

# FAST DRIFTSSTED

## med særligt fokus på hjemmekontorer

### Permanent establishment with focus on home offices

af GUDNY ERLA SIGURDARDOTTIR

*Afhandlingen har til formål at afklare, hvornår et hjemmekontor i Danmark kan udgøre et fast driftssted for et udenlandsk foretagende. Problemstillingen analyseres med udgangspunkt i administrativ praksis, herunder samtlige afgørelser om bindende svar truffet af Skatterådet fra 2011-2021, som vedrører hjemmekontorer i Danmark. Af analysen udledes det hvilke forhold Skatterådet konkret lægger vægt på ved vurderingen af, om et hjemmekontor udgør et fast driftssted. Det afklares samtidig, at praksis ikke er ensartet og at praksis i øvrigt ikke er i fuldkommen overensstemmelse med den teori, der følger af art. 5 i OECD's modeloverenskomst og kommentarerne hertil.*

*Derudover undersøges konsekvenserne af, at der statueres fast driftssted på et hjemmekontor, herunder hvorvidt der er proportionalitet mellem det økonomiske udbytte som opnås ved beskatningen af et hjemmekontor, og den administrative byrde der er forbundet hermed. I denne forbindelse afklares det hvorledes indkomst konkret skal henføres til et hjemmekontor efter OECD's officielle principper for indkomstallokering, samt hvilke administrative forpligtelser der pålægges virksomheder ved den begrænsede skattepligts indtræden. Det konkluderes, at der ikke er proportionalitet mellem det økonomiske udbytte som opnås ved beskatningen af et typisk hjemmekontor, og den administrative byrde.*

#### Abstract

Due to the technological development employees can perform their duties from a home office in their country of residence, instead of the workplace in their country of employment. However, if the home office is categorized as a permanent establishment (PE), the profit of the enterprise that can be allocated to the home office will be taxable in the state where the home office is located. Article 5 of the OECD Model Tax Convention contains the PE definition which is also the foundation for the PE definition in Danish tax law and the Danish double tax treaties. Even though the modified Model Tax Convention and the commentary from 2017 have given some guidance to how the tax authorities shall determine if a home office can be categorized as a PE, it is still quite unclear when exactly this is the case. Therefore, the aim of this thesis is to clarify when an employee's home office in Denmark will be categorized as a PE for the foreign employer.

The analysis is based on the Danish Tax Assessment Council's decisions on requests for binding rulings concerning home offices as PEs from 2011-2021. The analysis shows that the Tax Assessment Council in accordance with article 5(1), determines whether the home office is a "place of business", if the place of business is "fixed", and if business is "carried on through" the fixed place of business. In many cases, the main discussion concerns whether the location is at disposal of the enterprise. This will for example be the case if the enterprise has required/has knowledge of the use of the location,

or if the placement of the home office is beneficial to the enterprise. Although the above-mentioned requirements are fulfilled the home office will not be categorized as a PE if the activity of the fixed place of business is of preparatory or auxiliary character in accordance with article 5(4). The Tax Assessment Council's focus in this matter is whether core business activities are performed, such as sales activities, customer contact, and management. Meanwhile activities that include support functions, administrative tasks, and limited marketing can be preparatory or auxiliary.

The thesis also examines the consequences of categorizing a home office as a PE, to find out if there is proportionality between the economic profit of the taxation and the administrative requirements and costs which the tax obligation triggers. The thesis concludes that only a small profit can be allocated to the home office, in accordance with the allocation method in article 7(2). This means that the actual tax obligation is very modest and disproportionate in relation to the administrative costs.

## INDHOLDSFORTEGNELSE

<b>1. Indledning</b> .....	<b>3</b>
1.1. Baggrund .....	3
1.2. Problemformulering.....	3
1.3. Afgrænsning.....	3
1.4. Metode .....	4
<b>2. Fast driftssted</b> .....	<b>5</b>
2.1. Indledende om fast driftssted .....	5
2.2. Det internretlige fast driftsstedsbegreb.....	5
<b>3. Hjemmekontorer som fast driftssted</b> .....	<b>7</b>
3.1. Problematikken vedrørende hjemmekontorer .....	7
3.1.1. Nærmere om dispositionskravet .....	8
3.1.2. Virksomhed af forberedende eller hjælpende art .....	10
3.2. Dansk praksis om hjemmekontorer.....	11
3.2.1. Vurderingen af betingelserne for fast driftssted .....	11
3.2.1.1. Forretningssted .....	12
3.2.1.2. Forretningsstedet skal være fast .....	17
3.2.1.3. Der skal udøves virksomhed gennem forretningsstedet .....	18
3.2.2. Vurderingen af undtagelsesbestemmelsen .....	20
3.2.2.1. Salgsaktiviteter vs. supportfunktioner .....	21
3.2.2.2. Markedsføring .....	23
3.2.2.3. Ledelsesfunktion.....	24
3.2.2.4. Øvrige bemærkninger vedrørende vurderingen af art. 5, stk. 4 .....	26
<b>4. Konsekvenser</b> .....	<b>27</b>
4.1. Det økonomiske udbytte .....	27
4.2. De administrative omkostninger .....	29
4.3. Proportionalitetsbetragtning.....	30
<b>5. Konklusion</b> .....	<b>31</b>
<b>6. Litteraturliste</b> .....	<b>33</b>

# 1. INDLEDNING

## 1.1. Baggrund

Mange arbejdstagere verden over har det seneste år, enten frivilligt eller ufrivilligt, udført deres arbejde fra deres hjem som følge af myndighedernes anbefalinger og restriktioner i forbindelse med COVID-19 pandemien. I international skatteret kan brugen af hjemmekontorer give anledning til diskussion, konkret i de tilfælde hvor en medarbejder udfører sit arbejde fra et hjemmekontor i et andet land, end det land arbejdsgiveren er etableret i. Dette ses ofte hos multinationale selskaber, hvor den teknologiske udvikling og digitale værktøjer gør det muligt at samarbejde på tværs af landegrænser.

Skatteretligt er risikoen, at hjemmekontoret kan blive kategoriseret som et fast driftssted i det pågældende land som medarbejderen befinder sig i, hvormed det udenlandske foretagende kan blive begrænset skattepligtigt hertil. Spørgsmålet om hvornår et hjemmekontor udgør et fast driftssted er længe blevet diskuteret i dansk og international praksis,<sup>1</sup> og problematikken er også blevet adresseret af OECD.<sup>2</sup> På trods heraf giver vurderingen af hjemmekontorer fortsat anledning til tvivl, og i de seneste år har der i dansk praksis været et stigende antal af afgørelser om bindende svar vedrørende spørgsmålet.

Det er imidlertid ikke kun selve vurderingen der kan give anledning til problemer, da også konsekvenserne af at der statueres fast driftssted på et hjemmekontor, kan medføre vanskeligheder. Udgør hjemmekontoret et fast driftssted, er det alene den indkomst der kan henføres til hjemmekontoret, der skal beskattes i det pågældende land. I denne forbindelse kan det umiddelbart virke vanskeligt at opstille et selvstændigt beregningsgrundlag for indkomsten, da der alene er tale om en mindre etablering i landet. Derudover medfører den begrænsede skattepligts indtræden en række administrative forpligtelser.

## 1.2. Problemformulering

På baggrund af ovenstående overvejelser søger denne afhandling at afklare, hvornår en medarbejders hjemmekontor i Danmark udgør et fast driftssted for medarbejderens udenlandske arbejdsgiver. Det undersøges derudover fra et samfundsøkonomisk perspektiv, om der er proportionalitet mellem det økonomiske udbytte som opnås ved beskatningen af et hjemmekontor, og den administrative byrde der er forbundet hermed.

## 1.3. Afgrænsning

Beskatning i Danmark fordrer dels eksistensen af en skattepligtig person og dels eksistensen af en skattepligtig indkomst. Der kan derfor overordnet sondres mellem subjektiv og objektiv skattepligt.<sup>3</sup> Omdrejningspunktet for denne afhandling er den subjektive skattepligt og spørgsmålet om hvornår en medarbejders hjemmekontor i Danmark, kan udgøre et fast driftssted. Den objektive skattepligt og spørgsmålet om hvorledes indkomsten for hjemmekontoret skal opgøres, vil også blive berørt, men alene i et begrænset omfang af hensyn til afhandlingens længde.

---

<sup>1</sup> Fast driftssted var bl.a. et af hovedemnerne på IFA kongressen i 2009, se vedr. hjemmekontorer: Skaar & Sassevilles, *General Report*, s. 37

<sup>2</sup> Organisation for Economic Co-operation and Development. Dette skete med tilføjelsen af pkt. 18-19 i kommentarerne til art. 5, stk. 1 i OECD's modeloverenskomst 2017, som berøres nedenfor i afsnit 3.1.1.

<sup>3</sup> Jf. Michelsen m.fl., *Lærebog om indkomstskat*, s. 787

Der tages i afhandlingen udgangspunkt i den definition af fast driftssted der følger af artikel 5 i OECD's modeloverenskomst fra 2017, da denne danner grundlaget for fast driftsstedsbegrebet i både intern ret og Danmarks dobbeltbeskatningsoverenskomster (DBO'er). Definitionen i DBO'erne kan variere, men specifikke DBO'er vil ikke blive inddraget i afhandlingen. Den internationale skatteret omfatter foruden dansk udlandsskatteret og folkeretlige regler (herunder DBO'er), en tredje dimension, nemlig EU-skatteretten.<sup>4</sup> EU-skatteretten vil ikke blive inddraget i indeværende afhandling, ligeledes af hensyn til afhandlingens længde.

I relation til art. 5, vil fokus være på stk. 1-2 og stk. 4, da disse dele af bestemmelsen er mest relevante for afhandlingens problemstilling. De øvrige dele som vedrører henholdsvis bygge-, anlægs- eller installationsarbejde (stk. 3), antifragmenteringsreglen (stk. 4.1), agentreglen (stk. 5-6), moder/datterselskaber (stk. 7) og nært forbundne foretagender (stk. 8), vil således ikke blive behandlet nærmere.

#### 1.4. Metode

Afhandlingens problemstilling er tværfaglig og behandles ved anvendelse af både juridisk og økonomisk metode. Ved løsningen af afhandlingens juridiske problemstilling anvendes retsdogmatisk metode, hvor formålet er at analysere og beskrive gældende ret (*de lege lata*) ud fra retskilderne.<sup>5</sup> Retsdogmatisk metode er således ikke rettet mod løsning af en konkret retlig problemstilling, men mod at beskrive retstilstanden på et givet område.<sup>6</sup> Afhandlingen søger konkret at udlede gældende ret vedrørende fastdriftsstedsvurderingen i henhold til hjemmekontorer.

Afhandlingens retskilder udgør bl.a. internretlig skattelovgivning og OECD's modeloverenskomst, med dertilhørende kommentarer. Kommentarerne inddrages i afhandlingen, fordi de udgør et væsentligt bidrag til fortolkningen af modeloverenskomsten.<sup>7</sup> Der henvises i afhandlingen til modeloverenskomsten og kommentarerne fra 2017, medmindre andet er anført.

Afhandlingens vigtigste retskilde er dog dansk administrativ praksis, i form af Skatterådets afgørelser om bindende svar. Generelt spiller administrativ praksis en betydelig rolle ved fastlæggelsen af hvad der er gældende ret, da nogle skattespørgsmål ikke alene kan besvares ud fra bestemmelserne i skattelove, bekendtgørelser og domme. Ved tvivlsspørgsmål kan der således være behov for at søge vejledning i den administrative praksis, herunder Skatterådets afgørelser om bindende svar.<sup>8</sup>

Den administrative praksis er begrænset til afgørelser om bindende svar truffet af Skatterådet fra 2011-2021, som vedrører spørgsmålet om, hvorvidt et hjemmekontor i Danmark udgør et fast driftssted for et udenlandsk foretagende. Udvælgelsen af denne periode er foretaget på baggrund af, at der i 2011 skete en praksisændring, som ændrede opfattelsen af fast driftsstedsbegrebet. Det findes således ikke relevant at inddrage ældre praksis.<sup>9</sup>

I afhandlingens økonomiske del anvendes grundlæggende samfundsøkonomisk teori.

---

<sup>4</sup> Jf. Michelsen m.fl., *International skatteret*, s. 32

<sup>5</sup> Nielsen & Tvarnø, *Retskilder & retsteorier*, s. 28

<sup>6</sup> Munk-Hansen, *Retsvidenskabsteori*, s. 204

<sup>7</sup> Jf. Den juridiske vejledning 2021-1, C.F.8.2.1.

<sup>8</sup> Michelsen m.fl., *Lærebog om indkomstskat*, s. 112

<sup>9</sup> Denne praksisændring beskrives i afsnit 3.2.2.1.

## 2. FAST DRIFTSSTED

### 2.1. Indledende om fast driftssted

Fast driftssted er et centralt begreb i den internationale skatteret. Begrebet anvendes nemlig til fastsættelsen af en kontraherende stats ret til at beskatte en fortjeneste, oppebåret af et foretagende der er hjemmehørende i en anden kontraherende stat.<sup>10</sup> Hovedprincippet i OECD's modeloverenskomst er, at domicillandet har beskatningsretten, medmindre kildelandet udtrykkeligt tillægges beskatningsretten, jf. art. 21. Det følger af modeloverenskomstens art. 7, at fortjeneste kan beskattes i kildelandet, hvis foretagendet driver forretningsmæssig virksomhed, gennem et fast driftssted beliggende i kildelandet.

Spørgsmålet om hvorvidt der er tale om et fast driftssted, afgøres som nævnt på baggrund af modeloverenskomstens art. 5. I 2017 blev dele af art. 5 ændret materielt for første gang i 54 år, som følge af Action 7 i OECD's Base Erosion and Profit Shifting projekt (BEPS), som blev fremlagt og godkendt ved G20 mødet i 2015. Med BEPS Action 7 blev der foreslået ændringer af definitionen af fast driftssted med formålet: ”to address strategies used to avoid having a taxable presence in a jurisdiction under tax treaties”.<sup>11</sup> BEPS-projektet medførte også det multilaterale instrument (MLI)<sup>12</sup>, som gav mulighed for at gennemføre ændringer i de allerede eksisterende DBO'er, eftersom ændringerne i modeloverenskomsten alene ville få virkning fremadrettet ved indgåelse af nye DBO'er. Ændringerne vedrørende fast driftssted blev gennemført i MLI art. 12-15.

Art. 5, stk. 1-3, som tilsammen udgør *det primære kriterium*<sup>13</sup>, blev ikke ændret ved opdateringen i 2017. De materielle ændringer vedrørte derimod modeloverenskomstens art. 5, stk. 4 om undtagelse af aktiviteter af forberedende eller hjælpende karakter, og art. 5, stk. 5 og 6 om agentreglen. Endvidere blev der indført helt nye bestemmelser nemlig antifrageringsreglen i art. 5, stk. 4.1, og bestemmelsen vedrørende nært forbundne foretagender i art. 5, stk. 8. Opdateringen medførte også en ændring af kommentarerne til artikel 5, som berøres nærmere nedenfor i afsnit 3.1.1.

### 2.2. Det internretlige fast driftsstedsbegreb

I intern dansk ret reguleres den begrænsede skattepligt for udenlandske skatteydere i selskabsskatteovens § 2 (SEL) og kildeskattelovens § 2 (KSL). I bestemmelserne oplistes de former for indkomst, som udenlandske skatteydere skal svare indkomstskat af til Danmark. Indkomstarterne er oplistet i henholdsvis SEL § 2, stk. 1, litra a-h og KSL § 2, stk. 1, nr. 1-27, som er udtømmende.<sup>14</sup> Det følger af SEL § 2, stk. 1, litra a og KSL § 2, stk. 1, nr. 4, at indkomst fra erhverv med fast driftssted her i landet, er skattepligtig.

Indtil den 1. januar 2021 fandtes der dog ingen internretlig definition af, hvornår der er tale om et fast driftssted. Derimod var der bred enighed om, at begrebet ifølge forarbejder og praksis skulle fortolkes i overensstemmelse med art. 5 i OECD's modeloverenskomst, som denne var formuleret inden den blev revideret i 2017<sup>15</sup>, dog foruden to internretlige undtagelser vedrørende bygnings-, anlægs- eller installationsarbejde og fjernsalg gennem en repræsentant med fuldmagt. Disse undtagelser er imidlertid ikke afgørende for afhandlingens problemstilling, hvorfor de ikke skal behandles nærmere.

---

<sup>10</sup> Jf. OECD's kommentar til artikel 5, pkt. 1

<sup>11</sup> <https://www.oecd.org/tax/beps/beps-actions/action7/>

<sup>12</sup> Multilateral convention to implement tax treaty related measures to prevent base erosion and profit shifting.

<sup>13</sup> Jf. International skatteret s. 356

<sup>14</sup> Jf. Michelsen m.fl., *International skatteret* s. 313

<sup>15</sup> Jf. bl.a. Anders Nørgaard Laursen i SR.2019.184

Med de materielle ændringer af art. 5, som fulgte af opdateringen af modeloverenskomsten i 2017 jf. ovenfor, opstod behovet for en lovændring i dansk ret, således det internretlige fast driftsstedbegreb kunne blive tilpasset den opdaterede modeloverenskomst. Nødvendigheden heraf blev i flere anledninger anerkendt af Skatteministeriet.<sup>16</sup> I denne forbindelse blev lovforslag L 48 fremsat den 6. november 2019, hvormed det blev foreslået at justere reglerne om fast driftssted. Lovforslaget bortfaldt dog som følge af udskydelse i forbindelse med COVID-19 pandemien, men ændringerne vedrørende fast driftssted blev herefter genfremsat ved lovforslag L 28 den 7. oktober 2020. Folketinget vedtog lovforslaget den 3. december 2020, med ikrafttrædelse den 1. januar 2021. Der findes således nu en lovfæstet internretlig definition af fast driftssted i SEL § 2 og KSL § 2, som materielt skal svare til art. 5 i OECD's modeloverenskomst fra 2017 og som således også er i overensstemmelse med fast driftsstedsbegrebet i MLI.

Som det vil vise sig i de følgende afsnit, vurderes hjemmekontorer ud fra hovedreglen i art. 5, stk. 1 og undtagelsesbestemmelsen i art. 5, stk. 4.

Art. 5, stk. 1 blev som nævnt ikke ændret ved opdateringen af modeloverenskomsten, hvorfor retstilstanden fortsat er den samme. Det bemærkes således blot, at den internretlige version af art. 5, stk. 1 nu fremgår af SEL § 2, stk. 2, 1. pkt. og KSL § 2, stk. 3, 1. pkt. Det følger heraf, at et fast driftssted foreligger, når hhv. selskabet, foreningen mv. eller personen/dødsboet *"udøver erhverv gennem et fast forretningssted her i landet"*. Selvom formuleringen er en smule anderledes, svarer den materielt umiddelbart til den formulering der findes i art. 5, stk. 1, hvoraf det fremgår, at udtrykket fast driftssted betyder *"et forretningssted, hvorfra et foretagendes forretningsmæssige virksomhed udøves helt eller delvis"*. Det bemærkes, at art. 5, stk. 2, som indeholder en ikke udtømmende liste over eksempler på forretningssteder, der *kan* anses for at udgøre et fast driftssted,<sup>17</sup> ikke er indsat i den internretlige definition. Denne del af bestemmelsen anses også i teorien for at være forholdsvist overflødig, da der alene er tale om eksempler, og art. 5, stk. 1 i alle tilfælde skal være opfyldt, før der kan være tale om et fast driftssted.<sup>18</sup>

Art. 5, stk. 4 om undtagelse af aktiviteter af forberedende eller hjælpende karakter som derimod blev ændret ved opdateringen i 2017, findes nu også i intern ret i SEL § 2, stk. 3, 1. pkt. og KSL § 2, stk. 4, 1. pkt. Det fremgår heraf, at der ikke er tale om et fast driftssted, når forretningsstedet *"anvendes eller opretholdes udelukkende med henblik på udøvelse af virksomhed af forberedende eller hjælpende karakter"*. Den eneste forskel i henhold til art. 5, stk. 4, er at den danske definition heller ikke i dette tilfælde indeholder eksempler på aktiviteter, der *kan* være undtaget efter bestemmelsen. Eksemplerne antages ligeledes her at være af begrænset selvstændig betydning.<sup>19</sup>

Denne internretlige version af den opdaterede art. 5, stk. 4 (og de øvrige tilføjelser)<sup>20</sup> får dog kun virkning i nogle tilfælde. Definitionen kan nemlig blive begrænset hvis der er indgået en DBO, som følger den tidligere version af modeloverenskomsten. I så fald vil den nye definition først få virkning, hvis den tilsvarende bestemmelse i MLI er tiltrådt, som i dette tilfælde er art. 13, stk. 2 (valgmulighed

---

<sup>16</sup> Jf. bemærkningerne til lovforslag nr. L 237 af 2. maj 2018 og bemærkningerne til lovforslag nr. L 160 af 6. februar 2019.

<sup>17</sup> Jf. pkt. 45 i kommentarerne til art. 5, stk. 2

<sup>18</sup> Se bl.a. Laursen, *Fast driftssted*, s. 83

<sup>19</sup> Ifølge pkt. 70 i kommentarerne til art. 5 er der tale om eksempler som blot *ofte* er af forberedende eller hjælpende art, men som stadig skal underkastes den subjektive test art. 5, stk. 4 in fine.

<sup>20</sup> Se SEL § 2, stk. 3-5 og KSL § 2, stk. 4-6

A). Hvis det er tilfældet, vil DBO'en være bragt i overensstemmelse med 2017 versionen af modeloverenskomsten, og dermed vil den internretlige fast driftssteddefinition (foruden internretlige undtagelser), være i overensstemmelse hermed.

I henhold til netop hjemmekontorer, antages det dog i virkeligheden ikke at have den store betydning om DBO'ens undtagelsesbestemmelse følger 2017 versionen eller ej. Ændringen af art. 5, stk. 4, vedrørte selve opbygningen af bestemmelsen, da den tidligere bestod af en række objektive undtagelser i art. 5, stk. 4, litra a-d, efterfulgt af en generalklausul i litra e, hvorefter det måtte vurderes, om der var tale om anden virksomhed af ”forberedende eller hjælpende art”. Bestemmelsen består nu udelukkende af eksempler og en efterfølgende fælles subjektiv test, men formuleringen ”forberedende eller hjælpende art” er uændret.

Da hjemmekontorer ikke tidligere var omfattet af de objektive undtagelser, men blev underlagt generalklausulens subjektive test, antages vurderingen at være den samme. Selvom bestemmelsen blev ændret i 2017, antages det således at retsstillingen i henhold til vurderingen af, om aktiviteten på et hjemmekontor udgør virksomhed af forberedende eller hjælpende karakter efter art. 5, stk. 4, også er uændret.

### **3. HJEMMEKONTORER SOM FAST DRIFTSSTED**

#### **3.1. Problematikken vedrørende hjemmekontorer**

For at se nærmere på problematikken vedrørende vurderingen af, om et hjemmekontor udgør et fast driftssted, tages der udgangspunkt i de grundlæggende fast driftsstedes betingelser som findes i modeloverenskomstens art. 5, stk. 1. Det erindres, at det af bestemmelsen fremgår, at udtrykket fast driftssted betyder ”*et forretningssted, hvorfra et foretagendes forretningsmæssige virksomhed udøves helt eller delvis*”.

Af denne formulering kan der ifølge pkt. 6 i kommentarerne til art. 5, stk. 1 udledes tre betingelser, som skal være opfyldt for at der er tale om et fast driftssted. For det første skal der være tale om et *forretningssted*, hvilket fx kan være anlæg såsom lokaler, maskineri eller udstyr. Dernæst skal forretningsstedet være *fast*, dvs. etableret på et givet sted med en vis grad af varighed. Der er således i virkeligheden tale om to betingelser – nemlig et krav til en særlig fast geografisk lokalitet og et krav til tidsmæssig varighed.<sup>21</sup> Grænsen for den tidsmæssige varighed (som dog anses for relativ) er 6 måneder, jf. pkt. 28. Sidst skal der udøves *virksomhed gennem* forretningsstedet. Her kan der reelt også udledes to betingelser, nemlig at der for det første skal udøves en aktivitet på forretningsstedet der kan betegnes som virksomhed, og herefter at virksomheden skal udøves gennem forretningsstedet. Der er i litteraturen uenighed om, hvorvidt virksomhedsbegrebet skal fortolkes *lex fori* eller autonomt. Den traditionelle opfattelse er dog, at begrebet som følge af art. 3, stk. 2 i modeloverenskomsten skal fortolkes *lex fori*, altså i overensstemmelse med intern ret.<sup>22</sup> At der udøves virksomhed igennem forretningsstedet, vil ifølge pkt. 6 sædvanligvis sige, at personer som på den ene eller den anden måde er afhængige af foretagendet (personale), udfører foretagendets virksomhed i den stat, hvor det faste forretningssted er beliggende.

---

<sup>21</sup> Se pkt. 21 og pkt. 28 i kommentarerne til art. 5, stk. 1.

<sup>22</sup> Jf. bl.a. Michelsen m.fl., *International skatteret*, s. 361 og Jens Wittendorff i SR.2010.212

Disse, i realiteten, 5 betingelser er ikke nødvendigvis dem der giver anledning til de store problemer i relation til vurderingen af hjemmekontorer – der findes nemlig en 6. betingelse kaldet *dispositionskravet*, som indebærer, at foretagendet skal have ret til at disponere over forretningsstedet.

### 3.1.1. Nærmere om dispositionskravet

Dispositionskravets eksistens har igennem tiden været omtvistet, eftersom betingelsen ikke direkte følger af ordlyden af art. 5, stk. 1.<sup>23</sup> Diskussionen omkring dispositionskravet knytter sig konkret til følgende formulering, der blev tilføjet i det tidligere pkt. 4 i kommentarerne til art. 5, stk. 1 i 1977, i relation til fortolkningen af begrebet ”forretningssted”: ”*Et forretningssted kan også eksistere, hvor der ingen lokaler findes eller er fornødne til udøvelsen af foretagendets virksomhed, og det simpelt hen har et vist areal til sin rådighed. Det er uden betydning, om lokalerne, indretningerne eller installationerne ejes eller lejes af eller på anden måde stilles til rådighed for foretagendet.*”<sup>24</sup>

Der har i litteraturen været enighed om, at hvis dispositionskravet kunne siges at eksistere, måtte det i alle tilfælde anses for opfyldt, når foretagendet havde en juridisk ret til det pågældende forretningssted i kildelandet.<sup>25</sup> Men i de tilfælde hvor dette ikke var tilfældet, opstod der usikkerhed fordi det ikke stod klart, hvornår et foretagende kunne siges *på anden måde* at disponere over forretningsstedet. Når en medarbejder arbejder fra et hjemmekontor i sit private hjem, har foretagendet netop ikke en juridisk ret til forretningsstedet, hvorfor dispositionskravet blev (og er) særligt relevant i denne sammenhæng. Dispositionskravet blev adresseret ved en opdatering af modeloverenskomsten i 2003, hvor det blev uddybet i det tidligere pkt. 4.1, at et foretagende har et vist areal til rådighed, når det anvendes til forretningsmæssig virksomhed.<sup>26</sup> Det blev endvidere uddybet i det tidligere pkt. 4.2, at selvom der ikke stilles krav om at foretagendet skal have en formel juridisk ret til arealet, betyder den ”*blotte tilstedeværelse*” på forretningsstedet ikke nødvendigvis, at det er til foretagendets disposition.<sup>27</sup>

Samspillet mellem disse punkter skabte dog en ny usikkerhed, fordi det nu stod uklart, hvornår en anvendelse af arealet kunne anses for værende hhv. blot tilstedeværelse og udtryk for disponering.<sup>28</sup> Der blev opstillet eksempler i de efterfølgende pkt. 4.3- 4.5, men ingen konkrete principper til brug for vurderingen.

Foruden de materielle ændringer som opdateringen af modeloverenskomsten i 2017 medførte, blev usikkerheden omkring vurderingen af hjemmekontorer også adresseret ved en ændring af kommentarerne til art. 5, stk. 1. Det tidligere pkt. 4.2 blev til pkt. 12 og det blev her tilføjet, at vurderingen af foretagendets disposition over forretningsstedet vil afhænge af, om foretagendet reelt har beføjelser til at anvende forretningsstedet, af omfanget af foretagendets tilstedeværelse på forretningsstedet samt af den virksomhed, som udøves. Derudover blev en yderligere uddybning tilføjet i et nyt pkt. 18 og 19. Af pkt. 18 fremgår følgende: ”*Selv om en del af et foretagendets virksomhed bliver udført på en lokalitet, f.eks. en persons hjemmekontor, bør det ikke automatisk konkluderes, at lokaliteten er til foretagendets disposition, blot fordi lokaliteten anvendes af en fysisk person (f.eks. en ansat), der arbejder for foretagendet. Hvorvidt et hjemmekontor betragtes som en lokalitet, der er til foretagendets disposition, afhænger af de faktiske forhold og omstændigheder i hver enkelt sag.*”

---

<sup>23</sup> Nogle forfattere mente fx at betingelsen fulgte af den konceptuelle struktur af fast driftsstedesforbeholdet i modeloverenskomsten, samt var resultatet af almindelig fortolkning, jf. Laursen, *Fast driftssted*, s. 83.

<sup>24</sup> Formuleringen findes i dag i pkt. 10 i kommentarerne til art. 5, stk. 1.

<sup>25</sup> Laursen, *Fast driftssted*, s. 84

<sup>26</sup> Formuleringen findes i dag i pkt. 11 i kommentarerne til art. 5, stk. 1.

<sup>27</sup> Formuleringen findes i dag i pkt. 12 i kommentarerne til art. 5, stk. 1.

<sup>28</sup> Laursen, *Fast driftssted*, s. 94.



Det fremgår videre af kommentaren, at forretningsmæssig virksomhed som udføres i en fysisk persons hjem, ofte vil være så uregelmæssig eller tilfældig, at hjemmet ikke vil blive anset som et sted, der er til foretagendets disposition jf. pkt. 12. Omvendt fremgår det af kommentarens sidste del, at hjemmekontoret kan blive anset som værende til foretagendets disposition, hvis det løbende anvendes til udførelse af foretagendets virksomhed. Hjemmekontoret kan ligeledes blive anset som værende til foretagendets disposition, hvis det ud fra de faktiske forhold og omstændigheder tydeligt fremgår, at foretagendet har krævet at medarbejderen anvender hjemmekontoret. Dette kan fx være tilfældet, hvis foretagendet ikke stiller et kontor til rådighed for medarbejderen, hvis jobbet karakter kræver et kontor. Dette illustreres med eksempler i pkt. 19.<sup>29</sup>

Den i pkt. 18 opstillede ”betingelse” om at foretagendet skal have krævet at medarbejderen anvender hjemmekontoret, kan imidlertid også belyses ved hjælp af et notat udarbejdet af OECD, i forbindelse med COVID-19 pandemien.<sup>30</sup> Ifølge OECD, rejser pandemien en række skattemæssige problemer i relation til grænseoverskridende aktiviteter, fordi myndighederne verden over har indført rejserestriktioner og krav om karantæne i forbindelse med rejseaktiviteter.<sup>31</sup> Dette har betydet, at nogle arbejdstagere ikke har haft mulighed for fysisk at udføre deres arbejde i det land hvor de sædvanligvis arbejder, men har været nødsaget til at udføre arbejdet fra deres hjem i et andet land. Herved opstod risikoen for, at medarbejdernes hjem kunne blive opfattet som et fast driftssted for foretagendet. OECD gør det dog i notatet klart, at: *”The exceptional and temporary change of the location where employees exercise their employment because of the COVID-19 crisis, such as working from home, should not create new PEs [permanent establishments] for the employer.”* OECD har i begrundelsen herfor blandt andet anført følgende: *During the COVID-19 crisis, individuals who stay at home to work remotely are typically doing so as a result of government directives: it is force majeure not an enterprise’s requirements”.*<sup>32</sup> Dette er altså et klart eksempel på en situation, hvor anvendelsen af hjemmekontoret ikke skyldes et krav fra foretagendet.

Det bemærkes, at denne konklusion er baseret på COVID-19 krisens ekstraordinære natur samt ud fra den præmis, at dette ikke bliver normen over tid.<sup>33</sup> Skattestyrelsen har i øvrigt erklæret sig enig i OECD’s betragtninger, og har i den forbindelse udsendt et styresignal, offentliggjort som SKM2020.298.SKTST. Skattestyrelsen har i tråd med OECD’s konklusion heri anført, at medarbejderes arbejde fra et hjemmekontor i en anden jurisdiktion under COVID-19 krisen ikke medfører et fast driftssted, hvis der ikke i forvejen eksisterede et fast driftssted.<sup>34</sup>

Det skal afslutningsvist blot bemærkes, at der ved den forholdsvist omfattende ændring af kommentarerne i 2017 opstod et spørgsmål om, hvorvidt de ændrede kommentarer, i henhold til delegationsforbuddet i Grundlovens § 43, kunne inddrages ved den internretlige fortolkning af fast driftsstedsbegrebet. Denne diskussion skal ikke forfølges nærmere, men de ændrede kommentarer som alene kunne anses for præciserende, kunne som udgangspunkt inddrages ved fortolkningen.<sup>35</sup> I relation til kommentarerne til art. 5, stk. 1 blev disse af landsretten anset for at være præciserende, fordi art. 5,

---

<sup>29</sup> Det eksemplificeres bl.a., at hvis en medarbejder udfører hovedparten af sit arbejde fra sit hjem, i stedet for at anvende et kontor der er stillet til rådighed for medarbejderen, vil hjemmet ikke blive betraget som værende til foretagendets disposition.

<sup>30</sup> OECD Secretariat Analysis of Tax Treaties and the Impact of the COVID-19 Crisis, offentliggjort den 3. april 2020.

<sup>31</sup> OECD Secretariat Analysis of Tax Treaties and the Impact of the COVID-19 Crisis, s. 1, pkt. 2.

<sup>32</sup> OECD Secretariat Analysis of Tax Treaties and the Impact of the COVID-19 Crisis, s. 1, pkt. 4-5 og pkt. 8-9

<sup>33</sup> OECD Secretariat Analysis of Tax Treaties and the Impact of the COVID-19 Crisis, s. 1, pkt. 9

<sup>34</sup> Begrundelsen findes i styresignalet afsnit 3.1.1. Styresignalet berøres nærmere i afsnit 3.2.2.1.

<sup>35</sup> Jf. bl.a. Anders Nørgaard Laursen i SR.2019.184

stk. 1 ikke blev ændret ved opdateringen af modeloverenskomsten, jf. SKM2019.334.VLR. Det bemærkes dog, at det nok ikke kan anses for udelukket, at en ændret kommentar som er knyttet til en uændret bestemmelse, kan være udtryk for en materiel ændring.<sup>36</sup>

### 3.1.2. Virksomhed af forberedende eller hjælpende art

Det er ikke alene vurderingen af betingelserne i modeloverenskomstens art. 5, stk. 1 som kan give anledning til diskussion ved vurderingen af, om et hjemmekontor udgør et fast driftssted. Såfremt det kan konstateres, at betingelserne i art. 5, stk. 1 er opfyldt, må det nemlig herefter vurderes om den aktivitet der udføres på hjemmekontoret, er af en sådan karakter at hjemmekontoret kan undtages fra at udgøre et fast driftssted efter art. 5, stk. 4.

Som beskrevet i afsnit 2.2. findes der nu ingen objektive undtagelser, men der er i bestemmelsen alene tale om en opstilling af eksempler på aktiviteter, som blot *ofte* er af forberedende eller hjælpende art.<sup>37</sup> Disse skal stadig opfylde den fælles subjektive test i art. 5, stk. 4, in fine, hvorefter aktiviteten skal være af ”forberedende eller hjælpende art” for at blive omfattet. Spørgsmålet er så, hvordan vurderingen heraf skal foretages. OECD bemærker i pkt. 59 i kommentarerne til art. 5, stk. 4, at det ofte er vanskeligt at sondre mellem virksomhed af forberedende eller hjælpende karakter, og virksomheder der ikke er det. I forlængelse heraf uddybes vurderingen: *”Det afgørende kriterium er, om det faste forretningssted i sig selv udgør en væsentlig og betydningsfuld del af foretagendets virksomhed i sin helhed. Hvert enkelt tilfælde skal undersøges på grundlag af dets egne forhold. I alle tilfælde udøver et fast forretningssted ikke forberedende eller hjælpende virksomhed, hvis dets almindelige formål er identisk med hele foretagendets almindelige formål.”* Det bemærkes, at denne formulering i kommentarerne ikke er blevet ændret, og fremgik tidligere af pkt. 24.

I pkt. 60 findes en yderligere uddybning, hvor begreberne adskilles. Heraf fremgår det, at forberedende virksomhed udøves med henblik på udøvelsen af den væsentlige del af virksomheden. Det fremgår også, at denne slags virksomhed ofte foregår forud for anden virksomhed, og ofte (men ikke nødvendigvis) i løbet af en kort periode. Det fremgår ligeledes af pkt. 60, at virksomhed af hjælpende art udøves for at støtte den vigtige og væsentlige del af foretagendets virksomhed, men uden at være en del af den. Dette punkt blev tilføjet ved opdateringen i 2017. Udgangspunktet er som beskrevet ovenfor, at nye kommentarer som vedrører materielle ændringer af art. 5 ikke kan anses for præciserende. Der kunne dog argumenteres for, at denne kommentar kan anses for at være præciserende, fordi den subjektive test er uændret.

Den aktivitet som udføres fra et hjemmekontor diskuteres ofte (men ikke udelukkende) i henhold til art. 5, stk. 4, litra e, nemlig *”opretholdelsen af et fast forretningssted udelukkende for at udføre anden virksomhed for foretagendet”*.<sup>38</sup> Litra e finder ifølge pkt. 70 i kommentarerne anvendelse, når der er tale om et forretningssted, der ikke udtrykkeligt er anført i litra a-d. Det følger herefter af pkt. 71, at dette eksempelvis kan være forretningssteder der alene anvendes til markedsføring, indsamling af oplysninger eller videnskabelig forskning, men igen understreges det, at det kun er tilfældet såfremt aktiviteten er af forberedende eller hjælpende art, og der ikke også udføres anden aktivitet. Denne formulering fandtes før opdateringen i pkt. 23.

Af pkt. 71 fremgår det også, at et fast forretningssted, hvis funktion er at lede et foretagende, en del af et foretagende eller en gruppe i en koncern, ikke kan betragtes som være virksomhed af forberedende eller hjælpende art, fordi ledelsesmæssig virksomhed befinder sig på et højere niveau. Det

<sup>36</sup> Jf. bl.a. Anders Nørgaard Laursen i SR.2019.184 og Niels Josephsen & Casper Gulddammer Jensen i RR.9.2020.127

<sup>37</sup> Se pkt. 70 i kommentarerne til art. 5, stk. 4

<sup>38</sup> Jf. den analyserede praksis nedenfor i afsnit 3.2. I SKM2019.547.SR diskuterede Skatterådet eksempelvis både litra d og e i sin begrundelse.

fremgår endvidere at: "(...) ledelsesfunktionen i foretagendet udgør en væsentlig del af foretagendets forretningsmæssige virksomhed og derfor på ingen måde kan betragtes som virksomhed af forberedende eller hjælpende art som defineret i stk. 4, selv om ledelsesfunktionen kun dækker et vist område af koncernens drift.". Ledelse i sig selv kan således som udgangspunkt ikke udgøre virksomhed af forberedende eller hjælpende art. Dette fremgik også af kommentarerne før ændringen, i pkt. 24.

Af pkt. 72 fremgår det, at hvis et foretagende der sælger varer i hele verden etablerer et kontor i en stat, og medarbejderen aktivt deltager i forhandlingen af vigtige dele af kontrakter vedrørende salg af varer til kunder i den stat, uden sædvanligvis at indgå kontrakter eller have en ledende rolle i forbindelse med indgåelsen af kontrakter, vil det sædvanligvis udgøre en væsentlig del af foretagendets virksomhed, og bør dermed ikke anses som værende aktivitet af forberedende eller hjælpende art. Det kunne af det tidligere af pkt. 29-30 i kommentarerne også udledes, at salgsaktiviteter ikke kunne omfattes af art. 5, stk. 4. I øvrigt anvendes begreberne "kernefunktion" og "kernevirksomhed" som modparten til virksomhed af forberedende eller hjælpende karakter i kommentarerne.<sup>39</sup>

### **3.2. Dansk praksis om hjemmekontorer**

I pkt. 19 i kommentarerne til art. 5, stk. 1 bemærkes det, at spørgsmålet om hvorvidt et hjemmekontor betragtes som en lokalitet, der er til et foretagendets disposition, sjældent vil udgøre et praktisk problem. Grunden herfor er ifølge kommentaren, at langt de fleste ansatte bor i en stat, hvor deres arbejdsgiver har et forretningssted til disposition. Videre bemærkes det, at den virksomhed der udøves på et hjemmekontor ofte blot vil være af hjælpende art, omfattet af undtagelsesbestemmelsen i art. 5, stk. 4. Det kunne ud fra disse bemærkninger tyde på, at problemet omkring fast driftsstedsvurderingen i relation til hjemmekontorer, sjældent kommer til udtryk i praksis. Dette er imidlertid ikke tilfældet i dansk praksis, da Skatterådet i de seneste år har truffet en del afgørelser om bindende svar vedrørende spørgsmålet.<sup>40</sup>

I indeværende afsnit vil der blive foretaget en analyse af Skatterådets praksis med henblik på at udlede, hvad der konkret lægges vægt på ved vurderingen af, hvorvidt et hjemmekontor udgør et fast driftssted. Det vil samtidig blive illustreret om praksis er ensartet, og i øvrigt om praksis er i overensstemmelse med den teori, der er beskrevet ovenfor i afsnit 3.1. Analysen består af to dele. Den første del vedrører vurderingen af de betingelser, der skal være opfyldt efter art. 5, stk. 1, for at der er tale om et fast driftssted, og den anden del vedrører vurderingen af undtagelsesbestemmelsen i art. 5, stk. 4, om hvorvidt aktiviteten er af forberedende eller hjælpende karakter.

#### **3.2.1. Vurderingen af betingelserne for fast driftssted**

De grundlæggende betingelser for fast driftssted i art. 5, stk. 1, som er beskrevet ovenfor i afsnit 3.1., danner med meget få undtagelser<sup>41</sup> grundlaget for Skatterådets afgørelser vedrørende hjemmekontorer. Det forekommer således også naturligt at foretage en opdeling af analysen ud fra disse. Det bemærkes i denne forbindelse, at de betingelser som ikke synes at have specielt stor betydning i praksis, vil blive berørt i et mindre omfang end de betingelser, som ofte giver anledning til diskussion.

---

<sup>39</sup> Se pkt. 68 og 69 i kommentarerne til art. 5, stk. 4.

<sup>40</sup> Antallet af afgørelser om bindende svar vedr. hjemmekontorer er steget de seneste tre år.

<sup>41</sup> Betingelserne behandles ikke i SKM2011.55.SR og SKM2021.147.SR. Disse afgørelser omtales nedenfor i afsnit 3.2.2.4

### 3.2.1.1. Forretningssted

I praksis før 2011 var det et centralt element ved vurderingen af, om hjemmekontorer udgjorde et forretningssted, hvorvidt der var synbare tegn på, at det udenlandske foretagende drev virksomhed på den pågældende lokalitet, jf. TfS 1992, 294 LR. Denne sag omhandlede et tysk selskab, der påtænkte at sælge elektroniske artikler i Danmark igennem en repræsentant, som ville udføre arbejdet fra sit hjem. Ligningsrådet udtalte i afgørelsen, at der ved begrebet fast forretningssted forstås ”en stationær geografisk bestemt lokalitet, f.eks. et kontor eller lignende, der fremtræder som selskabets forretningssted”. Da der ikke ville være synbare tegn på, at det tyske selskab drev virksomhed på adressen, var det Ligningsrådets opfattelse, at der ikke var tale om et forretningssted.

Denne praksis blev ændret da Skatterådet i SKM2011.351.SR anvendte en ny fortolkning af fast driftsstedsbegrebet. Det interessante ved denne afgørelse er, at de konkrete omstændigheder i sagen i høj grad er sammenlignelige med omstændighederne i TfS 1992, 294 LR, men resultatet stik modsat. Afgørelsen omhandlede et udenlandsk selskab, hvis medarbejder skulle arbejde for selskabets danske filial fra sin private bolig i Danmark. Der ville heller ikke i dette tilfælde være synbare tegn på, at selskabet drev virksomhed fra adressen. Det var dog Skatterådets opfattelse, at hjemmekontoret udgjorde et forretningssted med henvisning til, at virksomheden havde hjemmekontoret til sin rådighed, jf. det tidligere pkt. 4 i kommentarerne til art. 5, stk. 1. Skatterådet forholdt sig i afgørelsen til TfS 1992, 294 LR, men mente ikke at det kunne tillægges afgørende betydning, at der ikke var synbare tegn på at selskabet drev virksomhed fra hjemmekontoret, fordi der ikke fulgte en sådan betingelse af modeloverenskomsten eller kommentarerne hertil.

Dispositionskravet blev således for første gang inddraget i SKM2011.351.SR og afgørelsen dannede grundlaget for de efterfølgende afgørelser vedrørende hjemmekontorer. Retsstillingen var, at såfremt medarbejderen faktisk anvendte hjemmekontoret og betingelserne i art. 5, stk. 1 i øvrigt var opfyldt, så ville forretningsstedet være til virksomhedens disposition, og dermed udgøre et fast driftssted.<sup>42</sup> Selvom dispositionskravet blev nævnt i afgørelserne, var det således forholdsvist let opfyldt og det spillede derfor ikke en specielt stor rolle.<sup>43</sup> Det kan endda betragtes som usikkert, om dispositionskravet i virkeligheden blev anerkendt som et selvstændigt krav i dansk praksis.<sup>44</sup>

Siden da er der i takt med udviklingen af modeloverenskomsten og kommentarerne, også sket en udvikling i praksis i relation til dispositionskravet. Elementer fra kommentarernes pkt. 18 og 19 som blev tilføjet ved opdateringen i 2017, har fundet vej ind i Skatterådets praksis og kan konkret spores i hjemmekontors-afgørelser fra 2018 og frem.<sup>45</sup> Dette har Skattestyrelsen også sat ord på i styresignalet SKM2020.298.SKTST, vedrørende præciseringen af hjemmekontors-vurderingen i henhold til COVID-19 pandemien. Skattestyrelsen har heri oplistet en række forhold, der ifølge Skatterådets praksis taler for, at et hjemmekontor udgør et fast forretningssted. Forholdene består konkret af elementer fra kommentarernes pkt. 18 og 19, med enkelte modifikationer:

1. *Medarbejderen har ikke anden fast arbejdsplads til rådighed, hvor arbejdet sædvanligvis udføres.*
2. *Virksomheden er indforstået med at medarbejderen udfører en del af sit arbejde hjemmefra. Dette kan fremgå direkte af ansættelseskontrakten eller være underforstået.*

<sup>42</sup> Jf. eksempelvis SKM2013.273.SR, SKM2013.762.SR og SKM2015.41.SR.

<sup>43</sup> Jf. Anders Nørgaard Laursen i RR.SM.2016.1 og Jens Wittendorff i SR.2011.226

<sup>44</sup> Laursen, *Fast driftssted*, s. 103

<sup>45</sup> Pkt. 18-19 ses første gang anvendt af Skatterådet i SKM2018.544.SR.

3. *Medarbejderens arbejde fra hjemmekontoret opstår ikke tilfældigt og sporadisk, men er planlagt eller kan planlægges.*
4. *Den forretningsmæssige aktivitet, der udføres fra hjemmekontoret, udføres med fordel fra Danmark, hvorved arbejdsgiveren har en interesse i at arbejdet udføres fra Danmark.*<sup>46</sup>

Det bemærkes, at forholdene i praksis hovedsageligt, men ikke udelukkende, anvendes ved vurderingen af, om hjemmekontoret udgør et forretningssted.<sup>47</sup> Der tages derfor udgangspunkt i disse forhold i indeværende underafsnit.

#### *Ad forhold nr. 1 og 2*

De første to forhold hænger i virkeligheden sammen flere steder i praksis, i den forstand, at hvis medarbejderen ikke har en anden fast arbejdsplads og dette kræves for at kunne udføre arbejdet, så antages virksomheden at være indforstået med, at medarbejderen udfører sit arbejde fra hjemmekontoret. Dette var bl.a. tilfældet i SKM2018.618.SR, som omhandlede et schweizisk selskab indenfor printsektoren, som havde en salgsmedarbejder i Danmark. Det fremgik af medarbejderens ansættelseskontrakt, at arbejdsstedet var dennes bopæl og hos kunderne. Skatterådet havde i sin begrundelse anført, at virksomheden havde forlangt/var indforstået med, at medarbejderen udførte arbejdet fra hjemmet, fordi virksomheden ikke havde stillet anden arbejdsplads til rådighed for medarbejderen. Der var således tale om et forretningssted, der var til rådighed for virksomheden. Det samme gjorde sig gældende i SKM2019.448.SR og SKM2019.488.SR.<sup>48</sup>

I SKM2019.263.SR var det ikke mellem virksomheden og medarbejderen direkte aftalt i ansættelseskontrakten, at hjemmekontoret udgjorde medarbejderens arbejdssted. Sagen omhandlede en østrigsk virksomhed, der havde byggeprojekter i Danmark samt en salgsmedarbejder bosat i Danmark. Salgsmedarbejderen skulle besøge de forskellige byggeprojekter og samarbejdspartnere, og udførte i forbindelse hermed i beskedent omfang opgaver fra sit hjem. Skatterådet lagde i begrundelsen vægt på, at arbejdets karakter krævede en kontorarbejdsplads og idet virksomheden ikke havde stillet en arbejdsplads til rådighed for medarbejderen, krævede virksomheden således også her hjemmekontoret anvendt. Tilsvarende ses i SKM2019.252.SR.

Omvendt ses det i flere afgørelser, at medarbejderen har et kontor til rådighed et andet sted, men vælger at arbejde fra hjemmekontoret af forskellige, ofte private, årsager. Dette er eksempelvis tilfældet i SKM2018.544.SR, hvor en dansk investeringsrådgiver arbejdede for et udenlandsk selskab, der beskæftigede sig med fødevarer- og energiproduktion. Medarbejderen ønskede af personlige årsager at flytte tilbage til Danmark. Da medarbejderen havde et kontor til rådighed i udlandet, var det Skatterådets opfattelse at virksomheden ikke havde krævet, at arbejdsopgaverne blev udført fra Danmark. Virksomheden kunne derfor ikke siges at have rådighed over forretningsstedet. Se tilsvarende i SKM2019.460.SR og SKM2020.432.SR.

Den anvendelse af de to kriterier der ses i de førstnævnte afgørelser SKM2018.618.SR, SKM2019.448.SR, SKM2019.488.SR, SKM2019.263.SR og SKM2019.252.SR synes at være i overensstemmelse med pkt. 18 i kommentarerne til art. 5, stk. 1, som jo fastslår, at det ikke automatisk bør konkluderes, at hjemmekontoret er til virksomhedens disposition, blot fordi det anvendes af en

---

<sup>46</sup> SKM2020.298.SKTST, afsnit 3.1.1.

<sup>47</sup> Der ses dog også tilfælde, hvor forholdene anvendes ved de øvrige betingelser, eksempelvis ved vurderingen af, om der udøves virksomhed gennem forretningsstedet, jf. SKM2019.448.SR, SKM2019.547.SR og SKM2020.433.SR.

<sup>48</sup> I disse afgørelser anvendte Skatterådet også formuleringen ”indforstået med”.

medarbejder, men at vurderingen afhænger af de faktiske forhold og omstændigheder. Hvis det tydeligt ud fra de faktiske forhold og omstændigheder fremgår, at virksomheden har krævet at medarbejderen anvender hjemmekontoret, kan virksomheden ifølge kommentaren også anses for at disponere over hjemmekontoret. Det er også i overensstemmelse med kommentaren, at hvis virksomheden ikke har stillet et kontor til rådighed for medarbejderen og arbejdet kræver et kontor, kan dette være udtryk for et sådant krav fra virksomheden. Den eneste forskel er, at Skatterådet i disse afgørelser anvender begreberne ”krævet”, ”forlangt” eller ”indforstået med” i flæng, mens formuleringen i pkt. 18 er ”krævet”. Det bemærkes i denne forbindelse, at betydningen af at være indforstået med anvendelsen ikke umiddelbart kan ligestilles med betydningen af at kræve eller forlange anvendelsen. Dette kunne altså tyde på en strengere fortolkning af kriterierne, end der lægges op til i pkt. 18-19.

De sidstnævnte afgørelser SKM2018.544.SR, SKM2019.460.SR og SKM2020.432.SR illustrerer det opstillede eksempel i kommentarernes pkt. 19, hvor en medarbejder udfører arbejdet fra sit hjem, i stedet for det kontor der stilles til rådighed af virksomheden. Det er i overensstemmelse hermed, at hjemmekontoret i så fald ikke betragtes som værende til foretagendets disposition, da virksomheden ikke har krævet hjemmekontoret anvendt. I henhold til Skatterådets egen terminologi kunne der dog stilles spørgsmålstegn ved, om virksomhederne i disse tilfælde ikke kan siges at være ”indforståede med”, at arbejdet udføres på hjemmekontorerne. Virksomhederne har i hvert fald i alle tre tilfælde anerkendt, mundtligt aftalt eller givet samtykke til, at arbejdet udføres fra hjemmet. Det bemærkes i denne forbindelse, at Skattestyrelsen i forlængelse af kriteriet om, at virksomheden skal være indforstået med anvendelsen af hjemmekontoret, har anført, at dette ikke nødvendigvis skal fremgå direkte af ansættelseskontrakten, men også kan være underforstået. Den potentielt strengere fortolkning af kriteriet kommer altså ikke til udtryk i disse afgørelser.

I SKM2020.433.SR belyses de forskellige formuleringer dog nærmere. Der var tale om et tysk selskab, der beskæftigede sig med projektmanagement, kvalitetsovervågning og byggetilsyn. Selskabet ønskede at ansætte en ledende salgsmedarbejder med bopæl i Danmark. Virksomheden havde stillet et kontor til rådighed for medarbejderen i Tyskland, og Skatterådet anførte at det derfor ikke kunne lægges til grund, at virksomheden havde krævet at medarbejderen udførte sit arbejde fra hjemmekontoret. Skatterådet bemærkede dog, at det i ansættelseskontrakten var aftalt, at både kontoret i Tyskland og hjemmekontoret i Danmark udgjorde arbejdsstedet for medarbejderen. Senere i begrundelsen lagde Skatterådet som følge heraf vægt på, at virksomheden således var indforstået med, at medarbejderen udførte en del af sit arbejde fra hjemmekontoret, hvilket talte for eksistensen af et forretningssted. Det afgørende her synes at være, at det direkte i ansættelseskontrakten var aftalt, at medarbejderen også anvendte hjemmekontoret. Dette er imidlertid en strengere fortolkning af kriterierne, end der umiddelbart følger af pkt. 18-19.

I denne afgørelse fandt Skatterådet dog i sidste ende, at det ikke var afgørende om virksomheden havde pålagt medarbejderen at arbejde fra hjemmekontoret eller ej. Ifølge Skatterådet var det derimod afgørende, at arbejdet faktisk blev udført fra medarbejderens adresse. Denne begrundelse er dukket op i en række af de seneste afgørelser vedrørende hjemmekontorer, herunder SKM2020.208.SR, SKM2020.473.SR og SKM2021.118.SR. Det virker umiddelbart til, at begrundelsen baserer sig på den tidligere praksis, der forelå før tilføjelsen af pkt. 18-19 i kommentarerne, hvor det som nævnt var udgangspunktet, at hvis en virksomhed rent faktisk anvendte et forretningssted her i landet, ansås det for at være til rådighed for virksomheden.<sup>49</sup> I den første af de pågældende afgørelser, SKM2020.208.SR, henviste Skatterådet da også til afgørelsen SKM2017.213.SR, hvor der var tale

---

<sup>49</sup> Jf. bl.a. SKM2011.351.SR, SKM2013.273.SR, SKM2013.762.SR, SKM2015.41.SR, og SKM2016.611.SR.

om et forretningssted ud fra denne betragtning. I de andre afgørelser blev der herefter henvist til SKM2020.208.SR.

Mens dette således er i overensstemmelse med den vurdering der ses i dansk praksis før 2018, er det ikke i overensstemmelse med OECD's opdaterede version af kommentarerne, hvorefter dispositionskravet ikke automatisk bør anses for opfyldt, blot fordi hjemmekontoret anvendes af medarbejderen. Afslutningsvist skal det vedrørende forhold nr. 1 og 2 bemærkes, at Skatterådet i nogle tilfælde har inddraget forholdene ved vurderingen af betingelsen om, at der skal udøves virksomhed gennem forretningsstedet.<sup>50</sup> Kriterierne bør dog ifølge kommentarerne anvendes ved vurderingen af, om forretningsstedet er til virksomhedens disposition.

### *Ad forhold nr. 3*

Det tredje forhold som Skattestyrelsen har oplyst i SKM2020.298.SKTST, som taler for tilstedeværelsen af et forretningssted, er at medarbejderens arbejde fra hjemmekontoret ikke opstår tilfældigt og sporadisk, men er planlagt eller kan planlægges. Skatterådet har anvendt dette forhold i en del afgørelser, eksempelvis i SKM2019.460.SR, hvor det blandt andre forhold talte imod eksistensen af et forretningssted, at hjemmekontoret ifølge Skatterådet blev anvendt tilfældigt og sporadisk. På samme måde ses det i SKM2019.263.SR, at det blandt andre forhold talte for eksistensen af et forretningssted, at hjemmekontoret ifølge skatterådet blev anvendt regelmæssigt. Selvom dette forhold nævnes i mange afgørelser<sup>51</sup>, finder Skatterådet ikke anledning til at uddybe eller decideret diskutere forholdet i begrundelserne. Der er således i de fleste tilfælde blot tale om konstatering af, hvorvidt hjemmekontoret anvendes tilfældigt og sporadisk eller ej, uden en angivelse af den konkrete målestok herfor.

I denne forbindelse kan det give anledning til undren, at anvendelsen af hjemmekontoret i SKM2019.460.SR blev anset for at være tilfældig og sporadisk, når medarbejderen arbejdede fra hjemmekontoret i halvdelen af sin arbejdstid, hvilket i øvrigt på forhånd var aftalt og dermed må kunne siges at være ”planlagt”. I SKM2019.263.SR arbejdede medarbejderen ligeledes fra hjemmekontoret i halvdelen af sin arbejdstid, men anvendelsen blev altså her anset for at være regelmæssig.

Det er således ikke et forhold der fylder meget i praksis og det skal derfor blot her bemærkes, at forholdet som sådan anses for at være i overensstemmelse med teorien, da det af ordlyden af kommentarernes pkt. 18 følger, at uregelmæssig eller tilfældig anvendelse af hjemmekontoret ikke anses for at udgøre et forretningssted, der er til virksomhedens disposition, men at det kan være tilfældet såfremt medarbejderen løbende anvender hjemmekontoret. Det står dog uklart, hvor grænsen mellem tilfældig/sporadisk og løbende anvendelse går.

Det er endvidere også tilfældet ved dette forhold nr. 3, at det af Skatterådet i nogle tilfælde anvendes forskellige steder i vurderingen af betingelserne i art. 5, stk. 1, mens det altså ifølge kommentarerne henhører til vurderingen af, om der foreligger et forretningssted der er til virksomhedens disposition. Eksempelvis ses forholdet også anvendt ved vurderingen af om forretningsstedet er fast<sup>52</sup> og ved vurderingen af, om der udøves virksomhed gennem forretningsstedet.<sup>53</sup>

---

<sup>50</sup> Dette ses bl.a. i SKM2019.448.SR, SKM2019.547.SR og SKM2020.433.SR.

<sup>51</sup> Bl.a. også SKM2018.476.SR, SKM2018.544.SR, SKM2018.618.SR, SKM2019.263.SR, SKM2019.547.SR, SKM2020.208.SR, SKM2020.433.SR, SKM2021.118.SR. og SKM2021.213.SR.

<sup>52</sup> Se SKM2019.263.SR

<sup>53</sup> Se SKM2018.476.SR, I SKM2018.544.SR, SKM2018.618.SR og SKM2019.547.SR

#### *Ad forhold nr. 4*

Det fjerde forhold som ifølge Skatterådets praksis taler for eksistensen af et forretningssted, er hvis den forretningsmæssige aktivitet, der udføres fra hjemmekontoret, med fordel udføres fra Danmark, hvorved arbejdsgiveren har en interesse i, at arbejdet udføres her. Dette forhold blev bl.a. tillagt vægt i SKM2019.460.SR. Sagen omhandlede et svensk selskab, hvor en medarbejder var flyttet til Danmark af personlige årsager og derfor ønskede at arbejde fra sit hjemmekontor i Danmark og fra virksomhedens filial i Danmark. Medarbejderen arbejdede som Compliance Officer og arbejdsopgaverne bestod hovedsageligt i, at opdatere interne compliance instruktioner, samt foretage løbende rapportering. Skatterådet lagde i begrundelsen vægt på, at medarbejderen havde en "back-office" supportrolle, og dermed en udelukkende intern funktion uden kontakt til virksomhedens kunder. Det blev ligeledes tillagt vægt, at flytningen alene skete af personlige årsager. Med henvisning til, at virksomheden ikke havde forretningsmæssig interesse i at arbejdet blev udført i Danmark, var der således ikke tale om et forretningssted til rådighed for virksomheden.

Kriteriet fik ligeledes afgørende betydning i SKM2020.432.SR. Sagen drejede sig om et engelsk selskab, som havde en dansk medarbejder der blandt andet beskæftigede sig med administration af investeringsfonde. Medarbejderen ønskede af familiære årsager at flytte tilbage til Danmark, og udføre en del af arbejdet fra sit hjemmekontor her. Skatterådet fandt at virksomheden ikke havde forretningsmæssig interesse i, at arbejdet blev udført i Danmark fordi virksomheden hverken var etableret i Danmark eller var rettet mod Danmark. Medarbejderens arbejde kunne derfor på ingen måde være rettet mod danske kunder.<sup>54</sup>

I SKM2021.118.SR fandt Skatterådet dog, at virksomheden måtte have en forretningsmæssig interesse i, at medarbejderne udførte sit arbejde i Danmark, selvom medarbejderne ikke havde direkte kontakt med virksomhedens kunder. Sagen omhandlede et svensk medicinalsselskab, som havde to medarbejdere i Danmark, der arbejdede fra hver sit hjemmekontor. Medarbejderne beskæftigede sig blandt andet med markedsføring og rådgivning om virksomhedens produkt til danske hospitaler, læger og andet sundhedspersonale i Danmark. Medarbejderne havde dog ingen kontakt med de direkte aftagere af produktet, som var distributører og apoteker, eller med slutbrugerne, som var patienterne. Det var dog læger og andet sundhedspersonale der ordinerede produktet til de patienter, lægemidlet efter deres mening ville gavne, hvorefter patienterne købte produktet hos apoteket. Skatterådet anførte i sin begrundelse, at virksomheden måtte antages at have en forretningsmæssig interesse i, at medarbejderne udførte deres arbejde fra Danmark, eftersom medarbejderne dermed var tæt på danske hospitaler og lægehuse mv., som de rådgav og markedsførte produktet til. Dette talte dermed for, at der var tale om et forretningssted for virksomheden.

Dette forhold nr. 4 fremgår ikke direkte af kommentarerne til art. 5, stk. 1, men ifølge kommentarerens pkt. 18, skal det jo på baggrund af de faktiske forhold og omstændigheder afgøres, om virksomheden har krævet hjemmekontoret anvendt, og om det dermed er til virksomhedens disposition. Hvis det imidlertid følger af omstændighederne, at det har en betydning for arbejdsgiverens virksomhed i kildelandet, at arbejdet bliver udført der (ligesom det var tilfældet i SKM2021.118.SR), må det også kunne anses for at være påkrævet af arbejdsgiveren. Såfremt det ikke har nogen betydning for arbejdsgiverens virksomhed i det pågældende land, må det omvendt kunne antages, at det alene er i medarbejderens interesse at arbejdet udføres fra hjemmekontoret, og dermed ikke et krav fra virksomheden (ligesom det var tilfældet i SKM2019.460.SR).

---

<sup>54</sup> Faktum i SKM2020.433.SR var stort set ensartet, men der blev her statueret fast driftssted. Den eneste forskel er umiddelbart, at aktiviteten i SKM2020.433.SR muligvis vedrørte danske kunder. Se også SKM2020.473.SR.



Anders Nørgaard Laursen har i 2020 opstillet en tommelfingerregel om, at man skal overveje hvorvidt hjemmekontoret udgør et surrogat for en egentlig etablering for virksomheden.<sup>55</sup> Er det tilfældet, kan det lægges til grund, at arbejdet udføres på hjemmekontoret i virksomhedens interesse og ikke blot i medarbejderens. I en af de nyere afgørelser vedrørende hjemmekontor, SKM2021.213.SR, har Skatterådet i sin begrundelse anvendt en sådan surrogatbetragtning. Sagens omstændigheder er i høj grad sammenlignelige med dem i SKM2020.432.SR. Der var tale om et engelsk software-selskab, der have en dansk medarbejder som ønskede at flytte tilbage til Danmark for at bo med sin familie. Arbejdet vedrørte ikke danske kunder, da virksomheden heller ikke i dette tilfælde var etableret i Danmark, eller havde intentioner herom. Skatterådet har også i begrundelsen anført, at det i lighed med SKM2020.432.SR var Skatterådets opfattelse, at hjemmekontoret ikke kunne anses for at være til rådighed for virksomheden. Skattestyrelsen anførte herefter følgende: ”Arbejdet udføres fra Danmark på grund af medarbejderens private forhold, arbejdsgiveren har ingen interesse i eller fordel af at arbejdet udføres fra Danmark og hjemmekontoret udgør ikke et surrogat for Spørgers etablering af kontor i Danmark. (...)”.

En stor forskel i forhold til SKM2020.432.SR er dog, at medarbejderen i SKM2021.213.SR ville vende tilbage til Danmark på permanent basis og således som udgangspunkt arbejde på fuld tid fra hjemmekontoret. I SKM2020.432.SR arbejdede medarbejderen kun én dag om ugen i Danmark og de øvrige 4 dage på kontoret i England. Skatterådet har da også i afgørelsen betegnet denne omstændighed som værende en ”væsentlig forskel”, men anført, at det afgørende i SKM2020.432.SR efter Skatterådets opfattelse var, at det ikke var i spørgers interesse, at arbejdet blev udført i Danmark. Denne seneste afgørelse illustrerer dermed, at dette forhold i praksis tillægges forholdsvis stor vægt ved vurderingen af om der foreligger et forretningssted.

### 3.2.1.2. Forretningsstedet skal være fast

Den næste betingelse i art. 5, stk. 1 er, at forretningsstedet skal være fast. Som nævnt i afsnit 3.1. er der i virkeligheden tale om to betingelser, da forretningsstedet både skal være geografisk og tidsmæssigt fast. Hvad angår den geografiske tilknytning, er en diskussion heraf for det meste irrelevant, fordi hjemmekontoret ikke bevæger sig, men geografisk ligger fast i medarbejderens hjem. Dette konstateres blot af Skatterådet i afgørelserne og diskuteres ikke yderligere.<sup>56</sup>

Hvad angår det tidsmæssige aspekt, er det ofte tilfældet, at der ikke er nogen tidsbegrænsning på anvendelsen af hjemmekontoret<sup>57</sup>, eller at den tidsmæssige varighed overstiger ”grænsen” på 6 måneder.<sup>58</sup> Dette kriterie synes således også at være forholdsvist uproblematisk i praksis, men Skatterådet fandt dog anledning til at diskutere den tidsmæssige varighed i SKM2020.208.SR, fordi ansættelsesperioden for medarbejderen, som arbejdede for en tysk virksomhed fra et hjemmekontor i Danmark, var begrænset til præcis 6 måneder. Skatterådet bemærkede, at der normalt skal udøves virksomhed på forretningsstedet i mere end 6 måneder før det anses for at være fast i art. 5, stk. 1’s forstand, men lagde dog vægt på, at aktiviteten, som bestod i at opbygge det danske marked, pegede mod en yderligere og fortsat aktivitet. Skatterådet fandt derfor, at arbejdet på forretningsstedet i Danmark havde en tilstrækkelig tidsmæssig udstrækning, og forretningsstedet blev derfor anset som fast.

<sup>55</sup> Anders Nørgaard Laursen præsenterede tommelfingerreglen ved et kursus i international beskatning for FSR – danske revisorer i 2020: ”Nyt om fast driftssted”. Se også SR.2021.3 af Jane Bolander og Inge Langhave.

<sup>56</sup> Se eksempelvis SKM2019.252.SR, SKM2019.263.SR og SKM2019.547.SR

<sup>57</sup> Se SKM2019.252.SR, SKM2019.488.SR og SKM2020.321.SR.

<sup>58</sup> Se eksempelvis SKM2019.547.SR, hvor medarbejderens ansættelsesperiode udgjorde 22 måneder. Grænsen på 6 måneder er omtalt ovenfor i afsnit 3.1.

Det bemærkes imidlertid, at selvom ansættelsesperioden udgjorde 6 måneder, udførte medarbejderen ikke arbejdet fra hjemmekontoret i Danmark i hele denne periode, fordi medarbejderen tre dage om ugen skulle arbejde i Tyskland. Således havde det formentlig været mere retvisende, hvis Skatterådet havde trukket 18 dage fra de 6 måneder, hvormed perioden ville komme godt under 6 måneders grænsen. Spørgsmålet er, om dette i virkeligheden havde gjort nogen forskel for resultatet, da der jo ifølge kommentarernes pkt. 28 ikke er tale om en fast grænse på 6 måneder, og der må tages hensyn til de konkrete omstændigheder. Dette antages ikke at være tilfældet.

Det ses flere steder i Skatterådets praksis, at betingelsen om at forretningsstedet skal være fast konstateres opfyldt som led i vurderingen af, om der er tale om et forretningssted.<sup>59</sup> Det at betingelsen ikke i alle tilfælde vurderes selvstændigt i Skatterådets afgørelser, understreger ligeledes at betingelsen i mange tilfælde ikke giver anledning til diskussion.

### 3.2.1.3. Der skal udøves virksomhed gennem forretningsstedet

Den sidste betingelse i art. 5, stk. 1 er, at der skal udøves virksomhed gennem forretningsstedet. Denne betingelse består også i princippet af to krav, nemlig at der skal være tale om aktivitet der kan kategoriseres som virksomhed, og at virksomheden skal udøves gennem forretningsstedet jf. afsnit 3.1. Skatterådet finder dog i praksis sjældent anledning til at berøre det førstnævnte krav – formentlig fordi der sjældent vil være tvivl om, hvorvidt der udøves virksomhed når der er tale om et selskab. I den analyserede praksis fra de seneste 10 år ses kravet kun berørt i SKM2018.544.SR, hvor Skatterådet i sin begrundelse indledningsvist konstaterede, at selskabet udøvede virksomhed med investering i aktier, og dermed ikke var omfattet SEL § 2, stk. 7 (nu stk. 6). Denne bestemmelse giver nemlig mulighed for, at investering i aktier og erhvervelse af fordringer, gæld og finansielle kontrakter omfattet af kursgevinstloven kan undtages fra at udgøre erhvervsudøvelse, såfremt der ikke er tale om næringsvirksomhed. Det anses for korrekt at virksomhedsbegrebet fortolkes *lex fori* jf. afsnit 3.1., og det anses da også for at være et af formålene med kravet om ”virksomhed” i art. 5 stk. 1, at rene tilfælde af passiv kapitalinvestering ikke omfattes af fast driftsstedets definitionen.<sup>60</sup>

At virksomheden skal udøves gennem forretningsstedet, nævnes derimod i størstedelen af Skatterådets afgørelser. Betingelsen synes dog at være forholdsvis let opfyldt, da Skatterådet i mange afgørelser blot har anført, at betingelsen skal forstås bredt og finder anvendelse på enhver situation, hvor forretningsvirksomhed udøves på en lokalitet, der er til foretagendets disposition med henblik på udøvelse af aktiviteten.<sup>61</sup> Det ses i denne forbindelse, at Skatterådet ofte anser betingelsen for opfyldt, når blot medarbejderen udfører arbejde fra det faste forretningssted og er ansat af virksomheden.<sup>62</sup> I nogle tilfælde vurderer Skatterådet betingelsen ud fra, hvor stor en del af arbejdet medarbejderen udfører fra hjemmekontoret. I denne forbindelse konkluderede Skatterådet eksempelvis i SKM2018.476.SR, at betingelsen var opfyldt fordi medarbejderen arbejdede fra hjemmekontoret 75 pct. af tiden, og tilsvarende i SKM2015.644.SR fordi medarbejderen arbejdede fra hjemmekontoret 50 pct. af tiden.

Den omstændighed, at betingelsen skal forstås bredt og finder anvendelse på enhver situation hvor der udøves virksomhed på en lokalitet, der er til foretagendets disposition med henblik på udøvelsen af aktiviteten, stammer fra pkt. 20 i kommentarerne til art. 5. Dette punkt definerer konkret hvad det

<sup>59</sup> Se eksempelvis SKM2019.488.SR, SKM2019.547.SR og SKM2021.118.SR

<sup>60</sup> Jf. Michelsen m.fl., *International skatteret*, s. 361

<sup>61</sup> Se eksempelvis SKM2015.53.SR, SKM2019.460.SR og SKM2020.433.SR.

<sup>62</sup> Jf. bl.a. SKM2019.263.SR og SKM2020.433.SR

vil sige, at der skal være tale om et forretningssted ”*hvorfra*” et foretagendes forretningsmæssige virksomhed udøves helt eller delvis, som det fremgår af hovedreglen i art. 5, stk. 1. At betingelsen fortolkes bredt er også i overensstemmelse med pkt. 6, hvoraf det som nævnt i afsnit 3.1. fremgår, at betingelsen sædvanligvis vil være opfyldt, når personale udfører foretagendets virksomhed i den stat, hvor det faste forretningssted er beliggende. Selvom det i praksis fremstår en anelse uklart hvad der egentlig ligger i betingelsen, er dette også tilfældet i teorien, da der ikke findes meget vejledning til vurderingen.

Betingelsen har kun i få tilfælde haft afgørende betydning, men det ses dog i SKM2015.393.SR, som omhandlede en konsulent som boede i Schweiz, og som havde stiftet en schweizisk konsulentvirksomhed. Konsulenten ønskede at købe en lejlighed i Danmark, og denne lejlighed ville ifølge Skatterådet udgøre et fast forretningssted for konsulentvirksomheden. Virksomheden havde danske kunder, men eftersom kontakten til kunderne og kundebesøg alene ville foregå fra Schweiz, ville medarbejderen ifølge Skatterådet ikke udøve selskabets virksomhed gennem lejligheden, hvor konsulenten kun sporadisk ville besvare telefonopkald og mails.<sup>63</sup>

Her blev udøvelsen af virksomheden altså begrænset af, at den væsentlige del af selskabets virksomhed ikke blev udført på forretningsstedet, men andre steder (hos kunderne og i Schweiz). Denne form for afgrænsning af virksomhedsudøvelsen, minder om afgrænsningen af ”kernevirksomhed” som vurderes i henhold til art. 5, stk. 4 om undtagelse af aktiviteter af forberedende og hjælpende karakter. Undtagelsesbestemmelsen og begrebet kernevirksomhed undersøges nærmere i det efterfølgende afsnit. Det skal dog her bemærkes, at Skatterådet i nogle tilfælde direkte inddrager elementer af art. 5, stk. 4, ved vurderingen af, om der udøves virksomhed gennem forretningsstedet.

Det ses eksempelvis i SKM2017.213.SR og SKM2017.519.SR, hvor Skatterådet i begge tilfælde ved vurderingen af betingelsen anførte, at aktiviteten som blev udøvet på forretningsstedet, udgjorde ”kernevirksomhed” og konstaterede, at betingelsen således var opfyldt. I SKM2020.208.SR diskuterede Skatterådet direkte art. 5, stk. 4 og kommentarerne hertil, ved vurderingen af betingelsen. Det blev således i samme ombæring vurderet, om der blev udøvet *kernevirksomhed gennem* forretningsstedet, hvilket Skatterådet fandt. En lignende situation gør sig gældende i SKM2013.762.SR.

Det betvivles ikke, at art. 5, stk. 4 begrænser den virksomhed, der kan udøves fra et forretningssted uden der foreligger et fast driftssted, men det anses imidlertid ikke for at være teoretisk korrekt, at sammenblende vurderingen af betingelsen i art. 5, stk. 1 og undtagelsesbestemmelsen i art. 5, stk. 4. Sidstnævnte bestemmelse skal nemlig ifølge teorien først bringes i spil, såfremt det *er* blevet konstateret, at betingelserne for at der foreligger et fast driftssted efter art. 5, stk. 1 er opfyldt. Der skal herefter foretages en særskilt vurdering af, om den virksomhed der udøves på det faste driftssted, kan anses for at være af forberedende eller hjælpende art.

---

<sup>63</sup> Det fremgik af de faktisk oplysninger, at konsulenten ved kundebesøg ville overnatte på et lokalt hotel ved kundens forretningssted hvis det blev nødvendigt.

### 3.2.2. Vurderingen af undtagelsesbestemmelsen

Foruden de fire forhold som taler for eksistensen af et forretningssted jf. afsnit 3.2.1.1, har Skattestyrelsen i styresignalet SKM2020.298.SKTST bemærket, at hvis det arbejde der udføres fra hjemmekontoret alene er af forberedende eller hjælpende karakter, vil der ifølge praksis normalt ikke være tale om et fast driftssted, jf. art. 5, stk. 4. Denne vurdering er et centralt element i mange afgørelser vedrørende hjemmekontorer, hvorfor den skal undersøges nærmere her. Selvom den subjektive test tidligere fandtes i art. 5, stk. 4, litra e, lægges det til grund at afgørelser baseret herpå stadig kan belyse vurderingen af, om aktiviteten på hjemmekontoret er af forberedende eller hjælpende art, jf. betragtningen i afsnit 2.2.

Det har tidligere været kendetegnende for dansk praksis vedrørende fast driftssted generelt, at manglende beslutningskompetence hos medarbejdere betød, at den udførte aktivitet blev anset for at være af forberedende eller hjælpende karakter.<sup>64</sup> Dette har i mange tilfælde været afgørende, eksempelvis i SKM2012.692.SR, hvor en svensk virksomhed ikke fik statueret fast driftssted i Danmark, fordi medarbejderne på det danske kontor ikke havde nogen selvstændig beslutningskompetence. Virksomheden ønskede i anmodningen dog også svar på, om det ville ændre resultatet, hvis en af medarbejderne kunne underskrive enkelte rammerabataftaler, efter forudgående godkendelse fra virksomhedens hovedkontor. Ifølge Skatterådet ville dette være udtryk for beslutningskompetence, hvorfor der i så fald ikke længere blot ville være tale om virksomhed af forberedende eller hjælpende art.

Dansk praksis var forholdsvis entydig i relation til betydningen af beslutningskompetencen, men lige når det kommer til hjemmekontors-afgørelser, har der udviklet sig en særlig praksis.<sup>65</sup> Som beskrevet ovenfor i afsnit 3.2.1.1. medførte SKM2011.351.SR en praksisændring i henhold til dispositionskravet, men Skatterådet foretog også en art. 5, stk. 4 vurdering i afgørelsen. Det blev i denne forbindelse konstateret, at der ikke var tale om aktiviteter af forberedende eller hjælpende karakter, henset til medarbejderens erfaring og karakteren af arbejdsopgaverne. Dette var endnu et overraskende element i afgørelsen, eftersom medarbejderen ikke havde beslutningskompetence og der derfor burde være tale om aktivitet af forberedende eller hjælpende karakter, ifølge tidligere administrativ praksis.<sup>66</sup> Denne, i princippet mere restriktive vurdering, hvor Skatterådet ikke tillægger beslutningskompetence afgørende betydning, er siden da blevet videreført i mange afgørelser.<sup>67</sup> Skatterådet fandt dog anledning til at diskutere beslutningskompetencen i SKM2015.644.SR, fordi Skatterådet var uenig i repræsentantens påstand om, at medarbejderen ikke havde beslutningskompetence.<sup>68</sup>

I stedet for at beslutningskompetencen er et afgørende element, ses det således i de fleste afgørelser, at der som i SKM2011.351.SR, foretages en konkret vurdering af sagens omstændigheder og medarbejderens arbejdsopgaver, ved vurderingen af om aktiviteten er forberedende eller hjælpende. Skatterådet vurderer i denne forbindelse i afgørelserne, om aktiviteten i sig selv udgør en væsentlig og betydningsfuld del af foretagendets virksomhed, samt om forretningsstedets formål er identisk med hele virksomhedens almindelige formål.<sup>69</sup> Skatterådet anvender ofte i denne forbindelse begrebet

---

<sup>64</sup> Laursen, *Fast driftssted*, s. 83

<sup>65</sup> Dette påpeges bl.a. af Inge Langhave Jeppesen i SR.2013.128 og Anders Nørgaard Laursen i RR.SM.2016.1.

<sup>66</sup> Bl.a. SKM2012.692.SR

<sup>67</sup> Se bl.a. SKM2013.273.SR, SKM2015.41.SR, SKM2016.111.SR, SKM2016.217.SR, SKM2017.213.SR, SKM2017.519.SR, SKM2018.476.SR, SKM2019.252.SR, SKM2019.448.SR og SKM2021.147.SR.

<sup>68</sup> Skatterådet fandt at aftalerne reelt blev afsluttet hos kunderne fordi medarbejderen havde et vist rum til at forhandle i, og fordi de fleste af medarbejderens aftaler i sidste ende blev gennemført.

<sup>69</sup> Se bl.a. SKM2011.351.SR, SKM2013.273.SR og SKM2015.41.SR.

”kernevirksomhed”, om medarbejderens arbejdsopgaver, der vurderes til at være en væsentlig og betydningsfuld del af foretagendets virksomhed i sin helhed, og derfor ikke er af forberedende eller hjælpende karakter.<sup>70</sup>

Denne vurdering af art. 5, stk. 4 er klart i uoverensstemmelse med tidligere administrativ praksis, hvor beslutningskompetencen blev tillagt afgørende vægt, men vurderingen er derimod umiddelbart udtryk for en korrekt fortolkning af art. 5, stk. 4. Det er nemlig i overensstemmelse med kommentarenes pkt. 59, at det ud fra de konkrete forhold vurderes, om forretningsstedet udgør en væsentlig og betydningsfuld del af foretagendets virksomhed i sin helhed, samt at forretningsstedets formål sammenholdes med virksomhedens almindelige formål. Det er også blevet kritiseret i litteraturen, at beslutningskompetencen tidligere blev tillagt afgørende betydning.<sup>71</sup>

Spørgsmålet er så, hvad Skatterådet konkret lægger vægt på, ved vurderingen af, om den aktivitet der udføres på hjemmekontoret, udgør kernevirksomhed omfattet af art. 5, stk. 4. Dette undersøges i de følgende underafsnit, som repræsenterer de forhold, som Skatterådet synes at diskutere mest i den analyserede praksis ved vurderingen af art. 5, stk. 4. Herefter inddrages en række andre bemærkninger vedrørende vurderingen.

### 3.2.2.1. Salgsaktiviteter vs. supportfunktioner

Først og fremmest ses det i praksis, at det har stor betydning hvorvidt aktiviteten på hjemmekontoret indebærer kundekontakt og salgsaktiviteter, eller om der blot udøves en form for supportfunktion eller administrative opgaver fra hjemmekontoret. SKM2013.273.SR omhandlede en tysk virksomhed, der havde ansat en dansk salgsmedarbejder som fra sin private bolig skulle forestå formidling af salg og rådgivning af kunder. Medarbejderen havde også til opgave at fremme salget af produkterne, og varetage selskabets interesser generelt. Skatterådet fandt efter en samlet vurdering af de konkrete omstændigheder og medarbejderes arbejdsopgaver, at arbejdet på hjemmekontoret udgjorde en væsentlig og betydningsfuld del af det tyske selskabs virksomhed i sin helhed og hvis formål var identisk med hele virksomhedens almindelige formål, som var salg af elektroniske komponenter.<sup>72</sup>

Dette resultat fandt Skatterådet ligeledes i SKM2015.41.SR, hvor medarbejderen skulle finde og hen-vise potentielle kunder til virksomheden og i SKM2018.476.SR, hvor salgsmedarbejderen afholdt salgsmøder med potentielle kunder. Denne form for opsøgende salgsarbejde og direkte kontakt til potentielle kunder, var ifølge Skatterådet så afgørende for salget af virksomhedens produkter, at opgaverne udgjorde kernevirksomhed.

Det ses også i praksis, at bonusser tillægges vægt ved vurderingen. I SKM2019.448.SR skulle medarbejderen finde nye kunder, foretage kundebesøg og forhandle kontrakter og købsaftaler. Skatterådet anså disse opgaver for at være afgørende for salget til kunder i norden, men bemærkede også at det bestyrkede opfattelsen af, at medarbejderens arbejde udgjorde en væsentlig del af virksomheden, at medarbejderen modtog en årlig bonus, relateret til salget indenfor medarbejderens kundebase. Dette var også tilfældet i SKM2020.433.SR, hvor medarbejderen udover sin faste månedsløn, modtog en bonus på en vis procentdel af den omsætning, medarbejderen genererede fra sine kunder. Skatterådet fandt således, at medarbejderen udøvede kernevirksomhed.

---

<sup>70</sup> Jf. bl.a. SKM2017.213.SR

<sup>71</sup> Jf. Laursen, *Fast driftssted*, s. 144

<sup>72</sup> Se også SKM2019.263.SR

Omvendt står det til, hvis medarbejderen alene varetager supportopgaver fra hjemmekontoret i Danmark, mens salgs- og kunderelateret arbejde foregår i udlandet. Dette var tilfældet i SKM2016.111.SR, som omhandlede et engelsk selskab, hvis virksomhed omfattede forskellige forretningsområder inden for den finansielle sektor. Virksomheden havde en medarbejder, der som følge af sygdom, var gået ned i tid og havde indtaget en senior supportrolle, uden direkte tilknytning til kunder. Medarbejderens funktion var at bistå sine kollegaer med sin viden og mange års erfaring inden for forretningsområdet, og således fungere som en sparringspartner for dem. Skatterådet fandt, at virksomheden var af forberedende eller hjælpende karakter fordi der var tale om en supportrolle, og fordi medarbejderen ikke længere havde sin egen kundeportefølje. Skatterådet henviste til, at medarbejderen således ikke havde kundekontakt, og at kundebetjeningen foregik i England. Det bemærkes, at det generelt ses i praksis, at supportopgaver kan udføres fra hjemmekontoret hvis kernevirk-somheden (hvad end denne måtte udgøre) udføres i udlandet.<sup>73</sup>

I SKM2018.618.SR udførte medarbejderen også administrative opgaver fra hjemmekontoret i Danmark i form af rapportering om markedsforholdene. Medarbejderen beskæftigede sig også med salg, men dog kun i udlandet og kun i relation til det nordamerikanske marked. Virksomheden havde danske kunder, men disse blev serviceret af en dansk filial i Sverige, og medarbejderen havde således intet med de danske eller andre europæiske kunder at gøre. Skatterådet fandt at medarbejderens salg-opgaver udgjorde kernevirk-somhed, men at det administrative arbejde som foregik i Danmark, var af forberedende eller hjælpende karakter.

Det ses da ellers i praksis, at administrative opgaver der vedrører salgsaktiviteter ikke betragtes som værende af forberedende eller hjælpende karakter. I SKM2019.448.SR afholdte medarbejderen kunde-besøg, hvorefter medarbejderen afrapporterede resultaterne fra sit hjem. Da rapporteringen ved-rørte besøgsresultaterne, fandt Skatterådet at medarbejderens administrative arbejde var relateret til virksomhedens salg og dermed kernevirk-somhed. Ligeledes fandt Skatterådet i SKM2020.433.SR, at administrative opgaver på hjemmekontoret i form af kommunikation med kunder og leverandører, var så nært beslægtet med medarbejderens salg-opgaver, at de derfor var nært beslægtet med virk-somhedens kerneaktivitet. Forskellen på disse to situationer og den førstnævnte i SKM2018.618.SR er, at der i SKM2018.618.SR var tale om afrapportering af forholdene på det nordamerikanske mar-ked. Dermed var det administrative arbejde tilknyttet salg til kunder i udlandet, mens det administra-tive arbejde i SKM2019.448.SR og SKM2020.433.SR var tilknyttet salg til danske og nordiske kun-der.

Den sondring der ses i praksis mellem aktiviteter som vedrører salg eller kundekontakt og aktiviteter der alene vedrører support eller administrativt arbejde, anses for at være i overensstemmelse med teorien, herunder kommentarernes pkt. 72. Det vil nemlig herefter udgøre kernevirk-somhed, hvis en medarbejder aktivt deltager i forhandlingen vedrørende salg af varer til kunder i den pågældende stat, som medarbejderen befinder sig i. Salgsaktiviteter fortolkes umiddelbart bredt i den danske praksis og omfatter ifølge de ovenfor nævnte afgørelser både selvstændigt salg, servicering, rådgivning af kunder, afholdelse af kunde-besøg, henvisning af potentielle kunder, salgsmøder med potentielle kun-der, kundeopsøgende adfærd, forhandling af kontrakter og købsaftaler samt administrative opgaver, der er nært beslægtet med salgsaktiviteter rettet mod det danske marked.<sup>74</sup> Dette er uanset medarbej-derens rolle, og om der reelt indgås aftaler.

---

<sup>73</sup> Jf. bl.a. SKM2020.312.SR hvor hovedaktiviteten, som var vedligeholdelse af installationer, blev udført offshore i uden-landsk farvand, mens der alene var tale om indkvartering, interne administrative opgaver og research onshore i Danmark.

<sup>74</sup> Jf. SKM2013.273.SR, SKM2015.41.SR, SKM2018.476.SR, SKM2019.263.SR, SKM2019.448.SR og SKM2020.433.SR

Den omstændighed at supportopgaver og administrative opgaver i visse tilfælde kan udøves på hjemmekontoret såfremt salgsrelateret arbejde og kundebetjening udøves i udlandet, eller hvis arbejdet på hjemmekontoret alene er rettet mod kunder i udlandet, anses også for at være i overensstemmelse med pkt. 72 modsætningsvist. Det følger også de eksempler, der er opstillet i pkt. 71, at der kan udøves supportopgaver og administrative opgaver hvis aktiviteten ikke går ud over dette, og hvis opgaverne ikke udgør virksomhedens formål. Eksemplerne i pkt. 71 illustrerer, at medarbejderen ikke må udføre kernevirkomhed på hjemmekontoret, men afskærer imidlertid ikke muligheden for, at medarbejderen udfører kernevirkomhed i udlandet.

### 3.2.2.2. *Markedsføring*

Markedsføring udføres ofte i sammenhæng med salg som eksempelvis i SKM2015.644.SR, hvor medarbejderen var ansvarlig for salg og markedsføring, og i SKM2019.448.SR, hvor medarbejderen både udførte salgsaktiviteter og markedsføringsaktiviteter over for kunderne. Når medarbejderens arbejdsopgaver er relateret til salg, vil der formentlig være tale om kernevirkomhed jf. ovenfor, men i de tilfælde hvor en medarbejder udfører markedsføringsaktiviteter der ikke kan relateres til salgsaktiviteter, kan markedsføring være omfattet af art. 5, stk. 4. To af de afgørelser som indtil videre er truffet i 2021, belyser netop hvordan markedsføring kan blive anset som værende af forberedende eller hjælpende karakter.

SKM2021.118.SR er nævnt ovenfor i afsnit 3.2.1.1. i forbindelse med, at virksomheden ifølge Skatterådet havde en forretningsmæssig interesse i, at medarbejderne var placerede på hjemmekontorer i Danmark. Det erindres, at medarbejderne markedsførte selskabets produkt til danske hospitaler og lægehuse mv., mens slutbrugerne dog var patienterne. Skatterådet fandt det ved vurderingen af art. 5, stk. 4 ikke afgørende, at medarbejderne ikke markedsførte produktet direkte til kunderne, fordi produktets efterspørgsel måtte afhænge af det sundhedspersonale, som ordinerede produktet. Medarbejderne måtte således som udgangspunkt anses for at spille en væsentlig rolle for selskabets omsætning. Skatterådet fandt det derimod afgørende, at markedsføring af lægemidler begrænses efter reglerne i bekendtgørelse nr. 1153 af 22. oktober 2014 om reklame mv. for lægemidler. Skatterådet havde anført, at medarbejderne ifølge reklamebekendtgørelsens § 22 ikke måtte fremme omsætningen ved hjælp af prisforhandlinger eller andre tilbud om økonomiske fordele til sundhedspersonalet, men at markedsføringen alene måtte udføres ved formidling af lægemidlets produkttegenskaber. Skatterådet fandt i forlængelse heraf, at markedsføringen ikke indebar økonomisk eller kontraktuel forhandling, og at markedsføringen alene støttede virksomhedens salg, uden direkte at være en del af selve salgsprocessen. Markedsføringen var således af forberedende eller hjælpende karakter, efter art. 5, stk. 4.

I SKM2021.147.SR udførte medarbejderen heller ikke markedsføringen af produktet direkte til kunderne. Virksomheden udviklede og solgte produkter til forbedring af bygninger, og havde en medarbejder ansat, som arbejdede i Danmark. Medarbejderen deltog som følge af COVID-19 pandemien i møder på sin bopæl, men skulle hovedsageligt køre rundt til eksempelvis bygningskonstruktører og arkitekter, for at præsentere produktet med henblik på at få produktet optaget i deres produktudbud. Bygningskonstruktørerne og arkitekterne ville herefter kontakte virksomheden med henblik på forhandling og køb af produkterne, til den endelige bygherre eller slutkunde. Produktet blev således ikke direkte markedsført til slutbrugerne, men dette havde ifølge Skatterådet dog heller ikke afgørende betydning i denne sag. Det afgørende var, at medarbejderen ifølge sagens oplysninger alene kunne fremme produktet ved hjælp af vareprøver og videreformidling af produkttegenskaber, og havde således ikke mulighed for at give økonomiske incitament eller pristilbud til bygningskonstruktørerne

og arkitekterne. Markedsføringen udgjorde således også her blot formidling af information om produkterne. En lignende situation ses i SKM2019.547.SR.

Skatterådets vurdering af markedsføring synes umiddelbart at være fokuseret på, at markedsføringen ikke må være en del af selve salgsprocessen. Dette må i sig selv anses for at være i overensstemmelse med pkt. 72 i kommentarerne, som diskuteret ovenfor i afsnit 3.2.2.1. Det følger endvidere af pkt. 71, at forretningssteder der udelukkende anvendes til markedsføring kan være omfattet af art. 5, stk. 4 litra e, hvis der ikke udføres kernevirkosomhed. Skatterådets afgrænsning af salgsaktiviteter er muligvis bred jf. afsnit 3.2.2.1, men det må anses for korrekt at markedsføringen ikke kan være af forberedende eller hjælpende karakter, såfremt den er forbundet med salgsaktiviteter rettet mod kunder i Danmark.

### 3.2.2.3. Ledelsesfunktion

Et andet element der også lægges vægt på i Skatterådets praksis ved vurderingen af om aktiviteten på hjemmekontoret udgør kernevirkosomhed, er om medarbejderen har en ledelsesfunktion. I SKM2015.53.SR var der tale om et luxembourgsk selskab, med en ledelse bestående af tre directors. Den ene director var et dansk anpartsselskab, hvis repræsentant var bosat i Danmark. Repræsentanten udøvede ledelsesaktivitet både fra hjemmekontoret i Danmark, og i Luxembourg med den øvrige ledelse. Skatterådet havde ved vurderingen af art. 5, stk. 1 henvist til, at et sted hvorfra et foretagende ledes, udgør et fast driftssted jf. art. 5, stk. 2, litra a. Skatterådet fandt herefter, at der var tale om kernevirkosomhed efter art. 5, stk. 4, fordi repræsentanten måtte anses for at være en nødvendig del af ledelsen, også selvom repræsentanten ikke ledede foretagendet på egen hånd.

I SKM2020.433.SR udgjorde medarbejderens ledende funktion også et afgørende element ifølge Skatterådet. Medarbejderen var ansvarlig for salgsrelaterede opgaver, herunder markedsførings- og udbudsaktiviteter. Medarbejderen havde intet personaleansvar, men havde en vetoret. Skatterådet fandt ikke kun anledning til at påpege medarbejderens ledelsesfunktion ved vurderingen af art. 5, stk. 4, men også ved vurderingen af betingelserne efter art. 5, stk. 1. Ved vurderingen af, om der var tale om et fast forretningssted anførte Skatterådet, at da medarbejderen havde en ledende og bærende funktion inden for salg og forretningsudvikling, måtte arbejdet på hjemmekontoret anses for at udgøre kernevirkosomhed for selskabet. Dette blev af Skatterådet igen påpeget ved vurderingen af, om medarbejderen udførte foretagendets virksomhed gennem forretningsstedet. Ved vurderingen af art. 5, stk. 4 anførte Skatterådet, at medarbejderen måtte anses for at have en nøglefunktion som salgsansvarlig, da medarbejderen som udgangspunkt udgjorde salgsafdelingen og derfor havde en bærende rolle for virksomhedens indtjening. Medarbejderens ledelsesfunktion var altså et forhold, som Skatterådet fandt anledning til at nævne tre gange i begrundelsen.

Når Skatterådet vurderer, at ledelsesfunktioner udgør kernevirkosomhed, synes dette at harmonere med kommentarenes pkt. 71, hvorefter ledelse ”på ingen måde” kan betragtes som aktivitet af forberedende eller hjælpende karakter efter art. 5, stk. 4. Det fremgår af kommentaren, at dette også gælder selvom ledelsesfunktionen kun dækker et vist område af et foretagende, men det fremgår dog ikke, om dette også gælder, når kun en del af ledelsen udøves på forretningsstedet, som det var tilfældet i SKM2015.53.SR. Det må dog ud fra formuleringen i pkt. 71 lægges til grund, at ledelse udført på forretningsstedet i sig selv, uanset konstellationen, ikke kan betragtes som virksomhed af forberedende eller hjælpende karakter. Det anses derfor heller ikke som tilfældet, hvis kun en del af ledelsen udøves på forretningsstedet.



Det ses endvidere i praksis, at medarbejderens stillingsbetegnelse bruges som indikation for, om det arbejde medarbejderen udfører, er en væsentlig del af virksomheden. I SKM2018.476.SR havde medarbejderen, som arbejdede fra sit hjemmekontor i Danmark, ansvaret for det schweiziske selskabs salg på det skandinaviske marked. Ved vurderingen af, om medarbejderens arbejde på hjemmekontoret udgjorde kernevirkomhed, bemærkede Skatterådet, at salgsmedarbejderens stillingsbetegnelse ifølge den Schweiziske kontrakt var ”*Verantwortlicher Sales Dänemark/Skandinavien*”, samt at det af virksomhedens hjemmeside fremgik, at medarbejderens titel var ”*Head of operations/External service/Sales Scandinavia*”. Stillingsbetegnelsen indikerede ifølge Skatterådet, at medarbejderen havde et selvstændigt og centralt ansvar, som var afgørende for salget. Opgaverne kunne således ikke anses for at være forberedende eller hjælpende.

På tilsvarende måde indikerede medarbejderens stillingsbetegnelse som ”*General Manager*” i SKM2019.252.SR ifølge Skatterådet, at medarbejderen havde en ledende funktion for virksomheden, i hvert fald over for tredjemand. Repræsentanten gjorde imidlertid gældende, at funktionen var at sammenligne med en forbindelsesofficer. Skatterådet lagde også vægt på, at medarbejderen var en del af virksomhedens ”*Senior Management*” og dermed øverste ledelse, samt at medarbejderen deltog i bestyrelsen i to underliggende selskaber i koncernen. Skatterådet konkluderede således at medarbejderen udførte en væsentlig og afgørende funktion for virksomheden.

I SKM2019.448.SR og SKM2019.547.SR indikerede medarbejdernes titler som hhv. ”*Country Manager Nordic*” og ”*Country manager*” efter Skatterådet opfattelse også, at medarbejderne havde en ledende funktion. I sidstnævnte afgørelse fik dette dog ikke afgørende betydning, da Skatterådet i sidste ende lagde vægt på, at medarbejderen alene havde indirekte tilknytning til kernevirkomheden, eftersom medarbejderen udøvede support til forhandlere og ikke salg til slutbrugere.

Det følger imidlertid heller ikke af kommentarerne, hvorvidt medarbejderens stillingsbetegnelse bør indgå i vurderingen af medarbejderens ledelsesfunktion. Det bemærkes i denne forbindelse, at selvom en stillingsbetegnelse selvsagt kan indikere hvilken funktion en medarbejder har, kan der imidlertid også være tilfælde, hvor opfattelsen af en titel varierer fra land til land, eller fra virksomhed til virksomhed. Eksempelvis kan stillingsbetegnelser som indeholder ordet ”*director*” betegne flere forskellige funktioner, og bør derfor ikke direkte sammenlignes med betydningen af det danske ord ”*direktør*”. Titlen ”*Managing Director*” kan umiddelbart indikere en ledelsesfunktion på samme måde som de ovenfor nævnte stillingsbetegnelser, men er imidlertid en almindeligt brugt stillingsbetegnelse inden for den finansielle verden, der tildeles medarbejdere på senior-niveau.<sup>75</sup> Titlen indikerer således alene en vis erfaring og ikke at medarbejderen træffer ledelsesmæssige beslutninger. Titlen ”*Executive director*” kan derimod betegne en ledende rolle i en bestyrelse.<sup>76</sup>

Titlen ”*Portfolio Development Director*” indebar i SKM2018.544.SR, at medarbejderen skulle skabe synergier mellem investeringsvirksomhedens porteføljeselskaber. Det blev i denne forbindelse bekræftet af Skatterådet, at medarbejderen ikke udøvede nogen form for ledelse. Selskabet har dog igen for nyligt indhentet bindende svar (SKM2021.277.SR), fordi medarbejderen nu er blevet en del af selskabets bestyrelse og investeringskomité. Skatterådet fandt ikke at medarbejderens nye titler havde betydning for vurderingen, da de nye arbejdsopgaver primært vil blive varetaget uden for Danmark. At medarbejderen under COVID-19 pandemien ville deltage i bestyrelsesmøder fra sit hjem, ændrede ikke herved som følge af SKM2020.298.SKTST.

---

<sup>75</sup> Se SKM2016.111.SR

<sup>76</sup> Se SKM2019.252.SR

Selvom stillingsbetegnelser inddrages i Skatterådet begrundelser, fortages vurderingen af om medarbejderen varetager en ledelsesfunktion stadig i henhold til sagens konkrete omstændigheder, og medarbejderens faktiske opgaver, i overensstemmelsen med kommentarernes pkt. 59. Det anses derfor også for korrekt at stillingsbetegnelsen i SKM2019.457.SR ikke fik afgørende betydning eftersom det faktiske arbejde alene havde indirekte tilknytning til kernevirkomheden, samt at medarbejderens nye stillingsbetegnelse i SKM2021.277.SR ikke fik betydning for resultatet, når ledelsesarbejdet alene blev udført i udlandet.

Det bemærkes afslutningsvist, at det ikke anses for at være i overensstemmelsen med art. 5, at Skatterådet i nogle afgørelser uden videre konkluderer at *”et sted hvorfra et foretagende ledes”* udgør et fast driftssted efter art. 5, stk. 2, som det eksempelvis ses i SKM2015.53.SR. Det er både i bestemmelsens ordlyd og i kommentarerne til art. 5 gjort klart, at der i art. 5, stk. 2 alene er tale om eksempler, som ikke ved en umiddelbar betragtning kan anses for at udgøre et fast driftssted. Sådanne forretningssteder udgør kun faste driftssteder, hvis betingelserne i art. 5, stk. 1 er opfyldt, jf. pkt. 45 i kommentarerne til art. 5.<sup>77</sup>

#### 3.2.2.4. Øvrige bemærkninger vedrørende vurderingen af art. 5, stk. 4

I analysen af betingelserne i art. 5, stk. 1, i afsnit 3.2.1. bemærkes det flere steder, at Skatterådet i nogle afgørelser har sammenblandet elementerne fra de forskellige betingelser, samt i nogle tilfælde inddraget elementer fra art. 5, stk. 4 vurderingen.<sup>78</sup> Det ses omvendt også, at elementer fra betingelserne i art. 5, stk. 1 anvendes ved vurderingen af art. 5, stk. 4.<sup>79</sup>

Foruden dette synes Skatterådet i enkelte tilfælde at fortolke anvendelsen af art. 5, stk. 4 grundlæggende forkert. I SKM2021.147.SR, som blev afgjort for nyligt, har Skatterådet undladt at vurdere, hvorvidt der var tale om et fast driftssted efter art. 5, stk. 1. Skatterådet har derimod alene forholdt sig til, om den aktivitet som medarbejderen udførte, var af forberedende eller hjælpende karakter efter art. 5, stk. 4. Skatterådet fandt at dette var tilfældet og bemærkede herefter følgende: *”(...) Af den grund er det underordnet at undersøge, om der eksisterer et fast forretningssted i Danmark eller om medarbejderen optræder som en af spørger afhængig repræsentant, når aktiviteten der udøves udelukkende, er af hjælpende eller forberedende karakter.”* En sådan opbygning ses ligeledes i SKM2011.55.SR, hvor det også blot blev konstateret, at aktiviteten var af forberedende og hjælpende karakter, hvorfor der ikke forelå et fast driftssted.

En sådan ”allerede fordi” betragtning strider grundlæggende imod art. 5 fordi der i sagens natur først skal være tale om et fast driftssted efter betingelserne i art. 5, stk. 1, før det er relevant at diskutere, om det faste driftssted kan undtages efter art. 5, stk. 4. Det anses i denne forbindelse for uvist om der overhovedet i SKM2020.147.SR ville være tale om et fast driftssted, fordi det af de faktiske oplysninger fremgår, at medarbejderen hovedsageligt skulle køre rundt til forhandlere og alene som følge af COVID-19 pandemien deltog i møder på sin bopæl. Aktivitet som skyldes COVID-19 pandemien vil nemlig, som beskrevet i afsnit 3.1.1., ikke kunne medføre et fast driftssted.<sup>80</sup> Spørgsmålet ville så være, hvad der ligger i at medarbejderen ”hovedsageligt” skulle udføre arbejdet hos forhandlerne.

<sup>77</sup> Dette fulgte også tidligere af pkt. 12.

<sup>78</sup> Jf. afsnit 3.2.1.3. Der ses også eksempler på, at elementer vedrørende art. 5, stk. 4 inddrages ved vurderingen af, om der er tale om et forretningssted, jf. bl.a. SKM2020.432.SR, SKM2020.433.SR og SKM2020.473.SR.

<sup>79</sup> Eksempelvis i SKM2018.618.SR og SKM2018.476.SR, hvor det ved art. 5, stk. 4 vurderingen blev diskuteret, om der blev udført virksomhed gennem forretningsstedet.

<sup>80</sup> Jf. SKM2020.298.SKTST samt SKM2020.433.SR og SKM2021.277.SR.

Ikke desto mindre synes det at kunne diskuteres, hvorvidt hjemmekontoret ville udgøre et forretningssted til rådighed for virksomheden.

#### 4. KONSEKVENSER

Den subjektive skattepligt og spørgsmålet om hvornår et hjemmekontor anses for at udgøre et fast driftssted er nu analyseret ovenfor i afsnit 3. Konsekvensen af, at et foretagende får statueret fast driftssted på et hjemmekontor, er dels at virksomheden skal betale skat til Danmark som følge af den begrænsede skattepligt, og dels at foretagendet skal overholde en række administrative forpligtelser forbundet hermed.

Formålet med dette afsnit er, fra et samfundsøkonomisk synspunkt at sammenholde det økonomiske udbytte der opnås ved beskatningen af hjemmekontoret, med den administrative byrde, der er forbundet hermed. For at få et indblik i omfanget af skattepligten, afklares det indledningsvist hvorledes indkomsten opgøres for hjemmekontoret efter principperne for indkomstallokering. Herefter afklares det, hvilke administrative forpligtelser der pålægges virksomheden, når hjemmekontoret udgør et fast driftssted. På grundlag af disse betragtninger forsøges det på et overordnet plan illustreret, om der foreligger proportionalitet mellem det økonomiske udbytte ved at statuere fast driftssted på hjemmekontorer og omkostningerne.

##### 4.1. Det økonomiske udbytte

Spørgsmålet om hvorledes indkomsten for det faste driftssted skal opgøres, henhører til den objektive skattepligt. Internretligt forholder det sig således, at indkomstopgørelsen for faste driftssteder nu reguleres af SEL § 2, stk. 7 og KSL § 2, stk. 8, efter den internretlige justering af fast driftsstedsbegrebet.<sup>81</sup> I OECD's modeloverenskomst opgøres indkomsten efter art. 7. Det følger af art. 7, stk. 1, at fortjeneste optjent af et foretagende i en kontraherende stat, kun kan beskattes i denne stat, medmindre foretagendet har et fast driftssted i den anden kontraherende stat. I så fald kan den fortjeneste, der kan henføres til det faste driftssted, beskattes i denne anden stat.<sup>82</sup> Art 7, stk. 2 er allokeringsbestemmelsen, der tilsiger hvorledes allokeringen af det faste driftsstedes indkomst konkret skal foretages. Hovedreglen i de internretlige bestemmelser er, at indkomstopgørelsen følger metoden i art. 7, stk. 2, medmindre der følger en anden opgørelsesmetode af en DBO. I så fald opgøres indkomsten efter den pågældende metode. Årsagen til dette er, at art. 7, stk. 2 blev ændret ved en revision af modeloverenskomsten i 2010, og de DBO'er som blev indgået forinden dette, indeholder således en anden opgørelsesmetode.

Ændringen af art. 7, stk. 2 i 2010 var resultatet af en rapport udsendt af OECD i 2008, med titlen: *OECD's Report on the Attribution of Profits to Permanent Establishments*. Ifølge rapporten, havde medlemslandene ikke tidligere en fælles fortolkning eller konsistent anvendelse af art. 7, hvilket kunne føre til dobbeltbeskatning eller dobbelt ikke-beskatning.<sup>83</sup> Rapporten indeholdt derfor en ny metode til at opgøre indkomsten for et fast driftssted, men rapportens konklusioner kunne dog ikke forenes med den dagældende ordlyd af art. 7, stk. 2.<sup>84</sup> Da bestemmelsen blev tilpasset i 2010, blev der samtidig udsendt en opdateret udgave af OECD's rapport, som er anvendt i det følgende.<sup>85</sup>

---

<sup>81</sup> Bestemmelsen er alene blevet flyttet, men altså ikke ændret.

<sup>82</sup> Der anvendes således ikke et "force of attraction" princip, da kildelandet ikke har ret til at beskatte al indkomst som genereres i kildelandet, jf. pkt. 12 i kommentarerne til art. 7.

<sup>83</sup> OECD (2008), Report on the attribution of profits to permanent establishments, s. 7, pkt. 2

<sup>84</sup> Michelsen m.fl., *International skatteret*, s. 379-380

<sup>85</sup> OECD (2010), Report on the attribution of profits to permanent establishments

Flere danske DBO'er følger den metode som fulgte af art. 7, stk. 2, som denne var formuleret før ændringen. Som følge heraf er det nødvendigt at afklare, hvordan indkomsten til et fast driftssted opgøres både før og efter ændringen af art. 7, stk. 2 i 2010.

Overordnet kan der sondres mellem direkte og indirekte allokeringemetoder til at opgøre indkomsten for det faste driftssted.<sup>86</sup> Før ændringen af art. 7, stk. 2, skulle indkomsten opgøres efter en direkte metode som forklares i det følgende, men det tidligere art. 7, stk. 4, gav dog også mulighed for, at indkomsten kunne opgøres efter den indirekte metode, også kaldet *formelallokering*. Ved anvendelsen af denne metode, blev den samlede indkomst for foretagendet opgjort, hvorefter en vis andel af den samlede fortjeneste, blev fordelt til det faste driftssted, ud fra en fordelingsnøgle.<sup>87</sup> Muligheden for at anvende denne metode er dog ikke ført videre efter opdateringen i 2010, og anerkendes derfor ikke længere af OECD.

Ved de direkte metoder foretages der en selvstændighedsfiktion. Her sondres der mellem *begrænset selvstændighedsfiktion* som fulgte af art. 7, stk. 2 inden ændringen, og *ubegrænset selvstændighedsfiktion*, som følger af den nugældende art. 7, stk. 2. Selvstændighedsfiktion indebærer, at indkomsten fra det faste driftssted opgøres som om det var et separat foretagende, således det alene er den indkomst, der direkte vedrører det faste driftssted, som allokeres hertil, jf. kommentarernes pkt. 16. Forskellen på begrænset og ubegrænset selvstændighedsfiktion er, at der ved førstnævnte metode foretages visse tilpasninger i relation til interne transaktioner mellem det faste driftssted og resten af foretagendet.<sup>88</sup> Disse skal ikke anerkendes skattemæssigt, og der kan eksempelvis som følge heraf ikke fradrages rente- og royaltybetalinger fra det faste driftssted til foretagendet, jf. TfS 1993, 7 H. Ved ubegrænset selvstændighedsfiktion anerkendes de interne transaktioner i højere grad, men disse skal dog prisfastsættes, som om det faste driftssted havde været et adskilt og uafhængigt foretagende, der udøvede samme eller lignende virksomhed på de samme eller lignende betingelser (armslængdeprincippet), jf. pkt. 22 i kommentarerne til art. 7.

Udgangspunktet for selvstændighedsfiktion er *the authorised OECD approach* (AOA), som består af to trin. Det første trin består i at afgrænse det faste driftssted som om det var et selvstændigt foretagende, ved en faktum- og funktionsanalyse. Det andet trin består i at prisfastsætte de interne transaktioner efter armslængdeprincippet, ved analog anvendelse af OECD's Transfer Pricing Guidelines.<sup>89</sup> Faktum- og funktionsanalysen foretages med henblik på identifikation og afgrænsning af følgende seks økonomiske forhold:<sup>90</sup>

- 1) det faste driftssteds funktioner herunder relevante "significant people functions"<sup>91</sup>
- 2) de risici der er knyttet til det faste driftssted
- 3) de aktiver der anvendes af det faste driftssted
- 4) de rettigheder og forpligtelser det faste driftssted har overfor tredjemand
- 5) den driftskapital, der er baseret på de aktiver og risici der allokeres til det faste driftssted
- 6) de interne transaktioner mellem det faste driftssted og den øvrige del af foretagendet

---

<sup>86</sup> Michelsen m.fl., *International skatteret*, s. 383

<sup>87</sup> Baseret på fx omsætning, investeret kapital mv., jf. Michelsen m.fl., *International skatteret*, s. 383

<sup>88</sup> Michelsen m.fl., *International skatteret*, s. 384

<sup>89</sup> OECD (2010), Report on the attribution of profits to permanent establishments, s. 13, pkt. 10

<sup>90</sup> Jf. også pkt. 21 i kommentarerne til artikel 7.

<sup>91</sup> Væsentlige personfunktioner kan være relevante for henførelsen af aktiver og risici for det faste driftssted, og kan ligeledes udgøre interne transaktioner, jf. pkt. 21 i kommentarerne til art. 7 og rapportens s. 15, pkt. 15.

Hjemmekontorer kan selvfølgelig være indrettet forskelligt, men i størstedelen af de afgørelser der er analyseret i forbindelse med afsnit 3.2. udgør det faste driftssted blot en enkelt medarbejder, der udfører sit arbejde for foretagendet fra et skrivebord i sit hjem, med en computer og en mobiltelefon. Dette synes umiddelbart at repræsentere det typiske hjemmekontor, hvorfor der i det følgende tages udgangspunkt i en sådan konstellation. Når det faste driftssteds tilstedeværelse i kildelandet er så begrænset, er spørgsmålet hvor meget indkomst der i virkeligheden kan henføres til hjemmekontoret ud fra AOA.

Eksempelvis i relation til hjemmekontorets funktioner antages det, at aktiviteten på hjemmekontoret ofte vil blive udført for hovedkontoret eller andre dele af foretagendet, hvilket har betydning for fordelingen af vederlaget til det faste driftssted.<sup>92</sup> I henhold til afgrænsningen af aktiver, henføres disse bl.a. ud fra hvilket sted de faktisk anvendes, mens immaterielle aktiver følger væsentlige person funktioner.<sup>93</sup> Der vil typisk ikke blive anvendt mange aktiver på et hjemmekontor, eller være tilknyttet mange personfunktioner dertil, hvorfor aktivværdien antages at være lav i det fleste tilfælde.

Hvad angår risici, kan disse knytte sig til den økonomiske ejendomsret til et aktiv, eller de funktioner der udføres på det faste driftssted, herunder væsentlige personfunktioner. Ifølge rapporten lægges der ved afgrænsningen vægt på, om den aktive beslutning om at acceptere risiko træffes af en medarbejder på det faste driftssted.<sup>94</sup> Da der som nævnt formentlig ikke kan henføres en stor aktivværdi til et hjemmekontor og derfor heller ikke stor risiko forbundet hermed, kan hjemmekontorets risici muligvis i højere grad vedrøre de situationer, hvor medarbejderen aktivt træffer beslutning om at acceptere en risiko. Dette kunne eksempelvis være i tilfælde af, at medarbejderen accepterer salg af varer på kredit til en kunde. I så fald skal kreditrisikoen allokere til det faste driftssted jf. rapporten.<sup>95</sup> Det ses dog typisk i praksis, at medarbejderen på hjemmekontoret ikke har en sådan beføjelse til at træffe beslutning herom, jf. afsnit 3.2.2. vedrørende beslutningskompetencen.

Generelt antages det, at den samlede indkomst som kan henføres til hjemmekontoret efter allokeringsprincipperne, vil være beskeden som følge af hjemmekontorets begrænsede omfang. Således vil skattepligten for det udenlandske foretagende i virkeligheden ikke være specielt stor, såfremt der er tale om et typisk hjemmekontor. Det kan således lægges til grund, at det økonomiske udbytte som skattemyndighederne i Danmark kan opnå ved at statuere fast driftssted på et hjemmekontor, ikke er stort.

I øvrigt kan foretagendet få lempelse for den skat der er betalt til Danmark i sit domicilland, i det omfang domicillandet accepterer, at der er et fast driftssted i Danmark, jf. art. 7, stk. 3. Der kan i denne forbindelse være tale om enten eksemption lempelse efter modeloverenskomstens art. 23A, eller credit lempelse efter art. 23B.

## 4.2. De administrative omkostninger

Når et udenlandsk foretagende får statureret fast driftssted på et hjemmekontor i Danmark, medfører dette som nævnt, at foretagendet skal overholde en række administrative forpligtelser. Foretagendet bliver bl.a. omfattet af Skattekontrolloven (SKL), som indeholder Skatteforvaltningens kontrolbeføjelser og bestemmelser om oplysningspligt. Eksempelvis skal enhver skattepligtig ifølge SKL § 2,

---

<sup>92</sup> Michelsen m.fl., *International skatteret*, s. 385

<sup>93</sup> Michelsen m.fl., *International skatteret*, s. 386

<sup>94</sup> OECD (2010), *Report on the attribution of profits to permanent establishments*, s. 17, pkt. 22

<sup>95</sup> Det skal dog også overvejes hvor vurderingen af kundens kreditværdighed finder sted, da det kan være her beslutningen reelt træffes, jf. OECD (2010), *Report on the attribution of profits to permanent establishments*, s. 17, pkt. 24.

årligt oplyse told- og skatteforvaltningen om sin indkomst. Endvidere omfattes foretagendet af Skatteindberetningsloven (SIL), som indeholder bestemmelserne om tredjemandspligt til uden opfordring at indberette oplysninger til Skatteforvaltningen, herunder indkomstregistret.<sup>96</sup> Ifølge SIL § 1, stk. 1 og 2 skal foretagendet, såfremt det har udbetalt indkomst i form af løn for personligt arbejde i tjenesteforhold (A-indkomst ifølge KSL § 43), for hver kalendermåned indberette beløbene til indkomstregistret.

Udover indberetningsforpligtelsen, skal foretagendet også overholde en indeholdelsesforpligtelse. Denne følger af KSL § 46 som bestemmer, at der i forbindelse med enhver udbetaling af A-indkomst skal indeholdes foreløbig A-skat i det udbetalte beløb. Foretagendet skal således beregne det beløb af medarbejderens A-indkomst der skal indeholdes og tilbageholde dette beløb.

Den administrative byrde vedrører ikke kun foretagendet, men også skattemyndighederne, eftersom virksomhedernes nævnte forpligtelser kan medføre behov for vejledende udtalelser, og ved tvivl om hvorvidt der er tale om et fast driftssted, anmodninger om bindende svar. Det bemærkes i denne forbindelse, at antallet af bindende svar vedrørende hjemmekontorer er steget de seneste 3 år. Der synes således være omfattende administrative omkostninger, både for det udenlandske foretagende og for skattemyndighederne, når hjemmekontorer bliver kategoriseret som faste driftsteder. Udover den administrative byrde, pålægges foretagendet endvidere den risiko, at der kan opstå en konflikt i henhold til lempelse af den skat, der er betalt i Danmark. Såfremt domicillandet ikke vil acceptere, at der foreligger et fast driftssted i Danmark, vil foretagendet ikke få lempelse, og dermed blive udsat for dobbeltbeskatning, der ellers søges undgået med art. 7, stk. 3, som nævnt ovenfor.

### **4.3. Proportionalitetsbetragtning**

Ovenstående overvejelser viser, at det økonomiske udbytte ved at statuere fast driftssted på hjemmekontorer typisk vil være begrænset, fordi hjemmekontorer i sin natur har en begrænset materiel og personmæssig tilstedeværelse i Danmark. Derfor er det alene en beskeden indkomst der kan blive henført til hjemmekontoret, ved afgrænsningen af eksempelvis dets funktioner, aktiver og risici efter faktum- og funktionsanalysen i AOA. Fra det udenlandske foretagendes perspektiv må det da heller ikke antages at være altafgørende, at der består en skattepligt i dette omfang til Danmark, og især ikke hvis foretagendet også kan opnå lempelse for skatten i domicillandet – hvis altså domicillandet accepterer, at der foreligger et fast driftssted i Danmark.

Det er derimod de administrative forpligtelser der er forbundet med statueringen af fast driftssted på hjemmekontoret og den begrænsede skattepligt til Danmark, som i sidste ende synes at medføre større økonomisk betydning for foretagendet. Den administrative byrde vedrører ikke alene virksomhederne, men også skattemyndighederne. På baggrund heraf, synes den samlede administrative byrde forbundet med statueringen af fast driftssted på et hjemmekontor at være uforholdsmæssig stor sammenholdt med det skatteprovenu, som reelt kan opkræves fra det faste driftssted. Der anses således som udgangspunkt ikke at være proportionalitet mellem det økonomiske udbytte og de administrative omkostninger, i hvert fald når der er tale om et typisk hjemmekontor.

---

<sup>96</sup> Den juridiske vejledning 2021-1, A.B.1.1 Revision af indberetningsbestemmelserne

## 5. KONKLUSION

Afhandlingens formål er som nævnt først og fremmest at afklare, hvornår en medarbejders hjemmekontor i Danmark udgør et fast driftssted for medarbejderens udenlandske arbejdsgiver. Efter en redegørelse af det teoretiske udgangspunkt for fastdriftsstedsvurderingen, er det i afhandlingens afsnit 3.2.1. undersøgt, hvad Skatterådet i sin praksis har lagt vægt på, ved vurderingen af betingelserne for fast driftssted som følger af art. 5, stk. 1. Mens det tidligere kunne konstateres, at virksomheden havde rådighed over forretningsstedet såfremt det faktisk blev anvendt, ses det i nyere praksis, at dispositionskravet (i et vist omfang) spiller en større rolle.

Analysen viser, at såfremt en medarbejder ikke har anden fast arbejdsplads til rådighed når dette er nødvendigt, vil virksomheden blive anset for at have krævet hjemmekontoret anvendt og det vil dermed være til virksomhedens disposition. Det er i denne forbindelse underordnet, om det kontraktuelt er aftalt at hjemmekontoret er medarbejderens arbejdssted. I tilfælde af at medarbejderen har en anden arbejdsplads til rådighed, kan dispositionskravet anses for opfyldt hvis virksomheden blot er *indforstået med*, at hjemmekontoret anvendes. Dette synes dog kun at være tilfældet, når det kontraktuelt er aftalt, at også hjemmekontoret udgør medarbejderens arbejdssted. Argumentet ses ikke anvendt i tilfælde hvor det må anses for underforstået, at virksomheden har været indforstået med anvendelsen af hjemmekontoret.

I andre nyere afgørelser tillægges det dog ikke afgørende betydning, om virksomheden har krævet eller været indforstået med anvendelsen af hjemmekontoret, da en faktisk anvendelse af hjemmekontoret som tidligere, anses for tilstrækkeligt til opfyldelse af dispositionskravet. Dette tyder således på, at dispositionskravet stadig ikke har vundet fuldkomment indpas i dansk praksis, som en selvstændig betingelse. Analysen viser, at Skatterådets praksis vedrørende dispositionskravet ikke er ensartet, og heller ikke i fuldkommen overensstemmelse med teorien.

Det vil såvel som i teorien og Skatterådets praksis tale for eksistensen af et forretningssted, hvis hjemmekontoret alene anvendes tilfældigt eller sporadisk, mens afgrænsningen heraf dog fremstår uklar. Det forekommer derimod tydeligt, at der vil være tale om et forretningssted, hvis virksomheden har en forretningsmæssig interesse i, at medarbejderen udfører arbejdet fra hjemmekontoret. Hvis medarbejderen alene varetager interne funktioner og ikke har kontakt til kunder i Danmark, vil en sådan interesse formentlig ikke være til stede, da hjemmekontoret i så fald ikke kan siges at være udtryk for et surrogat for en egentlig etablering. Det vil ligeledes tale imod at virksomheden har forretningsmæssig interesse i at arbejdet udføres fra hjemmekontoret, hvis anvendelsen af hjemmekontoret alene skyldes medarbejderens private interesser, og virksomheden således blot ønsker at imødekomme medarbejderens ønske. I denne forbindelse er det umiddelbart underordnet, om hjemmekontoret anvendes i et stort eller i et beskedent omfang.

Omvendt vil virksomheden have en forretningsmæssig interesse i at medarbejderen er placeret på et hjemmekontor i Danmark, både hvis arbejdet vedrører danske kunder, men også hvis arbejdet indebærer kontakt med parter, som indirekte kan have indflydelse på salget af produktet i Danmark. Hjemmekontoret vil i så fald kunne anses som værende et surrogat for en egentlig etablering.

Hvis hjemmekontoret udgør et forretningssted, vil det blive anset som værende fast, hvis hjemmekontoret geografisk ligger fast i medarbejderens hjem, og medarbejderens ansættelsesperiode som udgangspunkt overstiger 6 måneder – mens der dog foretages en konkret vurdering af sagens omstændigheder. Der vil tilmed blive udøvet virksomhed gennem forretningsstedet, hvis aktiviteten efter intern ret kan kategoriseres som virksomhed, og såfremt virksomheden udøves på hjemmekontoret,

af en person der er ansat i virksomheden. Det forekommer i teorien uvist hvad der konkret bør lægges vægt på i denne forbindelse, men det taler i praksis for at virksomheden anses for udøvet gennem forretningsstedet, hvis medarbejderen udfører størstedelen af arbejdet fra hjemmekontoret, og det taler imod hvis det væsentlige arbejde (kernevirksomheden) udføres i udlandet.

Det er i afhandlingens afsnit 3.2.2. undersøgt, hvad Skatterådet i sin praksis har lagt vægt på, ved vurderingen af, om et hjemmekontor kan undtages fra at udgøre et fast driftssted efter undtagelsesbestemmelsen i art. 5, stk. 4. Det kan af analysen udledes, at medarbejderens beslutningskompetence ikke længere tillægges afgørende betydning ved vurderingen af, om den virksomhed der udøves på hjemmekontoret kan anses for at være af forberedende eller hjælpende karakter. Der foretages derimod i overensstemmelse med teorien en konkret vurdering af om medarbejderen udøver foretagendets kernevirksomhed, ud fra foretagendets formål, medarbejderens arbejdsopgaver og sagens omstændigheder i øvrigt.

Såfremt medarbejderen varetager opgaver som i bred forstand vedrører salg eller kontakt med kunder i Danmark, vil aktiviteten formentlig blive anset som kernevirksomhed.<sup>97</sup> Hvis virksomhedens salgsaktiviteter eller kundebetjening alene udføres i udlandet, og medarbejderen blot varetager interne supportopgaver eller administrativt arbejde på hjemmekontoret i Danmark<sup>98</sup>, kan aktiviteten derimod anses for at være af forberedende eller hjælpende karakter. Dette er dog betinget af, at de administrative opgaver ikke vedrører salg til danske eller nordiske kunder, da opgaverne således vil blive betragtet som nærtbeslægtet med kernevirksomheden.

Hvis medarbejderen alene udfører markedsføringsaktiviteter fra hjemmekontoret, vil der ikke være tale om et fast driftssted hvis markedsføringens omfang er begrænset til formidling af produktegenskaber, og således ikke indebærer økonomisk eller kontraktuel forhandling. Det er som udgangspunkt ikke afgørende, om markedsføringsaktiviteten er rettet direkte mod virksomhedens kunder, eller mod forhandlere, distributører mv., hvis aktiviteten kan fremme produktets efterspørgsel.

Hvis medarbejderen varetager en ledelsesfunktion på hjemmekontoret, vil aktiviteten i overensstemmelse med teorien formentlig blive anset som værende kernevirksomhed. Her vil det som udgangspunkt være underordnet om kun en del af ledelsen udøves fra hjemmekontoret, samt om ledelsesfunktionen kun dækker et vist område af foretagendet. Såfremt medarbejderen har en stillingsbetegnelse som indikerer et selvstændigt ansvar, kan dette tale for, at medarbejderen varetager en ledelsesfunktion, mens der dog foretages en samlet vurdering af sagens faktiske omstændigheder. Medarbejderen kan således godt have en ledende stilling i virksomheden, uden at arbejdet på hjemmekontoret nødvendigvis bliver anset som kernevirksomhed. Dette vil være tilfældet hvis ledelsesarbejdet alene udføres i udlandet.

Analysen viser desuden, at det generelt er kendetegnende for Skatterådets praksis, at elementer og kriterier fra kommentarerne til de forskellige betingelser for fast driftssted efter art. 5, stk. 1, og undtagelsesbestemmelsen i art. 5, stk. 4, blandes sammen i begrundelsen. Dette anses for at være uhenigtsmæssigt. Selvom fast driftsstedsvurderingen skal foretages ud fra en samlet vurdering af sagens omstændigheder, må en adskillelse af de enkelte dele af fast driftsstedsvurderingen kunne forventes. Sammenblandingen af kriterier gør det svært at forudse, hvordan de enkelte bestemmelser konkret vil blive bedømt, og forårsager generelt at vurderingen af hjemmekontorer i praksis, fremstår rodet

---

<sup>97</sup> Eksempelvis selvstændigt salg, servicering af kunder, rådgivning af kunder, afholdelse af kundebesøg, henvisning af potentielle kunder, salgsmøder med potentielle kunder, kundeopsøgende adfærd, og forhandling af kontrakter og købsaftaler.

<sup>98</sup> Eksempelvis rapporteringsopgaver, sparring og research.



og usammenhængende. Det er ligeledes problematisk, at betingelserne i art. 5 stk. 1 i enkelte tilfælde ikke behandles.<sup>99</sup>

Formålet med afhandlingen er endvidere at undersøge konsekvenserne af, at der statueres fast driftssted på et hjemmekontor, herunder hvorvidt der er proportionalitet mellem det økonomiske udbytte der opnås ved beskatningen af hjemmekontoret, og den administrative byrde der er forbundet hermed. Dette er undersøgt i afhandlingens afsnit 4. Efter en afklaring af hvorledes indkomsten konkret skal henføres til hjemmekontoret efter OECD's officielle principper for indkomstallokering, står det forholdsvist klart at den skattepligt som hjemmekontoret medfører, formentlig vil være beskednen som følge af hjemmekontorets omfang. En afklaring af de administrative forpligtelser som pålægges virksomheder ved den begrænsede skattepligts indtræden, viser at omkostningerne forbundet hermed vil være omfattende, og vil medføre administrative byrder for både virksomhederne og skattemyndighederne. Det konkluderes derfor, at der ikke er proportionalitet mellem det økonomiske udbytte som opnås ved beskatningen af et typisk hjemmekontor, og den administrative byrde der er forbundet hermed.

## 6. LITTERATURLISTE

### Bøger:

- *Laursen, Anders Nørgaard, Fast driftssted*, 1. udgave, Jurist- og Økonomforbundets Forlag, 2011
- *Michelsen, Aage, Dalgas, Anja Svendgaard & Laursen, Anders Nørgaard, International Skatteret*, 4. udgave, Karnov Group 2017
- *Michelsen, Aage, Bolander, Jane, Madsen, Liselotte, Laursen, Anders Nørgaard & Langhave, Inge, Lærebog om indkomstskat*, 18. udgave, DJØF Forlag, 2019
- *Munk-Hansen, Carsten, Retsvidenskabsteori*, 2. udgave, DJØF Forlag 2018
- *Nielsen, Ruth & Tvarnø, Christina D., Retskilder & retsteorier*, 2. udgave, Jurist- og Økonomforbundets Forlag, 2008

### Artikler:

- *Bolander, Jane & Langhave, Inge, Kommentarer til udvalgte afgørelser – hjemmekontor og fast driftssted*, SR.2021.3
- *Jeppesen, Inge Langhave, Udvalgte domme kendelser og afgørelser*, SR.2013.128
- *Josephsen, Niels & Jensen, Casper Guldhammer, Fast driftssted – forberedende eller hjælpende virksomhed og lidt om anvendelse af 2017-opdateringen af OECD-modellen*, RR.9.2020.127
- *Laursen, Anders Nørgaard, Fast driftsstedsbegrebet i intern dansk ret og betydningen af 2017-opdateringen af OECD's modeloverenskomst*, SR.2019.184

---

<sup>99</sup> Jf. afsnit 3.2.2.4.

- *Laursen, Anders Nørgaard, Kommentarer til udvalgte afgørelser (SKM2015.634.SR og SKM2015.644.SR - fast driftssted), RR.SM.2016.1*
- *Wittendorff, Jens, International skatteret 2011, SR.2011.226*
- *Wittendorff, Jens, International skatteret 2010, SR.2010.212*

#### **Love**

- Skattekontrolloven (Lov nr. 1535 af 19. december 2017)
- Skatteindberetningsloven (Lov nr. 1536 af 19. december 2017)
- MLI-loven (Lov nr. 327 af 30. marts 2019)
- Selskabsskatteloven (Lov nr. 531 af 27. marts 2021)
- Kildeskatteloven (Lov nr. 824 af 28. april 2021)

#### **Lovforslag:**

- Lovforslag nr. L 237 af 2. maj 2018
- Lovforslag nr. L 160 af 6. februar 2019
- Lovforslag nr. L 48 af 6. november 2019
- Lovforslag nr. L 28 af 7. oktober 2020

#### **TfS:**

- TfS 1992, 294 LR
- TfS 1993, 7 H

#### **SKM:**

SKM2011.55.SR	SKM2015.467.SR	SKM2019.252.SR	SKM2020.433.SR
SKM2011.351.SR	SKM2015.644.SR	SKM2019.263.SR	SKM2020.473.SR
SKM2012.692.SR	SKM2016.111.SR	SKM2019.448.SR	SKM2021.118.SR
SKM2013.273.SR	SKM2016.217.SR	SKM2019.460.SR	SKM2021.147.SR
SKM2013.762.SR	SKM2017.213.SR	SKM2019.488.SR	SKM2021.213.SR
SKM2014.512.SR	SKM2017.519.SR	SKM2019.547.SR	SKM2021.277.SR
SKM2015.41.SR	SKM2018.476.SR	SKM2020.208.SR	SKM2019.334.VLR
SKM2015.53.SR	SKM2018.544.SR	SKM2020.312.SR	
SKM2015.393.SR	SKM2018.618.SR	SKM2020.432.SR	

#### **Styresignaler:**

- SKM2020.298.SKTST

#### **OECD modeloverenskomster**

- Modeloverenskomst af 1992 til overenskomst til undgåelse af dobbeltbeskatning, for så vidt angår indkomst- og formueskatter (2014)
- Modeloverenskomst til overenskomst til undgåelse af dobbeltbeskatning for så vidt angår indkomst- og formueskatter (2017)

**Publikationer:**

- OECD (2008), *Report on the attribution of profits to permanent establishments*, Center for tax policy and administration, 17. juli 2008
- Skaar, Arvid Aage & Sassevilles, Jacques, *General Report*, Cahiers de Droit Fiscal International (IFA), 94a, 2009
- OECD (2010), *Report on the attribution of profits to permanent establishments*, Center for tax policy and administration, 22. juli 2010
- OECD (2020), *OECD Secretariat Analysis of Tax Treaties and the Impact of the COVID-19 Crisis*, 3. april 2020

**Øvrige danske kilder:**

- Den juridiske vejledning 2021-1

**Hjemmesider:**

- OECD, Action 7 Permanent establishment status (Besøgt d. 19/3 2021):  
<https://www.oecd.org/tax/beps/beps-actions/action7/>