneligt med gældende fortolkningsprincipperne, hvor det fremgår at DBO'er som udgangspunkt skal fortolkes autonomt ud fra sammenhængen.¹⁷⁷ I denne henseende, skal der henses til parternes intentioner ved DBO'ens indgåelse, idet denne er beskrivende for sammenhængen.¹⁷⁸ Kommenterændringer der ikke beskriver eller præciserer gældende ret, kan derfor næppe siges at være udtryk for den sammenhæng en DBO'er er indgået i.¹⁷⁹ Idet SKAT åbenlyst ikke har foretaget sådan vurdering i afgørelsen, findes det svært at udlede noget konkret heraf.

Opsamlingsvist findes det besværligt entydigt at afgøre hvorvidt pkt. 40 har karakter af præcisering eller ændring, idet der tilsyneladende er uenighed ibland de administrative myndigheder. Hvis der skulle gives et bud herpå, så må punktet siges at have karakter af ændring, idet det indledes med sætningen: »*An enterprise may also [...]*«, hvilket kunne indikere at punktet skal sidestilles med pkt. 39. Et endeligt svar kan forhåbentlig afventes i domsafsigelsen for SKM2017.431.LSR, når denne er behandlet ved domstolene.

Afslutningsvist for begrebet virksomhedsudøvelse skal der henses til ændringsforslag 9 i RDD.¹⁸⁰ På baggrund af dette ændringsforslag indsættes de to nye pkt. 42 og 43 i kommentarerne, ligesom det eksisterende pkt. 56 (pkt. 19.1 i 2014 versionen) udvides.¹⁸¹ Formålet med ændringsforslaget har været at præcisere fortolkningen af begrebet *foretagende* på tværs af forskellige selskabsformer.¹⁸² Det fremgår nu af kommentarerne, at begrebet skal fortolkes efter *lex fori*.¹⁸³ Hvor to uafhængige selskaber samarbejder om at udføre et projekt, vil afgørelsen om hvorvidt dette udgør et joint venture dermed afhænge af intern rets definition af begrebet. Idet foretagender allerede defineres i modeloverenskomsten som udøvelsen af *enhver* forretning, uagtet selskabsformen, kan dette næppe siges at være en ændring af praksis.¹⁸⁴ Herudover fremgår det nu i pkt. 43 af kommentarerne, at hvis et udenlandsk foretagende er en transparent enhed og får statueret et fast driftssted i landet, vil hver partner anses at have andel i dette, uagtet disses tilstedeværelse i kildelandet. Derved sikres kildelandet beskatningsretten for det faste driftssteds samlede indkomst, og ikke blot den andel der kan henføres til de aktivitetsudøvende partnere. Kommentaren har dermed mest karakter af at være en værnsregel mod omgåelse af kildelandsbeskatning, og ses den i forlængelse af omkvalificeringsreglen i SEL § 2 A, fremstår den præciserende for den danske fortolkning.¹⁸⁵

¹⁷⁶ *Ibid.*

¹⁷⁷ Jf. afsnit 4.1.

¹⁷⁸ Kommentar 12: art. 3.

¹⁷⁹ Anders Nørgaard Laursen i RR.SM.2018.7, p.6f.

¹⁸⁰ RDD pkt. 51-56.

¹⁸¹ Sidstnævnte vil kort behandles i afsnit 5.3.3.

¹⁸² Følgende nævnes som eksempel i kommentar 42: Enkeltmandsvirksomhed, selskab, joint ventures og partnerskaber.

¹⁸³ Kommentar 42: art. 5.

¹⁸⁴ OECD's modeloverenskomst med kommentarer (2017): art. 3, stk. 1, litra c.

¹⁸⁵ Reglen kan siges at generalisere hvad der før har gjaldt for opgørelsen af tidskravet i art. 5, stk. 3 for transparente selskaber.

5.1.3.2. GENNEM FORRETNINGSSTEDET

Det følger af både artikelteksten i art. 5, stk. 1 samt pkt. 6 og 35 i kommentarerne hertil, at et foretagendes virksomhed skal udøves enten helt eller delvist gennem et forretningssted. Hvad der præcist menes hermed gives der ikke videre vejledning om, men i kommentar 20 fremgår det at begrebet *gennem* skal tillægges en bred fortolkning. Det kan herfra udledes, at den udførte aktivitet skal have en vis stedlig tilknytning til kildenlandet.

Når det skal vurderes hvorvidt et fast driftssted statueres, er det derfor relevant at undersøge hvor et foretagendes aktivitet udføres, og om dette kan henføres til et fast forretningssted. Der skal i denne henseende henvises til SKM2019.185.ØLR, idet denne vurdering netop var udslagsgivende for domsafsigelsen. Sagen vedrørte et polsk håndværkervirksomhed, der i forbindelse med deres virksomhed havde anskaffet sig et lejemål i Danmark. Det angives, at foretagendets indehaver i år 2008-2011 opholdt sig i Danmark to til tre dage om ugen i forbindelse med foretagendets arbejde. Trods at foretagendet havde personale ansat, var det kun indehaveren der kunne indgå bindende kontrakter for selskabet. Under både indehaverens og personalets ophold i Danmark, blev lejemålet på Y3-adresse brugt til overnatning. På adressen, var der blevet installeret en computer og bredbånd samt fastnettelefoni. Det omtvistede punkt i sagen var dermed om installationen af computeren og fastnettelefonien var forretningsmæssigt motiveret, idet indehaveren dermed kunne lede virksomheden fra lejemålet under sine hyppige ophold i Danmark. Landsretten lagde umildbart til grund at installationen af computeren og bredbånd var om end delvist forretningsmæssigt motiveret, idet appellansens forklaring herom var svingende. Anskaffelsen af fastnettelefoni blev også anset som forretningsmæssigt motiveret, idet fastnettelefonnummeret fremgik af foretagendets stempler, fakturaer og kundenummer til et byggemarked. Herudover blev der på foretagendets hjemmeside angivet en række danske telefonnumre som kunderne kunne bruge til at kontakte selskabet - indehaveren erkendte at det ene af disse var hans mobiltelefonnummer. Slutteligt blev det tillagt vægt, at foretagendet i de pågældende indkomstår stort set kun havde danske kunder og aktiviteter. Ud fra en samlet vurdering, fandt landsretten at lejemålet på Y3-adresse udgjorde et fast forretningssted for foretagendet, hvorigennem indehaveren om end *delvist* har styret og koordineret selskabets aktiviteter i Danmark. Af dommen, fremgår det umildbart væsentligt, at der på det faste forretningssted er det fornødne udstyr til at virksomhedsudøvelsen kan udføres, og at dette udstyr ligeledes bruges til foretagendets faktiske virksomhedsudøvelse. I sagen var det væsentligt, at der var mulighed for både telefonisk og elektronisk kommunikation på adressen, idet indehaveren dermed kunne lede virksomheden derfra og indgå aftaler med- samt modtage opkald fra kunder.

En sondring der ikke specifikt berøres i SKM2019.185.ØLR, er spørgsmålet om hvorvidt en aktivitet nødvendigvis skal udøves på det faste forretningssted. Spørgsmålet er relevant i relation til de mange afgørelser der har været om særligt hjemmekontorer i de seneste par år. De danske ansattes arbejde fra hjemmekontorer anses ofte som værende omfattet af art. 5, stk. 4, hvorimod virksomhedens kerneforretning udøves andetsteds, eks. et kundekontor, enten i Danmark eller udlandet.¹⁸⁶ Selvom dommen ikke direkte vedrører hjemmekontorer, så omhandler SKM2017.153.BR samme problemstilling. I sagen havde en svensk hjemmehørende skatteyder frivilligt valgt at lade to I/S'er CVR-registrere på Y1-adresse. Skatteyderen var eneste ansatte i begge selskaber, der udelukkende drev transportvirksomhed i Danmark. Idet der i sagen udøves transportvirksomhed, kan forretningen udøves alene gennem det faste forretningssted på Y1-adresse. Den danske adresse, Y1-adresse, fremgik af samtlige af I/S'ernes fakturaer, om end skatteyder anfægtede at nogle af disse var forfalskede af dennes revisor. Skattemyndighederne fremhæver to fakturaer fra 2009, en fra februar og en fra december, hvortil de henser at adressen har været fast i denne mellemliggende periode, hvorved tidskravet opfyldes. Al aktivitet blev udøvet i Danmark og selskaberne havde derfor ingen anden tilknytning til Sverige end at indehaveren var hjemmehørende dertil. I dommen ligger skattemyndighederne vægt på at appellanten frivilligt har valgt at lade sig CVR-registrere på Y1-adresse, at denne fremgår af samtlige fakturaer og at foretagende udelukkende udø-

¹⁸⁶ Anders Nørgaard Laursen I Aage Michelsen et al. (2017): International skatteret, p.362f.

ver aktivitet i Danmark. Byretten giver skattemyndighederne medhold, men er mere beskedne i deres argumentation for det faste forretningssted. De henviser ligeledes til at adressen fremgik af fakturaer - mere væsentligt fremstår det dog at al aktivitet foregik i Danmark.

Aktivitet behøver dermed ikke blive udført specifikt på forretningsstedet adresse, så længe aktiviteten dog forsat har en sammenhæng hertil. Denne konklusion er umildbart overensstemmende med den holdning der angives i generalrapporten til IFA-kongressen i 2009.¹⁸⁷

Udover ovenstående, så skal det også bemærkes, at en virksomheds aktivitet kan udøves gennem automatisk udstyr som forskellige spillemaskiner. Hvis et foretagendes eneste aktivitet dog kun består i at opsætte maskineriet for et andet foretagende, så er det næppe det opsættende foretagendes aktivitet der drives gennem udstyrets forsatte drift.¹⁸⁸ Der kan i forlængelse heraf laves en analogslutning til leasingaktiver - selvom udstyr kan udgøre et fast driftssted for et foretagende, så er det næppe det leasinggivende foretagendes virksomhed der drives gennem leaset aktiver.¹⁸⁹

5.1.4. DISPOSITIONSKRAVET

Det sidste krav der skal omtales under art. 5, stk. 1 er dispositions-/rådighedskravet. Hvorvidt punktet reelt kan beskrives som et formelt krav for fast driftsstedes definitionen har været omdiskuteret i litteraturen, idet der ikke kan udledes et dispositionskrav af ordlyden i art. 5, stk. 1. Kravet fremgår derfor udelukkende af kommentarerne.¹⁹⁰ Hertil bemærkes, at det må forekomme betænkeligt hvis yderligere krav, på niveau med de i afsnit 5.1.1-3. omtalte, kunne opstilles udelukkende i kommentarerne, da disse blot tiltænkes at bistå fortolkningen af en given artikel.¹⁹¹ International praksis afspejler heller ingen enstemmig fortolkning af begrebet, idet nogle medlemsstater tillægger begrebet større betydning end andre. Til trods herfor, anses dog en generel konsensus om at ingen formel juridisk rettighed til et forretningssted er påkrævet for opfyldelsen af kravet, hvilket også beskrives i pkt. 11-12 af kommentarerne.¹⁹² I dansk henseende fortolkes kravet lempeligt, hvorfor enhver faktisk anvendelse af et forretningssted er tilstrækkelig. Det er følgelig besværligt at påpege hvornår dispositionskravet har selvstændigt betydning for statueringen af et fast driftssted, idet dennes betragtninger må anses afklaret under henseende til de almindelige fast driftsstedsbetingelser.¹⁹³ I praksis henvises der oftest til dispositionskravet i tilfælde et foretagende ikke har nogen formel juridisk rettighed til forretningsstedet, men hvor det alligevel er stillet til dennes rådighed.

I dansk praksis omtales dispositionskravet første gang i SKM2011.351.SR, hvor et foretagende fik etableret et fast driftssted gennem en ansats hjemmearchiv. Afgørelsen blev anset som en praksisændring,¹⁹⁴ idet myndighederne fastlagde at det tidligere krav om synlig skiltning af virksomheden ikke kunne udledes af modeloverenskomstens kommentarer.¹⁹⁵ Denne ændring af praksis, medførte at Danmark røg i kategorien af medlemslande, hvor der skal forholdsvist lidt til at et hjemmekontor statuerer fast driftssted.¹⁹⁶ I de efterfølgende år er der i praksis særligt henvist til dispositionskravet i forbindelse med afgørelser om hjemmekontorer og virksomhed gennem lånte lokaler.¹⁹⁷

¹⁸⁷ Arvid Aage Skaar i IFA (2009): *Is there a permanent establishment?*, p.44f.

¹⁸⁸ Kommentar 41: Art. 5.

¹⁸⁹ Kommentar 36-37: Art. 5.

¹⁹⁰ Anders Nørgaard Laursen i RR.SM.2016.1, p.1ff.

¹⁹¹ Punkt 28: Introduktion til OECD's modeloverenskomst 2017.

¹⁹² Arvid Aage Skaar i IFA (2009): *Is there a permanent establishment?*, p.35f. - Den blotte tilstedeværelse er dog ikke tilstrækkelig heller jf. Kommentar 12: art. 5.

¹⁹³ Se hertil også Anders Nørgaard Laursen i SR.2012.45.

¹⁹⁴ For gammel praksis henvises der til TfS 1994, 294 LR.

¹⁹⁵ Anders Nørgaard Laursen i RR.SM.2016.1, p.2.

¹⁹⁶ Jens Wittendorff i SR.2011.226, p.7. - Se hertil også Revitax's kommentarer til SKM2017.213.SR

¹⁹⁷ For praksis om hjemmekontorer henvises til note 107 i afsnit 5.1.1. - for praksis om virksomhed gennem lånte lokaler kan der henvises til SKM2012.313.SR, SKM2012.403.SR, SKM2013.545.SR og SKM2015.634.SR.

Kommentar 12 (tidl. pkt. 4.2) er, på baggrund af ændringsforslag 2 i RDD, blevet ændret i 2017-opdateringen af modeloverenskomsten.¹⁹⁸ Kommentaren er blevet delt i tre, hvortil der er tilføjet en længere passus efter pkt. 12, 2. pkt. der er tiltænkt at skulle klarlægge hvordan dispositionskravet skal defineres. Ændringen må siges at være bemærkelsesværdig på flere punkter - dels fordi arbejdsgruppen blev anbefalet i stedet at fokusere på at uddybe kravet om virksomhed gennem forretningsstedet fremfor et krav der udelukkende fremkom af kommentarerne,¹⁹⁹ og dels fordi de illustrative eksempler der tilføjes i kommentaren, ikke bringer noget nyt til definitionen af faste driftssteder.²⁰⁰ Samtlige af de oplyste eksempler kan på sin vis allerede ses besvaret under henvisning til de resterende krav i art. 5, stk. 1 og 4, hvorfor kommentarerne ikke præsterer at klargøre hvornår dispositionskravet finder selvstændig relevans. Første illustration angiver at dispositionskravet er opfyldt hvor et selskab ejer et forretningssted, eller blot får det stillet til rådighed, og driver dennes forretning derigennem.²⁰¹ Heraf har dispositionskravet næppe selvstændig betydning idet der drives forretning gennem et fast forretningssted - alle ordinære betingelser for fast driftssted er dermed opfyldt uagtet dispositionskravet. I de efterfølgende illustrationer angives eksempler hvor dispositionskravet ikke opfyldes, men også i samtlige af disse, vil et fast driftssted kunne udelukkes under henvisning til de ordinære betingelser, hvorved dispositionskravet er igen er uden betydning. Kommentarændringen gengiver derfor blot hvad der allerede beskrives som gældende praksis.

På baggrund af ændringsforslag 4 i RDD, opstilles de to nye punkter 18 og 19 i 2017-versionens kommentarer vedrørende hjemmekontorer.²⁰² Det fremgår af pkt. 24 i RDD, at disse to nye kommentarer er opstillet med henblik på at klarlægge hvornår et hjemmekontor kan udgøre et fast driftssted. Det angives indledningsvist i det nye pkt. 18, at en medarbejders brug af hjemmeadressen i forbindelse med udøvelsen af et foretagendes virksomhed, ikke automatisk medfører at hjemmeadressen er til foretagendets disposition. Afgørelsen herom skal i stedet bygges på en konkret vurdering af hver given sags faktiske omstændigheder. Herefter angives det, at en medarbejders arbejde fra hjemmekontoret ofte vil være af begrænset og sporadisk karakter.²⁰³ Dette efterfølges dog af en mere kritisk betragtning om, at brugen af et hjemmekontor skal være kontinuerlig, ligesom at det skal være *påkrævet* af foretagendet at medarbejderen bruger sin hjemmeadresse som arbejdsplads, for at der kan statueres et fast driftssted herigennem.²⁰⁴ At brugen af hjemmekontoret skal være kontinuerlig brugt, bidrager ikke med noget nyt til definitionen idet dette krav allerede afdækkes under fasthedskravet. Derimod er kravet om at brugen af hjemmekontoret skal være påkrævet af foretagendet (eks. ved at et kontor ikke stilles til rådighed for medarbejderen),²⁰⁵ svært at udlede fra artiklens ordlyd, hvorfor denne reelt udgør en begrænsning af fast driftsstedets begreb.²⁰⁶ Der foreligger ingen dansk praksis der antyder at særlige regler skulle gælde for faste driftssteder gennem hjemmekontorer.²⁰⁷ Det vil derfor være anstrengt hvis et hjemmekontor der opfyldte alle almindelige krav om fasthed og virksomhedsudøvelse ikke vil statuere et fast driftssted, blot fordi foretagendet ikke påkrævede brugen heraf - eller blot stillede et kontor til medarbejderens rådighed i foretagendets hjemstat. Henset hertil, kan kommentaren ikke anses at være hverken beskrivende eller præciserende for gældende ret, hvorfor denne ikke kan underkastes dynamisk fortolkning.

Der henvises dog til det nye pkt. 18 og 19 i kommentarerne i de nyere administrative afgørelser om hjemmekontorer - SKM2018.476.SR, SKM2018.544.SR og SKM2018.618.SR. Der stilles dog intet kontor til rådighed

¹⁹⁸ RDD pkt. 10-16.

¹⁹⁹ RDD pkt. 10 og 12.

²⁰⁰ Anders Nørgaard Laursen I SR.2012.45, p.2.

²⁰¹ Kommentar 12, 3.-4. pkt.: art. 5.

²⁰² RDD pkt. 22-27.

²⁰³ Kommentar 18, 3. pkt.: art. 5.

²⁰⁴ Kommentar 18, 4. pkt.: art. 5.

²⁰⁵ Kommentar 19, 2. pkt.: art. 5.

²⁰⁶ Se hertil også Anders Nørgaard Laursen I SR.2012.45, p.3f.

²⁰⁷ Se hertil igen SKM2011.351.SR.

for medarbejderne i de givne sager, hvorfor medarbejderne automatisk anses som påtvunget til at arbejde gennem hjemmekontoret. Den væsentlige betragtning i pkt. 18 berøres derfor ikke nærmere, hvorfor henvisningen til de nye punkter reelt er effektløs. Det må dog forsat fastholdes, at sondringen om hvorvidt et foretagende påkræver brugen af hjemmekontoret ikke kan tillægges dynamisk fortolkning. Det faktum at et foretagende stiller kontor til rådighed i dennes hjemstat, og medarbejderen alligevel arbejder fra hjemmeadressen, ændrer ikke på at foretagendets forretning *faktisk* bliver drevet fra denne faste adresse. I sådanne tilfælde må det i stedet være arbejdets karakter der afgrænser det faste driftssted jf. art. 5, stk. 4, fremfor en sondring om medarbejderens mulighed for at benytte et kontor.²⁰⁸

5.2. ARTIKEL 5, STK. 2 – POSITIVLISTEN

Modeloverenskomstens positivliste i art. 5, stk. 2 skal ses i forlængelse af det primære driftsstedskriteriums positive afgrænsning i art. 5, stk. 1 - artiklen har følgende ordlyd:

» The term "permanent establishment" includes especially:

- a) A place of management;
- b) A branch;
- c) An office;
- d) A factory;
- e) A workshop, and
- f) A mine, an oil or gas well, a quarry or any other place of extraction²⁰⁹ of natural resources. «²¹⁰

Det kan indledningsvist bemærkes, at artiklens ordlyd tidligere har givet anledning til en sondring om hvorvidt art. 5, stk. 2 udgør *deeming provisions* eller eksemplifikation. Artiklens ordlyd giver dog anledning til, at de oplyste punkter anses som dispositioner der konstituerer et fast driftssted uagtet de i art. 5, stk. 1 oplyste krav. Denne fortolkning er dog næppe korrekt, hvorfor sondringen i international praksis oftest afklares ved henvisning til artiklens kommentarer, hvoraf det specifikt fremgår, at art. 5, stk. 2 udelukkende skal udgøre eksemplifikation.²¹¹ I denne henseende kritiseres artikeltekstens ordlyd også af Skaar, hvortil han foreslår en præcisering af artikelteksten: »*The term place of business includes especially [...]*«. ²¹² Denne betragtning må anses som korrekt, idet det allerede af det gamle pkt. 12 i kommentarerne (pkt. 45 i 2017-version) fremgik at de oplyste eksempler på faste driftssteder skulle ses i forlængelse af den generelle definition fundet i art. 5, stk. 1.

I 2017-opdateringen af modeloverenskomsten, er der på baggrund af ændringsforslag 10 i RDD, foretaget en ændring af ordlyden i pkt. 45 i kommentarerne (tidl. pkt. 12).²¹³ Trods at ændringsforslaget adresseres som: » *Meaning of "place of management"*, endte formålet med ændringen i stedet at være en klarlægning af forholdet mellem art. 5, stk. 1 og 2, således denne bedre udtrykte den internationale konsensus.²¹⁴ Ved opdateringen af kommentaren, indsættes en henvisning til at listen udgør eksempler på forretningssteder, der *kan* udgøre faste driftssteder hvis de opfylder kravene angivet i art. 5, stk. 1 og ikke udelukkes af art. 5, stk. 4.²¹⁵ Ændringen må udelukkende siges at have karakter af præcisering, hvorfor intet skulle hindre en dynamisk fortolkning af paragraffen.

²⁰⁸ I både SKM2018.544.SR og SKM2018.618.SR var det netop art. 5, stk. 4 der ledte til at foretagendet ikke fik statueret fast driftssted.

²⁰⁹ Denne kategori skal fortolkes bredt jf. kommentar 47.

²¹⁰ OECD's modeloverenskomst med kommentarer (2017): art. 5, stk. 2, egen fremhævning.

²¹¹ Arvid Aage Skaar i IFA (2009): *Is there a permanent establishment?*, p.31f.

²¹² *Ibid.*, egen fremhævning. Samme betragtning er gengivet i dansk litteratur, se hertil Anders Nørgaard Laursen (2011): *Fast driftssted*, p.68f.

²¹³ RDD pkt. 57-64.

²¹⁴ RDD pkt. 61-64.

²¹⁵ Kommentar 45: art. 5.

Dansk praksis anses at afspejle den internationale konsensus om at art. 5, stk. 2 blot udgør eksemplifikation. Dette kan dels udledes af de to afgørelser, SKM2008.844.SR og SKM2014.320.SR, hvor netop spørgsmålet om hvorvidt alene filialregistrering ville medføre et fast driftssted blev behandlet. I SKM2008.844.SR fremgår det at filialregistrering er pålagt spørger for at kunne udføre certificeringsarbejde som et bemyndiget organ i Danmark. I denne forbindelse etableres en c/o adresse og et dansk tlf. nr. på et kontorhotel i København, hvorpå spørger også har et vist areal til rådighed som dog ikke benyttes. Med henvisning til daværende pkt. 12 i kommentarerne, argumenter spørgers repræsentant for at den blotte besiddelse af en filial og et kontor ikke er tilstrækkeligt til at statuere et fast driftssted hvis ikke kravene i stk. 1 også opfyldes. Hertil henses til det faktum, at både filialen og kontoret er anskaffet med henblik på autorisation som bemyndiget certificeringsorgan. Filialen vil ikke selvstændigt kunne udgøre et fast driftssted, men repræsentanten anerkender at kontoret kan. Hertil nævnes at spørgers arbejde ikke vil blive foretaget på kontoret, ligesom en stor del af arbejdet vil blive foretaget udenfor Danmark, hvorfor kontoret i givet fald må falde under art. 5, stk. 4. Skattemyndighederne erklærer sig enig i repræsentantens argumentation, hvorfor et fast driftssted ikke etableres. I SKM2014.320.SR ønskede et tysk enterpriseselskab at få bekræftet hvorvidt alene filialregistreringen, med dertilhørende c/o adresse hos en dansk samarbejdspartner, medførte et fast driftssted i Danmark. Spørger havde en række forskellige entreprisearbejder af forskellige længder i Danmark, og grundet spørgers besvær med at vurdere hvorvidt et byggeprojekt udgør et fast driftssted, ønskede spørger at få etableret et mere permanent fast driftssted i Danmark, hvortil danske projekter kunne henføres. Skattemyndighederne fastslår, at alene filialregistreringen ikke medfører et fast driftssted, idet spørger blot har en postkasse hos en dansk samarbejdspartner til rådighed. Hvis der derimod oprettes et dansk kontor, hvorfra entrepriseprojekterne kordineres, så ville dette dog kunne statuere et fast driftssted i stedet.

Det var dermed væsentligt i begge afgørelser, at alene registreringen af en filial ikke automatisk medfører at der etableres et fast driftssted, selvom disse fremgår af art. 5, stk. 2.²¹⁶

5.3. ARTIKEL 5, STK. 3 – ENTREPRISEREGLEN

Det sidste element af det primære driftsstedskriterium fremgår i art. 5, stk. 3. Artiklen beskrives i almindelighed som entreprisereglen, og har følgende ordlyd:

» A building site or construction or installation project constitutes a permanent establishment only if it lasts more than twelve months. «²¹⁷

Ligesom med art. 5, stk. 2, har der i internationale praksis været uenighed om hvorvidt art. 5, stk. 3 er en *deeming provision* eller om den skal ses i forlængelse af kravene i art. 5, stk. 1.²¹⁸ Uenigheden fremstår dog mere forståelig i henhold til art. 5, stk. 3, idet det modsætningsvist hverken eksplicit fremgår af artikelteksten eller kommentarerne, at artiklen skal ses i forlængelse af art. 5, stk. 1. Baseret på artiklens ordlyd syntes det dog svært at udlede hvorfor art. 5, stk. 3 ikke skulle anses i forlængelse med art. 5, stk. 1. Der henvises i artiklen til at et anlægsarbejde mm. *kun* udgør et fast driftssted hvis det varer mere end 12 måneder. Idet det allerede fremgår i art. 5, stk. 1, at begrebet fast driftssted skal forstås som et fast forretningssted hvorigennem foretagendets virksomhed udøves, må brugen af begrebet fast driftssted i art. 5, stk. 3 dermed henvise tilbage til art. 5, stk. 1.²¹⁹ Hvis der herudover henses til ordlyden af art. 5, stk. 4-6, så fremgår det heraf eksplicit at artiklerne skal anses uanset hvad der fremgår af art. 5, stk. 1-2. Hvis der skal statueres et fast driftssted efter det subsidiære driftsstedskriterium, så foreskrives det dermed allerede i artikelteksten, at dette skal ske foruden hvad der

²¹⁶ Jf. SKM2017.153.BR tillægges frivillig registrering dog argumentatorisk vægt i vurderingen af et fast driftssted.

²¹⁷ OECD's modeloverenskomst med kommentarer (2017): art. 5, stk. 3, egen fremhævning.

²¹⁸ Anders Nørgaard Laursen i SR.2014.31, p.2 og Arvid Aage Skaar i IFA (2009): *Is there a permanent establishment?*, p.45f.

²¹⁹ Ordlyden af art. 5, stk. 4-6.

fremgår af det primære driftsstedskriterium. Det må derfor modsætningsvist bekræftes, at art. 5, stk. 3 skal anskues i forlængelse af art. 5, stk. 1.²²⁰

Dansk administrativ praksis afspejler også at art. 5, stk. 3, skal fortolkes som en begrænsning af art. 5, stk. 1. Det fremgår af Den Juridiske Vejledning 2019-1, at baggrunden for denne fortolkning er at en byggeplads eller et anlægs- eller installationsarbejde som udgangspunkt vil opfylde betingelserne for fast driftssted efter art. 5, stk. 1, hvorfor art. 5, stk. 3 anses som en branchespecifik 12-måneders regel.²²¹ Selvsamme ræsonnement synes også udledt af nyere administrative afgørelser. I SKM2018.216.SR blev skattemyndighederne bedt forholde sig til hvorvidt spørger ville få et fast driftssted i Danmark på baggrund af art. 5, stk. 3. Deres begrundelse for at spørger vil få et fast driftssted i Danmark indledes med at begrebet som udgangspunkt skal forstås på baggrund af art. 5, stk. 1, hvortil følgende passus efterfølger:

» Efter artikel 5, stk. 3, skal udtrykket ”fast driftssted” også omfatte [...], hvis det varer mere end 12 måneder.«²²²

Citatets argumentatoriske placering efter art. 5, stk. 1, samt skattemyndighederne valg af ordet *også* syntes at tale for at art. 5, stk. 3 anses i forlængelse af art. 5, stk. 1 fremfor et alternativ hertil.

Det faktum at entreprisreglen anses i forlængelse af art. 5, stk. 1 betyder også, at et foretagende ikke udelukkes fra at have et almindeligt fast driftssted efter art. 5, stk. 1 blot fordi 12-måneders kravet i art. 5, stk. 3 ikke opfyldes. I SKM2017.710.ØLR fandt landsretten, at et polsk foretagende havde et fast driftssted i Danmark, til trods for at ingen af dennes entreprisarbejder overskred 12-måneders reglen. Byretten havde i tidligere i sagen anerkendt at foretagendets entrepriser ikke udgjorde faste driftssteder grundet deres tidsmæssige udstrækninger. Idet foretagendet dog havde et dansk erhvervslejemål, hvorfra det blev vurderet at ledelsesmæssig aktivitet blev udøvet, ville dette udgøre et fast driftssted jf. art. 5, stk. 1. Landsretten tiltrådte byrettens begrundelse, og stadfæstede dermed at art. 5, stk. 3 ikke udelukker brugen af art. 5, stk. 1.

5.3.1. OMFATTEDE AKTIVITETER

Uanset om art. 5, stk. 3 fortolkes som en deeming provision eller en branchespecifik undtagelse til art. 5, stk. 1, så er det væsentligt at overveje hvilke aktiviteter omfattes af artiklen. Der skal indledningsvist henses til at artikelteksten angiver at bygnings-, anlægs- og installationsarbejde omfattes af art. 5, stk. 3. På baggrund af pkt. 50 i kommentarerne, foreskrives det at begreberne bygnings-, anlægs- og installationsarbejde tillægges en bred fortolkning i praksis, hvilket international praksis også afspejler.²²³ Af pkt. 50 i kommentarerne fremgår endvidere, at følgende aktiviteter vil være omfattet af art. 5, stk. 3:²²⁴

- Opførsel af bygninger.
- Anlæg af veje, broer eller kanaler.
- Renovering af bygninger, veje, broer og kanaler.²²⁵
- Udlægning af rørledninger.
- Udgravning og opmudring.
- Installationer af komplekse maskiner.²²⁶
- On-site planlægning og tilsynsarbejde.

²²⁰ Anders Nørsgaard Laursen i SR.2014.31, p.2 - Heri tillægges begrebet ”deemed” i art. 5, stk. 4-6, også en argumentatorisk betydning for at art. 5, stk. 3 ikke selvstændigt statuerer et fast driftssted.

²²¹ SKAT (2019): *Den juridiske vejledning 2019-1*, C.F.8.2.2.5.2.3.

²²² SKM2018.216.SR, egen fremhævning.

²²³ Arvid Aage Skaar i IFA (2009): *Is there a permanent establishment?*, p.46f.

²²⁴ Se også Anders Nørsgaard Laursen i SR.2014.31, p.4f.

²²⁵ Renovering vil dog kun omfattes i det omfang det overskrider almindeligt vedligehold og istandsættelse.

²²⁶ Kun selve installationen af maskinen omfattes af art. 5, stk. 3 - driften af denne vil omfattes under hovedreglen i art. 5, stk. 1.

Af de opremsede aktiviteter, vil særligt renovation samt planlægning og tilsynsarbejde give anledning til yderligere betragtning. Det foreskrives direkte i kommentaren at renovations arbejde kun omfattes af art. 5, stk. 3, i det omfang der ikke er tale om vedligeholdelses- eller istandsættelsesarbejde.²²⁷ Fra et definatorisk synspunkt, syntes det dog svært at påpege hvad forskellen på begreberne renovation, vedligeholdelse og istandsættelse er. Sondringen om renovation kontra vedligehold blev oprindeligt tilføjet ved 2003-opdateringen af modeloverenskomsten, hvorfor det findes hensigtsmæssigt at anskue forarbejdet til ændringen. Heraf fremgår det, at renovation forstås som betydeligt struktureret arbejde der - modsætningsvist til vedligehold og istandsættelse - fordrer tilstedeværelsen af bygningsarbejdere og skabelsen af en byggeplads.²²⁸ Denne betragtning findes umildbart hensigtsmæssig, idet kravene for at renovation omfattes af art. 5, stk. 3 herved sidestilles med et almindeligt byggeri. En bygning vil ligeledes ikke kunne hverken opføres eller omfattes af art. 5, stk. 3, hvis ikke der foreligger en byggegrund hvorpå en betydelig mængde struktureret arbejde bliver udført. Der findes ingen praksis der direkte påtaler distinktionen mellem renovation og vedligeholdelse.

Ligesom renovation, kan passussen om planlægning og tilsynsarbejde i kommentar 50, spores tilbage til 2003-opdateringen af modeloverenskomsten. Hvor udgangspunktet i 2017-versionen er at planlægning og tilsynsarbejde helt generelt omfattes af art. 5, stk. 3, så sondrede man før 2003 om hvorvidt denne aktivitet blev udøvet af hovedentreprenøren eller et andet foretagende. I førstnævnte tilfælde ville aktiviteten omfattes af art. 5, stk. 3, hvorimod det i sidstnævnte tilfælde ikke ville.²²⁹ I litteraturen beskrives dette som en materiel ændring af fortolkningen, hvorfor den ikke kan indgå i dynamisk fortolkning.²³⁰ Når en sag vedrører en underleverandørs udførelse af tilsynsarbejde, er det dermed relevant at anskue, hvornår den anvendte DBO er indgået. I dansk praksis er spørgsmålet om planlægning og tilsynsarbejde kun omtalt i beskedent omfang.²³¹ I SKM2017.349.SR afgør skattemyndighederne, at en udenlandsk hovedentreprenørs tilsynsarbejde med en dansk underentreprenør medfører at der statueres et fast driftssted efter art. 5, stk. 1. Skattemyndighederne forholder sig dog ikke til art. 5, stk. 3, idet de finder at de udførte tilsynsopgaver omfattes af art. 5, stk. 4, hvorfor et fast driftssted efter både art. 5, stk. 1 og 3 udelukkes. Idet spørgsmålet om hovedentreprenør kontra underentreprenørs tilsynsarbejde ikke direkte behandles, er det svært at udlede noget konkret om den dynamiske fortolkning af kommentar 50. På baggrund af afgørelsen, kan det dog fastlægges at en hovedentreprenørs tilsynsarbejde kan medføre et fast driftssted efter art. 5, stk. 1.

Det bemærkes i relation til omfattede aktiviteter, et foretagendes oprettelse af et kontor eller værksted i forbindelse med et entrepriseprojekt, skal ansues i forlængelse af art. 5, stk. 3. Argumentet er, at et kontor der oprettes til et entrepriseprojekt, ikke vil være permanent af karakter, ligesom entreprisarbejdet ej heller er det. Hvis kontoret derimod bruges til at planlægge og/eller lede flere forskellige projekter, så vil det ikke omfattes af art. 5, stk. 3, og vil dermed skulle behandles som et almindeligt fast driftssted efter art. 5, stk. 1.²³² I dansk henseende, anses dette senest bekræftet ved administrativ praksis i den tidligere omtalte afgørelse - SKM2014.320.SR.²³³

Det skal afslutningsvis bemærkes, at størstedelen af de oplistede aktiviteter fra kommentar 50 tidligere er behandlet i dansk praksis. En beskrivelse af samtlige afgørelser vil dog være for omfattende, hvorfor der i stedet vil henvises hertil i overskriftsformat. Således er følgende aktiviteter i dansk ret anset omfattet under art. 5,

²²⁷ Kommentar 50, 1. pkt.: art. 5.

²²⁸ OECD (2003): *2002 Reports Related to the OECD Model Tax Convention*, p.96f., pkt. 76-79.

²²⁹ Anders Nørgaard Laursen i SR.2014.31, p.5.

²³⁰ Anders Nørgaard Laursen i SR.2019.184, p.7.

²³¹ Anders Nørgaard Laursen i SR.2014.31, p.4.

²³² Kommentar 49, 3. pkt.: art. 5.

²³³ Jf. afsnit 5.2.

stk. 3: *Byggearbejde*,²³⁴ *Brobygning*,²³⁵ *Udlægning af rørledninger*,²³⁶ *Grundarbejde på byggeplads*²³⁷ og *Levering og montering (installation) af ledningsanlæg*.²³⁸ Herudover er også ombygning og isolering af skibe samt isolering af kraftværk anset omfattet under art. 5, stk. 3 i dansk praksis.²³⁹

5.3.2. GEOGRAFISK OG KOMMERCIELT SAMMENHÆNG

Ordlyden i art. 5, stk. 3 giver kun anledning til at tidskravet indsnævres for entreprisearbejder, hvorfor udgangspunktet for det stedlige krav forsat være at der skal foreligge en *geografisk og kommerciel sammenhæng*.²⁴⁰ Det fremgår af pkt. 51 i kommentarerne, at 12-måneders testen skal påføres hvert enkelt projekt, ligesom at en entreprenørs tidligere tilstedeværelse på en byggegrund i forbindelse med et andet projekt ikke kan tillægges betydning for vurderingen af et senere projekt. I relation hertil, er det derfor væsentligt at afgrænse hvad der udgør et enkelt projekt under art. 5, stk. 3. Afgrænsningen er særlig relevant i tilfælde hvor en entreprenør udfører flere projekter på samme byggegrund, eller i tilfælde hvor flere forskellige projekter skal anses som et samlet projekt. Begge af disse tilfælde er behandlet i nyere dansk administrativ praksis, hvorfor der skal ske henvisning til SKM2017.106.SR og SKM2017.584.SR.

I SKM2017.106.SR udførte en tysk entreprenør bygnings arbejde på en dansk gård over to omgange med 18 måneders mellemrum. I det første projekt blev der udført tagarbejde samt tilbygning af en ridehal. I det andet projekt havde samme ordregiver henvendt sig til entreprenøren, med henblik på at få udført nyt tagarbejde, samt en yderlige tilbygning/udvidelse af en ridehal på samme adresse. Ingen af projekterne ville selvstændigt overstige 12 måneder, men sammenlægges projekterne ville det skærpede tidskrav for entreprisearbejder opfyldes. Skattemyndighederne påpeger følgelig, at den centrale problemstilling i sagen er hvorvidt de to arbejder skal anses som et samlet projekt eller hver for sig. Skattemyndighederne vurderer at de to projekter skal anses adskilt, hvorfor det tyske foretagende ikke får statueret et fast driftssted. Det er uomtvisteligt at de to projekter har en geografisk sammenhæng, idet de udføres på den samme danske adresse, men idet der ingen kommerciel sammenhæng foreligger imellem de to, skal de anses adskilt. I vurderingen heraf, lægger skattemyndighederne vægt på *at* byggegrunden opgives til klienten efter det første projekt, *at* den danske klient har kunnet bruge projekterne adskilt af hinanden, *at* der ikke var indgået en rammeaftale om entreprisearbejde og *at* der ikke på baggrund af projekt 1 gives anledning til det udførte arbejde i projekt 2. Væsentligt for adskillelsen af projekterne er det derfor, at der ikke foreligger nogen kommerciel sammenhæng.

I SKM2017.584.SR var situationen den modsatte, idet to arbejder blev anset at udgøre ét samlet projekt, hvorfor spørger får etableret et fast driftssted i Danmark. Spørger leverede et produktionsanlæg til en dansk virksomhed, der skulle installeres i dennes virksomhed som et supplement til en maskine der allerede indgik i kundens drift. Spørger ville kunne have installeret anlægget på 30 uger, men hvis det nye anlæg skulle sammenkobles (krævede svejsearbejde) med det eksisterende anlæg, ville det samlede projekt tage over 52 uger og dermed opfylde tidskravet. Der ville i denne forbindelse være en vis inaktiv periode for spørger, hvilket skyldtes driftsmæssige grunde hos kunden. I kontrakten med kunden fremgik levering og installation af anlægget som et arbejde og sammenslutning som en option. Idet arbejdet udføres for samme kunde på samme lokalitet, er det uomtvisteligt at der foreligger en geografisk sammenhæng. Til spørgsmålet om hvorvidt der foreligger kommerciel sammenhæng, ligger skattemyndighederne vægt på, at den eneste grund til at arbejdet i det hele standser skyldtes driftsmæssige årsager, ligesom de to arbejder var aftalt i samme kontrakt og ikke

²³⁴ SKM2017.106.SR.

²³⁵ SKM2014.735.SR.

²³⁶ TfS 1999.409 LR.

²³⁷ SKM2015.129.SR.

²³⁸ SKM2017.584.SR.

²³⁹ SKM2016.250.SR (Ombygning af skibe); SKM2018.522.SR (Isolering af kraftværk - opfyldte dog ikke tidskrav).

²⁴⁰ Jf. afhandlingens afsnit 5.1.2. og kommentar 51: art. 5.

kan bruges uafhængigt af hinanden. Hvis denne afgørelse sammenholdes med førnævnte, anses det at skattemyndighederne overvejer kontraktens indhold, kunden, lokationen for arbejdet og den tidsmæssige udstrækning når kommerciel sammenhæng anskues.²⁴¹

Ligesom ved almindelige faste driftssteder, kan mobile forretningssteder også give anledning til fortolknings- tvivl under art. 5, stk. 3. Det foreskrives derfor i kommentarerne, at hvis en aktivitet grundet sin natur ikke kan udføres på et sted, vil al aktivitet der udføres i kildelandet i forbindelse med et projekt skulle anses samlet.²⁴² Det forudsættes dog, at der enten sker endelig samling på ét sted, eller at forretningsstedet kontinuerligt udvi- des. Sidstnævnte situation om kontinuerlig udvidelse ses gengivet i TfS 1999.409 LR, hvor det blev fastlagt, at et japansk selskabs nedlægning af fiberkabler gennem Danmark over en periode der oversteg 12 måneder, ville statuere et fast driftssted i Danmark.

Det skal bemærkes, at pkt. 52 i kommentarerne foreskriver, at hvis en kontrakt/projekt kunstigt opdeles med henblik på omgåelse af 12-måneders testen, vil arbejdet i forbindelse hermed skulle anses samlet. Det bemær- kes, at kommentaren er væsentligt ændret i 2017-opdateringen, men idet ændringen ikke kan spores tilbage til RDD, ligesom tilføjelsen vedrører anti-fragmentation af kontrakter, forudsættes det at ændringen stammer fra BEPS-projektet. Ændringen vil derfor ikke påtales yderligere.²⁴³

5.3.3. TIDSASPEKTET

Det skal indledningsvist bemærkes, at tidskravet under art. 5, stk. 3 er absolut, hvorfor entreprisarbejde som minimum skal udføres i en periode på 12 måneder, før et fast driftssted kan statueres. Det er derfor afgørende at fastlægge hvornår den tidsmæssige opgørelse for et entrepriseprojekt påbegyndes og afsluttes.

Det fremgår af kommentar 54, at tidsperioden påbegyndes den dato entreprenøren påbegynder sit arbejde i kildelandet. Hertil henregnes også arbejde der omfattes af art. 5, stk. 4, såfremt det kan relateres til et entrepri- seprojekt.²⁴⁴ Denne fortolkning afspejles i dansk praksis, hvorfor der henvises til både den tidligere nævnte SKM2017.584.SR samt SKM2018.492.SR. I SKM2017.584.SR fremgik det af projektets tidsplan, at arbejdet på produktionsanlægget ville påbegyndes i uge 6, men idet arbejdet i de første fem uger blev udført i spørgers domicilland, blev det ikke medregnet i det danske faste driftsstedes tidsmæssige opgørelse.

I SKM2018.492.SR bliver skattemyndighederne bedt bekræfte, at et fast driftssted først opstår fra byggefasen i et anlægsarbejde. Spørger var et udenlandsk foretagende, der havde fået tildelt en kontrakt vedr. anlægsar- bejde i Danmark. I forbindelse med dette arbejde, var det planlagt at spørger indledningsvist brugte en periode i Danmark på projekteringsarbejde fra et lejet kontorlokale. Spørger argumenterer imod statueringen af et fast driftssted ved henvisning til arbejdets karakter jf. art. 5, stk. 4. Skattemyndighederne henviste dog til kommentar 54, hvori det som nævnt fremgår at arbejde af forberedende karakter kan medregnes i tidsopgørelsen af et entreprisarbejde, såfremt det kan relateres hertil. Spørger har således allerede et fast driftssted fra projekte- ringsfasen, idet der foreligger et fast forretningssted (lejet kontor) hvorigennem spørgers virksomhed udøves (projekteringsarbejdet).

Grundet entreprisarbejdes natur, vil der ofte være perioder i løbet af et år, hvor en entreprenør vil være nød- saget til midlertidigt at stoppe arbejdet. Det fremgår dog af kommentar 55, at *midlertidige* ophold i arbejdet ikke medfører at forretningsstedet ophører med at eksistere, ligesom *sæsonmæssige* og *driftsrelaterede* ophold skal medregnes i perioden. I kommentaren uddybes det at sæsonmæssige ophold kan skyldtes vejrforholdene ikke tillader forsat arbejde, og driftsrelaterede ophold f.eks. kan skyldtes mangel på materiale eller arbejdskraft.

²⁴¹ Se hertil også Anders Nørgaard Laursen i SR.2014.31, p.6f.

²⁴² Kommentar 57: art. 5.

²⁴³ Jf. afsnit 2.2.

²⁴⁴ Anders Nørgaard Laursen i SR.2014.31, p.7.

Skattemyndighederne forholder sig til denne problemstilling i SKM2017.584.SR.²⁴⁵ Spørger kunne ikke endeligt færdiggøre projektet før kunden nedlagde sin drift, hvilket medførte et midlertidigt ophold i arbejdet. Skattemyndighederne vurderede at dette ophold kunne beskrives som værende driftsmæssigt motiveret, hvorfor også opholdet indgik i den tidsmæssige opgørelse.

Herudover angives det ligeledes i kommentar 55, at tidsperioden for entreprisarbejde grundlæggende forsættes, indtil entreprenøren enten har færdiggjort sin forpligtelse over for kunden, eller pladsen endeligt forlades. Tidligere gav kommentarerne ikke anden vejledning end dette vedrørende tidsperiodens afslutning,²⁴⁶ men det bemærkes i denne henseende, at pkt. 55 i kommentarerne til 2017-versionen er blevet udvidet på baggrund af ændringsforslag 11 i RDD.²⁴⁷ Følgeligt er der tilføjet to nye tekstpassager i kommentaren vedrørende tidsperiodens afslutning og efterfølgende arbejdes betydning for tidsopgørelsen. Udvidelsen findes hensigtsmæssig, idet disse områder førhen har givet anledning til tvivl.²⁴⁸

Til fortolkningen af periodens afslutning, fremgår det nu udtrykkeligt i kommentaren, at hvis entreprenøren tester et arbejde efter selve konstruktionens afslutning, skal denne periode også medregnes i opgørelsen.²⁴⁹ Tilføjelsen præciserer umildbart hvad der allerede gælder, idet arbejdspladsen ikke er forladt hvis entreprenøren forsat er på pladsen, ligesom dennes forpligtelser overfor kunden næppe er opfyldt, før et arbejde endeligt overdrages. Denne del af kommentarændringen skal beskrives som præciserende, idet den uddyber hvad der allerede kan udledes af dansk praksis.²⁵⁰ I den tidligere omtalte SKM2017.106.SR lagde skattemyndighederne i deres opdeling af de to projekter bl.a. vægt på at projekt 1 var endeligt overgivet og arbejdspladsen forladt inden projekt 2 blev aftalt. Perioden for projekt 1 var derfor afsluttet inden perioden for projekt 2 skulle påbegyndes.

Vedrørende periodens afslutning, skal det ligeledes bemærkes, at der er tilføjet et eksempel i slutningen af kommentar 55. Heri angives, at hvis en entreprenør har leveret et avanceret anlæg, vil efterfølgende tid brugt på oplæringen af kundens medarbejdere i brugen heraf ikke skulle indgå i tidsopgørelsen. Det tilføjede eksempel skal dog kritiseres for at være for overfladisk til at kunne udlede noget heraf.²⁵¹ Idet det ikke kan afledes af RDD, vil det ikke omtales yderligere.

Der tilføjes ligeledes en passus om efterfølgende arbejde til kommentar 55 efter dennes beskrivelsen af midlertidige ophold. Det fremgår nu, at efterfølgende reparationsarbejde på en færdiggjort entreprise, som følge af en entreprenørs garantistillelse, grundlæggende ikke skal medgå i tidsperioden. Det bemærkes dog, at efterfølgende arbejde efter visse omstændighederne kan indgå i tidsopgørelsen alligevel, men under hvilke omstændigheder påtales ikke nærmere.²⁵² Grundet tilføjelsens placering i kommentar 55, må denne dog skulle anses i forlængelse af betragtningen om midlertidige ophold i arbejdet. Antag f.eks. at en entreprenør forsøger at undgå 12-månederskravet ved at overdrage et ufuldendt entreprisarbejde til kunden, med henblik på at færdiggøre projektet som garantisag. I sådanne tilfælde vil overdragelsen næppe være udtryk for at entreprenøren har opfyldt sine forpligtelser overfor kunden. Det syntes strengt antaget at arbejdet i dette eksempel ikke skal medgå i tidsopgørelsen, blot fordi det udgør efterfølgende arbejde. Perioden mellem overdragelse og reklamation må i stedet skulle anses som et midlertidigt ophold. Det er dog ikke muligt at afgøre hvorvidt denne

²⁴⁵ Se også SKM2018.216.SR og SKM2018.251.SR hvor midlertidige ophold også omtales.

²⁴⁶ Anders Nørgaard Laursen i SR.2014.31, p.7.

²⁴⁷ RDD pkt. 65-69.

²⁴⁸ Se Anders Nørgaard Laursens bemærkninger hertil i SR.2014.31, p.7.

²⁴⁹ Et usikkerhedsmoment ved ændringen er dog at det i RDD pkt. 69 bemærkes at arbejdsgruppen ”generally agreed” om denne fortolkning.

²⁵⁰ Anders Nørgaard Laursens i SR.2014.31, p.7.

²⁵¹ Der henvises blot til at efterfølgende oplæring varer fire uger og at dette ikke medfører en forlængelse af perioden.

²⁵² Kommentar 55: art. 5 og RDD pkt. 66.

del af kommentarændringen udgør en præcisering, idet de danske skattemyndighederne ikke direkte har behandlet problemstillingen endnu.

En anden nærliggende problemstilling for tidsopgørelsen, er spørgsmålet om hvordan underentreprenørers tid skal opgøres. Tidsperioden for underentreprenørerne giver grundlæggende ikke selvstændigt anledning til tvivl, idet denne blot skal opgøres efter almindelige vilkår om 12 måneder.²⁵³ For hovedentreprenører har det før blot været angivet i kommentar 54 (19 i 2014-versionen), at hvor der afgives underentreprise på *dele* af en samlet kontrakt, vil også underentreprenørens tidsforbrug skulle medregnes i hovedentreprenørens opgørelse. Situationen hvor der afgives underentreprise på *hele* kontrakten, blev dog ikke beskrevet i kommentaren, hvilket gav anledning til fortolkningstvivl.²⁵⁴ I forbindelse med det tidligere omtalte ændringsforslag 8 om underleverandører, blev kommentar 54 også opdateret. Det fremgår nu specifikt af kommentaren, at hvor en entreprenør afgiver underentreprise på hele *eller* dele af en kontrakt, skal denne tid også medregnes i entreprenørens tidsopgørelse. I forlængelse heraf indsættes, det i afsnit 5.1.4.1., omtalte udvidede dispositionskrav som forudsætning for at underentreprenørens tid kan henføres til hovedentreprenøren. Som allerede nævnt, kan dette næppe siges at tale for en præcisering af gældende ret, idet dansk ret tillægger dispositionskravet minimalbetødning. Dynamisk fortolkning findes derfor ikke hensigtsmæssig, hvorfor det må forudsættes at gældende praksis om økonomisk ansvar og afhængighed forsat vil udgøre vigtigere momenter i sager om underleverandører og underentreprise.²⁵⁵

Det skal afslutningsvist bemærkes, at hvis et transparent selskab udøver entreprisarbejde i kildelandet og dette overskrider 12-måneders perioden i art. 5, stk. 3, så vil hver interessent få statueret et fast driftssted i kildelandet.²⁵⁶ Som nævnt i afsnit 5.1.3.1., udvides kommentar 56 i 2017-versionen, hvoraf det nu nærmere præciseres at tidsgrænsen for entrepriser skal opgøres på interessentniveau. Det fremgår endvidere, at hvor interessenter ikke har samme domicilland, vil tidsgrænsen i DBO'en med hver interessents domicilland skulle anvendes i stedet. Hvor to domicillande har forskellige tidsgrænser for entrepriser, vil de involverede interessenter få statueret et fast driftssted på forskellige tidspunkter som følge af deres aktivitet - dog kun for deres respektive andel af driftsstedets fortjeneste. Det er svært at konkludere hvorvidt denne del af ændringsforslag 9 er en præcisering af gældende fortolkning eller ej, idet spørgsmålet om individuelle opgørelser af tidskravet for interessenter ikke tidligere er behandlet i dansk ret.

6. KONKLUSION

Formålet med indeværende afhandling har været at klarlægge de lege lata for den danske fortolkning af fast driftsstedsbegrebet i OECD's modeloverenskomst med særligt fokus på det primære driftsstedskriterium. Baseret på foregående analyseafsnit kan det konkluderes at begrebet som udgangspunkt fortolkes i overensstemmelse med det foreskrevne i modeloverenskomsten, dog med forbehold for eventuelle afvigelser i de indgåede DBO'er med kontraherende stater. Statueringen af et fast driftssted efter dansk praksis fordrer dermed eksistensen af et fast forretningssted, hvorigennem foretagendets virksomhed udøves.

Begrebet forretningssted fortolkes bredt, hvorfor praksis afspejler at alt fra kontorer til udstyr opfylder kravet om forretningssted. Den brede fortolkning understøttes ligeledes af en begrænset negativ afgrænsning af begrebet i såvel praksis som litteraturen. Det kan dog udledes af SKM2004.116.HR at der som minimum skal foreligge et vist fysisk areal til foretagendets rådighed, før et forretningssted eksisterer.

Betragtningen om forretningsstedets fasthed fortolkes todelt i praksis, idet der henses til såvel stedlig- som tidsmæssig fasthed. I henhold til det stedlige krav, er det anset at et forretningssteds geografiske tilknytning

²⁵³ Anders Nørgaard Laursen i SR.2014.31, p.9.

²⁵⁴ *Ibid.*

²⁵⁵ *Ibid.*

²⁵⁶ Kommentar 56: art. 5.

samt kommercielle sammenhæng er af afgørende betydning. Den kommercielle sammenhæng får dog oftest betydning i praksis, hvor et foretagendes forretningssted er mobilt indenfor et nærmere afgrænset område, hvilket var tilfældet i SKM2016.568.SR. Udgangspunktet for det tidsmæssige krav opfyldelse, er at et foretagende udøver virksomhed i kildelandet i mindst seks måneder. Der er dog ikke tale om en *safe-harbour* regel, hvorfor aktiviteter under seks måneder også i teorien kan opfylde tidskravet, men hertil pointeres det, at der ikke foreligger eksempler herpå i dansk praksis. Herudover skal det nævnes, at tidsperioden ikke behøver forekomme kontinuerligt, hvorfor også kort virksomhed af tilbagevendende karakter kan opfylde tidskravet, hvilket var tilfældet i SKM2016.568.SR. Generelt er det dog svært at udlede noget konkret om tidskravet fra dansk administrativ praksis, idet tidsmæssige opgørelser ikke tidligere har medgået i skattemyndighedernes argumentation for opgørelser hvor tidskravet var centralt.

Det angives i artikelteksten at foretagendet skal drive virksomhed gennem foretagendet. Til begrebet virksomhed henses der til *lex fori* fortolkning heraf, hvorfor de klassiske danske skatteretlige betragtninger i relation til SL §§ 4-6 kan inddrages hertil. I forlængelse heraf, er det anset væsentligt at anskues hvis virksomhed der drives i kildelandet. Dette er en relevant sondring i tilfælde hvor der sker arbejdsudleje eller udstationering af et foretagendes ansatte, eller hvor der anvendes underleverandører. Praksis antyder, at der i disse situationer skal foretages en afhængighedsvurdering, hvor det anskues hvem der besidder instruktionsbeføjelsen såvel som driftsherrerisikoen for den virksomhed der udøves. I henhold til at virksomheden skal udøves gennem forretningsstedet, så kan det udledes af dansk praksis, at dette fortolkes bredt. Hertil henses, at aktiviteten ikke behøver at udøves på selve forretningsstedet, så længe der foreligger en vis sammenhæng mellem forretningsstedet og virksomhedsudøvelsen. Dette tilfælde afspejles ofte i afgørelser om hjemmekontorer, hvor kernevirksomheden i landet udøves hos foretagendets kunder, og der fra hjemmekontoret kun udøves virksomhed i mindre omfang.

Et sidste punkt der kan inddrages i fortolkningen af faste driftssteder efter art. 5, stk. 1 er det omdiskuterede dispositionskrav. Der er ikke enighed blandt OECD-medlemslandene om hvilken betydning kravet kan tillægges i fortolkningen, hvorfor der blot skal henses til at den danske fortolkning af begrebet er at enhver anvendelse af en fysisk indretning er tilstrækkelig til at dispositionskravet opfyldes.

I afhandlingens analyse er det ligeledes behandlet hvordan entreprisereglen i art. 5, stk. 3, som en undtagelse til hovedreglen for faste driftssteder efter art. 5, stk. 1, fortolkes i dansk praksis. Det fremgår af praksis, at de danske skattemyndigheder fortolker entreprisereglen som en skærpelse af tidskravet for faste driftssteder, hvorfor entreprise arbejde kun vil statuere et fast driftssted, såfremt virksomhed udøves i mindst 12 måneder. Til definitionen af entreprisearbejde henses der til bygnings-, anlægs-, og installationsarbejde, ligesom disse begreber ligeledes skal tillægges bred fortolkning.

Væsentligt for entreprisereglens anvendelse er opgørelsen af tidsperioden - hvornår denne starter, slutter og hvad ophold heri betyder. Hertil syntes dansk praksis i overvejende grad at følge hvad der foreskrives i modeloverenskomstens kommentarer. Tidsperioden påbegyndes ved den tidligste aktivitet i kildelandet i forbindelse med entrepriseprojektet, uanset dette måtte være af forberedende karakter efter art. 5, stk. 4. Tidsperioden afsluttes først, når projektet er endeligt overgivet til kunden, hvorfor også efterfølgende arbejde på et entrepriseprojekt også skal indgå i tidsopgørelsen, såfremt arbejdet udføres med henblik på at færdiggøre kontrakten.²⁵⁷ Det er ligeledes anset i praksis at også midlertidige ophold i arbejdet grundet sæsonmæssige eller driftsmæssige forhold skal medregnes i den tidsmæssige opgørelse.

Selvom problemstillingen vedrørende underentreprenørers tidsopgørelse ikke er direkte berørt i dansk praksis, så må fortolkningen heraf forventes at følge af det der foreskrives i kommentarerne. Underentreprenørers vil

²⁵⁷ Efterfølgende uforudset garantiarbejde skal dermed ikke medgå i opgørelsen.

dermed først få statueret et fast entreprisedriftssted såfremt de arbejder i kildelandet i 12 måneder. Hovedentreprenører kan derimod godt få statueret et fast driftssted selvom de kun selv arbejder i kildelandet i 4 måneder, såfremt de har underentreprenører på pladsen i mindst 8 måneder herudover.

I henhold til afhandlingens problemstilling, skal det bemærkes at kommentarændringerne fremlagt i RDD, med henvisning til de folkeretlige fortolkningsprincipper, ikke konkret kan ændre ved ovennævnte fortolkning af fast driftsstedsbegrebet. Kommentaarændringerne vil dermed udelukkende kunne inddrages i fortolkningen i det omfang de enten beskriver eller præciserer den gældende danske fortolkning. I kommentar 3 til modeloverenskomstens art. 5, fremgår det at de ændrede kommentarer til art. 5, stk. 1-3 er udtryk for præcisering, hvorfor de burde kunne inddrages i dynamisk fortolkning. I henhold til den danske fortolkning af begrebet, må dette postulat dog siges at være forkert, idet det påses at flere ændringsforslag reelt er udtryk for en ændret fortolkning. Særligt ændringsforslag 4 og 8 kan anses som en betydelig ændring af praksis i dansk henseende, idet disse udvider dispositionskravets betydning, hvilket om noget strider imod den minimalbetydning som dette krav tillægges i den danske fortolkning. Det kan derfor forekomme betænkeligt at de danske skattemyndigheder i nyere afgørelser henviser til de kommentarer, som førnævnte ændringsforslag berører, uden tilsyneladende refleksion over at ændringerne.²⁵⁸ Selvom ændringsforslag 2 direkte vedrører definitionen af dispositionskravet, så kan denne dog beskrives som præciserende selv i dansk henseende. Dette skyldtes at de indsatte eksempler på begrebets anvendelsesområde kan fortolkes således, at de blot understreger dispositionskravets manglende selvstændige betydning i relation til de andre krav i art. 5, stk. 1. I forlængelse heraf, skal det nævnes at også ændringsforslag 5, 6,²⁵⁹ 7, 10 og 11²⁶⁰ er udtryk for en præcisering af gældende fortolkning. For de resterende ændringsforslag 1, 3 og 9, er det svært at sige med sikkerhed hvorvidt disse taler for præciseringer, idet problemstillingerne der søges løst hermed, ikke tidligere er behandlet i dansk praksis. Idet ingen af ændringerne strider imod hvad der tidligere gældte efter modeloverenskomstens kommentarer, må ændringerne dog derfor kunne beskrives som præciserende for den tiltænkte fortolkning. Dermed må også disse kommentaarændringer kunne indgå i dynamisk fortolkning, idet omfang de er relevante for en senere sag i dansk praksis.

7. LITTERATURLISTE

Askholt, S., 2019. Oversigt over gældende dobbeltbeskatningsoverenskomster og andre internationale skatteaftaler. *SR-SKAT*, årg. 31, nr. 2, SR.2019.134, pp. 134-139.

Baker, P., 1994. *Double Taxation Conventions and International Tax Law: a manual on the OECD Model Tax Convention on Income and on Capital of 1992*. 2. udgave red. London: Sweet & Maxwell.

Christiansen, R., 2016. Fast driftssted og fast forretningssted : forskellige begreber, næsten samme ordlyd. *SR-Skat*, Årg. 28, nr. 2, SR.2016.106, pp. 106-115.

Hansen, L. L. & Werlauff, E., 2016. *Den juridiske metode - en introduktion*. 2. udgave red. København: Jurist- og Økonomforbundets Forlag.

International Fiscal Association (IFA), 2009. *Is there a permanent establishment?*. Cahiers de droit fiscal international, vol. 94a, subject 1 red. The Hague: Sdu Uitgevers.

²⁵⁸ Se hertil særligt SKM2018.69.SR.

²⁵⁹ I henhold til afsnit 5.1.2.1. er ændringen vedrørende tilbagevendende aktiviteter udtryk for en præcisering, hvorimod ændringen vedrørende kort aktivitet kan anses som en ændring til fortolkningen med henvisning til udgangspunktet om seks måneder.

²⁶⁰ I henhold til afsnit 5.3.3. er ændringen vedrørende tidsperioden afslutning en præcisering. Ændringen vedrørende efterfølgende er ikke behandlet i dansk praksis, men syntes også at tale for en præcisering.

- Lang, M., 2010. *Introduction to the Law of Double Tax Conventions*. 1. udgave red. Vienna: Lind Verlag Wien.
- Laursen, A. N., 2011. *Fast Driftssted*. 1. udgave, 1. oplag red. København: Jurist- og Økonomforbundets Forlag.
- Laursen, A. N., 2012. Fast driftssted - foreslåede ændringer af kommentarerne til OECD's modeloverenskomst. *SR-SKAT, Årg. 24, nr. 1*, SR.2012.45, pp. 45-58.
- Laursen, A. N., 2014. Entreprisevirksomhed og fast driftssted. *SR-SKAT, Årg. 26, nr. 1*, SR.2014.31, pp. 31-47.
- Laursen, A. N., 2016. Kommentarer til udvalgte afgørelser (SKM2015.634.SR og SKM2015.644.SR - fast driftssted). *Revision & Regnskabsvaesen, RR.SM.2016.1*, pp. 81-86.
- Laursen, A. N., 2018. International skatteret 2017-2018. *SR-SKAT, Årg. 30, nr. 4*, SR.2018.255, pp. 255-268.
- Laursen, A. N., 2018. Kommentarer til udvalgte afgørelser : Minktæver, juletræsavlere og andet godtfolk - hvornår udøver et udenlandsk foretagende virksomhed her i landet?. *Revision & Regnskabsvaesen, hæfte 2018, bind 7*, RR.SM.2018.7, pp. 81-89.
- Laursen, A. N., 2019. Fast driftsstedsbegrebet i intern dansk ret og betydningen af 2017-opdateringen af OECD's modeloverenskomst. *SR-SKAT, SR.2019.184*, pp. 184-198.
- Michelsen, A., Dalgas, A. S. & Laursen, A. N., 2017. *International Skatteret*. 4. udgave red. København: Karnov Group.
- Michelsen, A. et al., 2017. *Lærebog om indkomstskat*. 17. udgave, 1. oplag red. København: Jurist- og Økonomforbundets Forlag.
- OECD (RDD), 2012. *OECD Model tax convention: Revised proposals concerning the interpretation and application of article 5*.
Available at: <http://www.oecd.org/ctp/treaties/PermanentEstablishment.pdf>
- OECD, 2003. *2002 Reports Related to the OECD Model Tax Convention*.
Available at: https://www.oecd-ilibrary.org/taxation/no-08-2002-reports-related-to-the-oecd-model-tax-convention_9789264099920-en
- OECD, 2017. *Model Tax Convention on Income and on Capital*.
Available at: https://read.oecd-ilibrary.org/taxation/model-tax-convention-on-income-and-on-capital-condensed-version-2017_mtc_cond-2017-en#.XMXqzDAzZhF
- OECD, 2017. *The 2017 Update to the OECD Model Tax Convention*.
Available at: <http://www.oecd.org/ctp/treaties/2017-update-model-tax-convention.pdf>
- Pedersen, J., Kerzel, M., Ferniss, J. & Eriksen, C. H., 2018. *Skatteretten 1*. 8. udgave red. København: Karnov Group.
- Pedersen, J., Kerzel, M., Ferniss, J. & Eriksen, C. H., 2019. *Skatteretten 2*. 8. udgave red. København: Karnov Group.
- Rasmussen, M., 2009. Fast driftssted. *Skat Udland, 2009, nr. 2*, SU 2009, 60, pp. 110-119.
- Rasmussen, M., 2010. *International dobbeltbeskatning*. 1. udgave, 1. oplag red. København: Thomsen Reuters Professional.

- Revitax, 2017. *Revitax Skatte- og momsrådgivning*. Available at: <https://www.revitax.dk/images/pdf/nr.1280.pdf?i=553>
- Schaffner, J., 2013. *How fixed is a permanent establishment?*. 1. udgave red. Alphen aan den Rijn: Kluwer Law International.
- Schmidt, P. K., Tell, M. & Weber, K. D., 2015. *International skatteret - i et dansk perspektiv*. 1. udgave, 1. oplag red. København: Hans Reitzelz Forlag.
- SKAT, 2017. *Skatterådets årsberetning 2016*. Available at: <https://www.skatteforvaltningen.dk/skatteeraadet/skatteeraadets-aarsberetninger/>
- SKAT, 2019. *Den juridiske vejledning 2019-1*. Available at: <https://skat.dk/skat.aspx?oID=2060683&chk=215961>
- Skatteudvalget, 2018. *SAU Alm. del - Endeligt svar på spørgsmål 278*. Available at: <https://www.ft.dk/samling/20171/alm-del/sau/spm/278/index.htm>
- Skaar, A. A., 1991. *Permanent Establishment Erosion of a Tax Treaty Principle*. 1. udgave red. Deventer: Kluwer Law and Taxation Publishers.
- Tvarnø, C. D. & Nielsen, R., 2017. *Retskilder og retsteorier*. 5. udgave red. København: Jurist- og Økonomforbundets Forlag.
- Vogel, K., 1997. *Klaus Vogel on Double Taxation Conventions*, London: Kluwer Law.
- Ward, D. A., 2005. *The Interpretation of Income Tax Treaties with Particular Reference to the Commentaries of the OECD Model*. 1. udgave red. Kingston, Ontario: International Fiscal Association.
- Winther-Sørensen, N., 2015. *OECD's modeloverenskomst 2014 med kommentarer*. 6. udgave, 1. oplag red. København: Karnov Group.
- Winther-Sørensen, N. et al., 2013. *Skatteretten 3*. 6. udgave, 1. oplag red. København: Karnov Group Denmark A/S.
- Wittendorff, J., 2011. International skatteret 2011. *SR-SKAT, Årg. 23, nr. 4*, SR.2011.226, pp. 226-238.
- Wittendorff, J., 2017. OECD/G20's multilaterale instrument (MLI) - et dansk perspektiv - SU 2017, 197. *Skat Udland*, SU 2017, 197.

8. AFGØRELSESSAMLING

Primære afgørelser - fremgår af opgaveteksten

TfS 1987, 50 LSR	SKM2010.241.SR	SKM2017.349.SR	SKM2018.371.SR
TfS 1988, 388 LSR	SKM2011.351.SR	SKM2017.431.LSR	SKM2018.476.SR
TfS 1988, 556 LSR	SKM2014.320.SR	SKM2017.481.SR	SKM2018.492.SR
TfS 1996, 619 LSR	SKM2015.77.SR	SKM2017.509.SR	SKM2018.544.SR
TfS 1999.409 LR	SKM2015.634.SR	SKM2017.584.SR	SKM2018.618.SR
SKM2001.260.LSR	SKM2016.568.SR	SKM2017.710.ØLR	SKM2019.185.ØLR
SKM2004.116.HR	SKM2017.106.SR	SKM2018.69.SR	SKM2019.221.SR
SKM2008.844.SR	SKM2017.153.BR	SKM2018.216.SR	HR-2004-01003-A

Supplerende afgørelser - fremgår af fodnoterne

TfS 1985, 19 SD	SKM2012.403.SR	SKM2015.53.SR	SKM2016.250.SR
TfS 1993, 7 H	SKM2012.462.HR	SKM2015.77.SR	SKM2017.106.SR
TfS 1994, 294 LR	SKM2013.273.SR	SKM2015.129.SR	SKM2017.213.SR
TfS 1996, 449 H	SKM2013.694.BR	SKM2015.369.SR	SKM2017.519.SR
SKM2002.654.LSR	SKM2014.39.SR	SKM2015.467.SR	SKM2017.584.SR
SKM2003.62.HR	SKM2014.268.SR	SKM2015.644.SR	SKM2017.620.SR
SKM2011.828.SR	SKM2013.545.SR	SKM2016.111.SR	SKM2018.251.SR
SKM2012.313.SR	SKM2014.735.SR	SKM2016.188.SR	SKM2018.522.SR