

Ledelsens sæde og fast driftssted

SKAT - Århus
Skatteseminar

Anders Nørgaard Laursen
Lektor, ph.d.

Agenda

> Ledelsens sæde

- > Hjemmehørende her i landet – hvornår er et selskab dansk i skattemæssig henseende?
- > Ledelsens sæde her i landet – betydning?
- > Fortolkning af begrebet ledelsens sæde og praksis

> Fast driftssted

- > Introduktion
- > Art. 5 i OECD's modeloverenskomst – fortolkning af begrebet fast driftssted og dansk praksis
 - > Forretningssted
 - > Fast tid/sted
 - > Virksomhed gennem forretningsstedet
 - > Disposition, herunder hjemmekontorer
 - > Entreprisereglen – beregning af 12-måneders grænsen
 - > Virksomhed af hjælpende eller forberedende karakter
 - > Agentreglen – hvornår er en aftale bindende?

> Spørgsmål/afrunding

SEL § 1 – hjemmehørende i Danmark

- > SEL § 1, stk. 1
 - > Skattepligt i henhold til denne lov påhviler følgende selskaber og foreninger m.v., der er **hjemmehørende** her i landet
- > Hvornår er et selskab hjemmehørende her i landet?
- > Traditionel sondring i dansk skatteret
 - > SEL § 1, stk. 1
 - > Nr. 1 – indregistrerede aktie- og anpartsselskaber
 - > Nr. 2-6 – ”andre selskaber”

SEL § 1 – hjemmehørende i Danmark

- › SKM2007.151.HR (Playboy)
- › US-koncern opkøber 2 DK ApS
- › Placerer filmrettigheder i DK-selskaber
- › Flytter direktørerne til USA
- › Ophør af fuld dansk skattepligt?
- › Opgøret med ”det dobbelte tilknytningskrav”

SEL § 1 – hjemmehørende i Danmark

- › SKM2007.151.HR (Playboy) => vedrørte nr. 1-subjekterne
- › Hvad med nr. 2-6?
- › Lov nr. 312 af 17. maj 1995 => SEL § 1, stk. 6
 - › *Selskaber og foreninger mv. omfattet af stk. 1, nr. 2-6, anses for **hjemmehørende** her i landet, hvis ledelsen har sæde her i landet. Dette gælder, uanset hvor selskabet eller foreningen mv. eventuelt er indregistreret.*
- › SKM2010.820.SR / SKM2012.177.LSR

SEL § 1 – hjemmehørende i Danmark

- › SKM2010.820.SR / SKM2012.177.LSR
- › Selskab med begrænset ansvar (SMBA) flytter ledelsens sæde til Polen
- › SMBA => skattepligtig, jf. SEL § 1, stk. 1, **nr. 2**
- › Lov om visse erhvervsdrivende virksomheder (LEV) § 9 (dagældende)
 - › *En virksomhed med begrænset ansvar, som ikke er registreret i Erhvervs- og Selskabsstyrelsen, **kan ikke som sådan erhverve rettigheder og indgå forpligtelser. Virksomheden kan heller ikke være part i retssager bortset fra søgsmål om stiftelsen.***
- › Medfører flytningen ophør af fuld dansk skattepligt?

SEL § 1 – hjemmehørende i Danmark

- > SKM2012.177.LSR => medfører en ændring af § 1, stk. 6
 - > lov nr. 1254 af 18. december 2012
- > Før:
 - > *Selskaber og foreninger mv. omfattet af stk. 1, nr. 2-6, anses for hjemmehørende her i landet, **hvis ledelsen har sæde her i landet.** Dette gælder, uanset hvor selskabet eller foreningen mv. eventuelt er indregistreret.*
- > Nu:
 - > *Selskaber og foreninger m.v. omfattet af stk. 1, nr. 2-6, anses for hjemmehørende her i landet, hvis selskabet eller foreningen m.v. **er registreret her i landet eller har ledelsens sæde her i landet***

SEL § 1 – hjemmehørende i Danmark

- > Sammenfatning
- > Hvis et selskabs eksistens er betinget af en dansk **registrering**
=> selskabet er omfattet af SEL § 1
 - > SEL § 1, stk. 1, nr. 1: SKM2007.151.HR
 - > SEL § 1, stk. 1, nr. 2-6: SEL § 1, stk. 6
- > Udenlandsk registreret selskab med **ledelsens sæde i DK**
 - > SEL § 1, stk. 6
- > Selskab med ledelsens sæde i DK, hvis eksistens **ikke er betinget af registrering** => Selskabet er omfattet af SEL § 1
 - > SEL § 1, stk. 6

Ledelsens sæde

> Ledelsens sæde...

1. **I DK:** medfører fuld dansk skattepligt, jf. SEL § 1, stk. 6
2. **I udlandet:** medfører evt. exitbeskatning, jf. SEL § 5, stk. 5 og stk. 7

> Ad 1: udenlandsk registreret selskab flytter ledelsen sæde til DK => evt. **dobbelt domicil**

> Ad 2: Dansk A/S flytter ledelsens sæde til udlandet => evt. **dobbelt domicil**

> Ad begge: løses ad **DBO**

Ledelsens sæde

> OECD's modeloverenskomst

> Art. 4, stk. 1

- > I denne overenskomst anvendes udtrykket “**hjemmehørende** i en af de kontraherende stater” på enhver person, som **i henhold til lovgivningen i denne stat er skattepligtig der** på grund af hjemsted, bopæl, ledelsens sæde eller et andet lignende kriterium.

> Art. 4, stk. 3

- > Hvor en ikke-fysisk person efter bestemmelserne i stk. 1 anses for hjemmehørende i begge de kontraherende stater, skal vedkommende anses for kun at være hjemmehørende i den stat, **i hvilken den virkelige ledelse har sit sæde.**

Ledelsens sæde

- › Fortolkning af begrebet ledelsens sæde
- › TfS 1998, 607 H (California Kleindienst)
 - › Egentlig om kapitaltilførselsafgift – centrale problemstilling: ”selskabets egentlige ledelse” i DK?
 - › Højesteret:
 - › *Efter § 2 i den nu ophævede lov om kapitaltilførselsafgift kan afgift kun afkræves her i landet, hvis »selskabets egentlige ledelse« har sit sæde her.*
 - › *Det citerede udtryk - **som er i overensstemmelse med artikel 4, stk. 3, i OECD's modeloverenskomst vedrørende dobbeltbeskatning** - må forstås således, at hovedvægten skal lægges på, hvor **selskabets daglige ledelse varetages.***
 - › *Det er **almindeligvis direktionen**, der varetager denne funktion, jf. aktieselskabslovens § 54, stk. 2, 1. pkt., og hovedvægten må derfor i disse tilfælde lægges på, hvor direktionen har sæde.*

Ledelsens sæde

> TfS 1998, 607 H (California Kleindienst)

> Hvad ved vi?

1. "Ledelsens sæde" = den **(øverste) daglige ledelse**
2. "ledelsens sæde" = et **enhedsbegreb** i dansk skatteret
 - > Begrebet i intern dansk ret = DBO'ernes tilsvarende begreb
3. Varetages **almindeligvis af direktionen ... jf. aktieselskabslovens § 54, stk. 2, 1. pkt. i**
 - > "almindeligvis" = kan konkret være andre, som udøver ledelsen
 - > "direktionen, jf. aktielovens § 54..." = selskabslovgivningen normerer opgaverne

Ledelsens sæde

- › Ad 1: besynderlig udtalelse
 - › Faktum vedrørte tiden før 1995 – normalt at fortolke ledelsens sæde som **bestyrelsen**

- › Ad 2: skaber en hensigtsmæssig overensstemmelse mellem intern dansk ret og DBO'erne
 - › Men ikke sikkert andre lande er enige
 - › OECD-kom. (4; 24)
 - › *Sædet for den virkelige ledelse er det sted, hvor de afgørende ledelsesmæssige og forretningsmæssige beslutninger, der er nødvendige for virksomhedens forretningsmæssige udøvelse i sin helhed, i det væsentlige træffes. ...*

Ledelsens sæde

> Ad 3

- > Ledelsens sæde er et **funktionelt** kriterium
- > **Afgørende** er ledelsesfunktionerne; ikke hvem der **formelt** besidder ledelseskompetencerne
- > Den øverste daglige ledelse udøves af en anden (evt. i strid med selskabsretlige regler) end den formelle direktør =>
 - > Direktøren \neq ledelsens sæde
- > De afgørende ledelsesmæssige funktioner?
 - > Før: aktieselskabslovs § 54, stk. 2, 1. pkt.
 - > Nu: selskabsloven

Ledelsens sæde

> Ad 3

> Hvem leder et kapitalsekskab?

> Selskabslovens § 111 – 2 muligheder

1. Direktion + bestyrelse
2. Direktion + tilsynsråd

> Model 1 => Selskabslovens § 117, stk. 1

> *I kapitalsekskaber, der ledes efter § 111, stk. 1, nr. 1, varetager **direktionen** den **daglige ledelse** af kapitalsekskabet.*

> Model 2 => Selskabslovens § 117, stk. 2

> *I kapitalsekskaber omfattet af § 111, stk. 1, nr. 2, skal **direktionen** varetage såvel den overordnede og strategiske ledelse **som den daglige ledelse***

> **Afgørende dermed som udgangspunkt fortsat direktionens pligter**

Ledelsens sæde

> Ad 3

- > Direktionens pligter: positivt oplistet i selskabslovens § 118 (viderefører aktieselskabslovens § 54)
 - > Bogføring, kapitalberedskab mv.
 - > Helt overordnet ansvar for selskabets administration
- > Pligter, som positivt påhviler **andre** end direktionen
 - > Selskabslovens §§ 115 og 116
 - > Tilsynsrådets og bestyrelsens opgaver
 - > Kan som udgangspunkt ikke tillægges betydning

Ledelsens sæde

- › Ledelsen fordelt på flere personer
 - › SKM2015.53.SR
 - › SKM2012.591.SR

- › Ledelsen i et selskab uden aktivitet (holdingselskab)
 - › Ledelsen sæde hvor de relevante beslutninger træffes
 - › Udøvelse af rettigheder i selskabet; finansiering mv.
 - › TfS 1998, 334 LR

Ledelsens sæde

- › Ledelsens sæde i en moderne verden – udvalgte problemstillinger

- › Ledelsen fordelt på flere personer
 - › Mødes måske sjældent/aldrig
 - › Videomøder/skype mv.

- › Altid på farten – direktionen mødes sjældent i samme land?

- › Kontrol – hvis ledelsens ikke fortæller, den har sæde i DK?
 - › Panama Papers?

Fast driftssted – introduktion

> **SEL § 2, stk. 1, litra a** / KSL § 2, stk. 1, nr. 4

- > Skattepligt i henhold til denne lov påhviler endvidere selskaber og foreninger m.v. **som nævnt i § 1, stk. 1**, der har **hjemsted i udlandet**, for så vidt de:
 - > udøver et erhverv med **fast driftssted** her i landet
- > Hjemmehørende i DK med fast driftssted i udlandet
 - > **Selskaber**: SEL § 1 => SEL § 8, stk. 2 (territorialprincippet)
 - > **Fysiske personer**: KSL § 1 => SL § 4 (globalindkomstprincippet)
 - > Evt. behov for lempelse (LL § 33/DBO)

Fast driftssted – introduktion



Fast driftssted – introduktion

- > Fast driftssted i intern dansk ret
- > HR = OECD's modeloverenskomst art. 5
- > U1: Fjernsalg gennem repræsentant med fuldmagt til at binde fuldmagtsgivere ≠ fast driftssted
 - > SEL § 2, stk. 6 / KSL § 2, stk. 10
- > U2: Udenlandske entreprenører, der udfører **bygnings-, anlægs- eller installationsarbejder** her i landet får fast driftssted allerede efter 1. dag
 - > Modsat 12 mdr. i art. 5, stk. 3
 - > SEL § 2, stk. 1, litra a, 6. pkt. + KSL § 2, stk. 1, nr. 4, 9. pkt.

Fast driftssted – introduktion

- › Fast driftssted i intern dansk ret
- › HR = OECD's modeloverenskomst art. 5
- › U3: SEL § 2 A – dansk hjemmehørende selskab (fx ApS)
 - › Betragtes som transparent efter udenlandsk ret (fx US Check the Box-regler)
 - › Så også transparent efter DK ret...
 - › Og pr. definition betragtet som et fast driftssted, jf. SEL § 2, stk. 1 litra a

Fast driftssted – introduktion

- > Fast driftssted i de danske DBO'er
- > HR = OECD's modeloverenskomst art. 5
- > U1: udvinding af kulbrinter
- > (U2: art. 5 i FN's modeloverenskomst)

- > **Intern dansk ret + DBO'erne => fællesnævneren er art. 5 i OECD's modeloverenskomst**

Fast driftssted – OECD-modellen

Primære kriterium

> 5(1+2)

> Fast forretningssted

> 5(3)

> Bygnings-, anlægs- og installationsvirksomhed

Negativ begrebsafgrænsning

> 5(4)

> Hjælpende og forberedende arbejde

Sekundære kriterium

> 5(5+6)

> "Agentreglen"

Moder-/datterselskab som PE

> 5(7)

> Forbundne foretagender

Fast driftssted – det primære kriterium

> Art. 5, stk. 1

> I denne overenskomst betyder udtrykket "fast driftssted" et forretningssted, hvor et foretagendes virksomhed helt eller delvis udøves.

1. Forretningssted
2. Fast – tid (varighed)
3. Fast – sted
4. Virksomhed
5. Virksomheden skal udøves "gennem" det faste forretningssted
 - > For the purposes of this Convention, the term "permanent establishment" means a fixed place of business **through which** the business of an enterprise is wholly or partly carried on.
6. Disposition(?)

Fast driftssted – det primære kriterium

> Art. 5, stk. 2

> Udtrykket “fast driftssted” omfatter især:

- > Et sted, hvorfra foretagendet ledes
- > En filial
- > Et kontor
- > En fabrik
- > ...

> **NB: kun eksempler**

> Betingelserne i art. 5, stk. 1, skal være opfyldte

> Se eksempelvis SKM2008.844.SR: **filialregistrering** i DK; ikke fast driftssted

Forretningssted

- › Typisk forretningssteder
 - › Fabrik, kontor, butik, ”et område”
- › I dansk praksis – ikke store krav til omfang
 - › TfS 1987, 50 LSR: dykkerudstyr; TfS 1994, 24 LR: et strømførende kabel
- › Dog: krav om en ”fysisk” indretning
 - › Registrering af en virksomhed på en adr. er uden betydning, hvis adr. ikke anvendes til virksomhed
 - › **SKM2014.512.SR**
- › Website **ikke** et forretningssted; det er serveren derimod
 - › Afgørende: hvem kan disponere over serveren?
 - › SKM2011.828.SR; SKM2014.268.SR; SKM2015.369.SR
 - › OECD-Kom. pkt. 42.1-42.10

Fast i tid/sted

- › Tid – tommelfingerregel: 6 mdr.
- › Sted – på et bestemt sted eller inden for et geografisk/kommercielt afgrænset område
 - › **SKM2015.634.SR**
 - › Udenlandsk kursusvirksomhed underviser kunder i DK
 - › Kurserne afholdes på den danske kundes lokaler
 - › Kontrakten løber 2012-2017 med mulighed for forlængelse
 - › Varetages med jævne mellemrum for den samme kunde i kundens lokaler over flere år
 - › **SR: fast driftssted**

Fast i tid/sted

> SKM2015.634.SR (fortsat)

- > Overensstemmelse med OECD-Kom. 5.4
 - > *Hvis f.eks. en rådgiver arbejder i forskellige filialer på adskilte lokaliteter med et enkelt projekt, der har til formål at oplære ansatte i en bank, skal hver filial behandles særskilt. **Hvis rådgiveren imidlertid skifter mellem kontorer inden for den samme bankfilial, skal han anses for at befinde sig på samme forretningssted.***

Virksomhed gennem forretningsstedet

- > Virksomhed udøvet gennem forretningsstedet
- > Ikke megen vejledning i ordlyden
- > Krav om en **vis sammenhæng** mellem foretagendets (kerne)virksomhed og forretningsstedet
- > I dansk praksis ikke særligt strenge krav til denne sammenhæng
 - > Forekommer i overensstemmelse med kommentarerne
 - > Pkt. 3 (krav om personale på forretningsstedet og virksomhedsudøvelse i **kildelandet**)
 - > Pkt. 4.6 (*Ordene “gennem hvilket” **skal forstås bredt** og finder anvendelse i enhver situation, hvor forretningsvirksomhed udøves på en bestemt lokalitet, der er til foretagendets disposition med henblik på udøvelsen af aktiviteten.*) ³⁰

Virksomhed gennem forretningsstedet

> **SKM2014.39.SR**

- > Svensk selskab med filial og kontor i DK
- > 2 medarbejdere
- > Selskabet driver entreprisevirksomhed i DK => virksomheden udøves ude på byggepladser mv.
- > Holder møder med danske leverandører og entreprenører på kontoret
- > **SR:** virksomheden udøves **gennem** det danske forretningssted

Virksomhed gennem forretningsstedet

> SKM2013.9.SR

- > Dansk selskab (A) sælger minktæver til litauisk selskab (B)
- > A udlejer minkbure,
- > A sørger for den daglige pasning, pleje og tilsyn med minkene
- > A ansætter fagligt kompetent personale
- > Kan ikke uden B's samtykke sælge mink
- > Enighed om, at minkfarmen anses for et forretningssted; afgørende herefter => udøves der virksomhed **gennem** forretningsstedet?
- > SKAT: et foretagendes virksomhed udføres hovedsagelig af driftsherren (B) eller af personer, der er i et ansættelsesforhold til foretagendet (personale) (A)
- > A producerer mink for B => **en væsentlig og betydningsfuld del af foretagendets virksomhed**
- > "Gennem forretningsstedet" => Ofte relevant i forbindelse med hjemmekontorer
 - > senere

Dispositionskravet

- › Dispositionskravet
 - › Som teoretisk problem
 - › Fremgår **ikke** af ordlyden af art. 5, stk. 1
 - › Nævnes først i kommentarerne til art. 5 i 1977
 - › Uddybes i 2003
 - › Yderligere kommentarer foreslået i 2012, herunder specifikt om hjemmekontorer
 - › Endnu ikke gennemført, men "implementeret" i svensk adm. praksis, jf. SU 2015, 121 (og i Finland)
 - › Hvor meget (eller lidt) skal der til for at opfylde kravet?
 - › Juridisk dispositionsret?
 - › "forudsat" dispositionsret?
 - › Enhver faktisk anvendelse?

Dispositionskravet

> Pkt. 4 (1977):

- > Udtrykket “**forretningssted**” dækker alle lokaler, indretninger eller installationer, der benyttes til at udøve foretagendets virksomhed, hvad enten de udelukkende bruges til dette formål eller ej.
- > Et forretningssted kan også eksistere, hvor der ingen lokaler findes eller er fornødne til udøvelsen af foretagendets virksomhed, og det simpelthen har **et vist areal til sin rådighed**.
- > Det er uden betydning, om lokalerne, indretningerne eller installationerne ejes eller lejes **eller på anden måde stilles til rådighed for foretagendet**.

Dispositionskravet

> Pkt. 4 (fortsat):

- > Et forretningssted kan således bestå i en studeplads på et marked eller visse permanent benyttede områder i et frilager (f.eks. til oplagring af toldpligtige varer). **Videre kan forretningsstedet befinde sig inden for et andet foretagendes område.** Det kan f.eks. være tilfældet, når det udenlandske foretagende til stadig anvendelse har visse lokaler eller dele deraf, der er ejet af det andet foretagende.

Dispositionskravet

- › Fremgår ikke af ordlyden
- › Kommentarerne 1977-2003:
 - › **Pkt. 4:**
 - › Vedrører fortolkning af ”forretningsstedet”
 - › Ejes eller lejes
 - › ”Eller på anden måde til rådighed ...”
 - › Hvad betyder det?

Dispositionskravet

> Pkt. 4.1 (2003):

- > **Som anført ovenfor** er det tilstrækkeligt til at konstituere et fast driftssted, at et foretagende har et vist areal til sin rådighed, **når arealet anvendes til forretningsmæssig virksomhed**. Der kræves ikke nogen formel juridisk ret til at anvende arealet. Således kan der f.eks. foreligge et fast driftssted i tilfælde, **hvor et foretagende ulovligt disponerer** over et vist areal, hvorfra virksomheden udøves.

> Pkt. 4.2 (2003)

- > Selv om der ikke stilles krav om nogen formel juridisk ret til at anvende et bestemt areal, for at et fast driftssted kan foreligge, betyder et foretagendes **blotte tilstedeværelse** på et bestemt sted ikke nødvendigvis, at denne lokalitet er til foretagendets disposition.

Dispositionskravet

> Dispositionskravet 2003-?

- > Ingen formel juridisk ret nødvendig
- > Hvis rådighed over areal + anvender til forretningsmæssig virksomhed = Fast driftssted
 - > Forklarer ikke noget om dispositionsbegrebet
- > Ulovlig(!) rådighed over et område kan medføre fast driftssted
- > Indeholder desuden 4 eksempler på rådighed/ikke rådighed (pkt. 4.2-4.5)
 - > Ikke specielt hjælpsomme; fordrer en række forudsætninger; kan være gensidigt modstridende

Dispositionskravet

› Sammenfattende

- › Begrebet eksisterer ikke i selve modellen, kun i kommentarerne
- › **Ikke** generelt anerkendt kriterium i international praksis og ikke enighed om indholdet
- › 3 mulige fortolkninger
 - › Formel juridisk ret (med sikkerhed ikke i OECD-modellen)
 - › "Forudsat ret" (kan ikke uden foretagendets accept fjernes fra forretningsstedet(?))
 - › Faktisk anvendelse "*actual use*"
 - › A. Aage Skaar, Intertax 2000/5 s. 188-194 (190):
 - › "*Nevertheless, it seems that the **actual use test** is applied in most countries*"
 - › Se også generalrapporten til IFA-kongressen 2009 (Skaar og Sasseville: Cahiers de Droit Fiscal International, 94a 2009, s. 35 ff.) samt de enkelte nationalrapporter

Dispositionskravet

- › Disposition – i dansk praksis (ikke hjemmekontor)
 - › **Faktisk anvendelse** sandsynligvis tilstrækkelig
 - › **SKM2014.320.SR**
 - › Ikke-hjemmehørende konsulent udøver virksomhed her i landet
 - › Anvender dels koncernforbundet dansk selskabs lokaler, dels kundernes lokaler
 - › **SR:** ikke fast driftssted, fordi ikke virksomhedsudøvelse **fast** her i landet; må forudsætte, at dispositionskravet ansås for opfyldt

Dispositionskravet

- › Disposition – i dansk praksis (ikke hjemmekontor)
 - › **Faktisk anvendelse** sandsynligvis tilstrækkelig
 - › **SKM2012.313.SR**
 - › Polsk selskab leverer tandlægeydelser til danske tandlæge
 - › Ydelserne leveres på den danske tandlæges klinik
 - › Ingen aftale om lokaleleje og ingen ret til at bruge lokalerne til arbejde for andre kunder end den danske tandlæges
 - › **SR:** dispositionskravet opfyldt

Dispositionskravet

- › Disposition – i dansk praksis (ikke hjemmekontor)
 - › **Faktisk anvendelse** sandsynligvis tilstrækkelig
 - › **SKM2015.634.SR**
 - › Udenlandsk kursusvirksomhed underviser kunder i DK
 - › Kurserne afholdes på den danske kundes lokaler
 - › **SR:** disposition; fast driftssted

Dispositionskravet - hjemmekontor

- › Disposition – i dansk praksis (hjemmekontor)
 - › Kan et udenlandsk selskab **disponere** over et forretningssted, når dette består af et **hjemmekontor** i kildelandet?
 - › **2 centrale afgørelser**
 - › **TfS 1992, 294 LR:**
 - › Tysk selskab med herboende dansk repræsentant
 - › **LR:** ikke fast driftssted, bl.a. fordi "**ingen synbare tegn**" på, at det tyske selskab drev virksomhed fra den danske repræsentants hjemmekontor
 - › **SKM2011.351.SR:**
 - › Nærmest samme faktum som 1992-afg.
 - › **SR:** fast driftssted!

Dispositionskravet - hjemmekontor

- › Disposition – i dansk praksis (hjemmekontor)
 - › Siden 2011 – et hjemmekontor anses for at være til det udenlandske foretagendes disposition
 - › SKM2013.273; SKM2013.762.SRM SKM2015.41.SR; SKM2015.53.SR; SKM2015.393.SR; SKM2015.664.SR; SKM2016.111.SR
- › **Internationalt => stor uenighed om spørgsmålet**
 - › Yderpunkterne:
 1. Disposition = faktisk anvendelse (DK)
 2. Disposition = krav om =>
 - › Synbare tegn
 - › Det udenlandske foretagende dækker omkostningerne til kontorhold
 - › Det udenlandske foretagende har adgang via nøgle

Dispositionskravet - hjemmekontor

- › Disposition – i dansk praksis (hjemmekontor)
 - › **NB:** selvom disposition => ikke nødvendigvis fast driftssted
 - › Udøver ikke virksomhed **gennem** forretningsstedet
 - › Hjælpende/forberedende virksomhed **på forretningsstedet**
 - › Kernevirksomhed i et andet land => ikke fast driftssted i DK
 - › **SKM2013.762.SR**
 - › UK selskab med dansk ansat (hjemmekontor)
 - › Arbejder 1-2 dage om uge i DK
 - › Beskæftiger sig med markedsføring af UK selskab i Europa
 - › Omfatter **ikke** DK
 - › **SR:** ikke fast driftssted (ud fra en ”samlet vurdering”)

Dispositionskravet - hjemmekontor

- › Disposition – i dansk praksis (hjemmekontor)
 - › **NB:** selvom disposition => ikke nødvendigvis fast driftssted
 - › Aktiviteten på kontoret er hjælpende eller forberedende
 - › **SKM2015.467.SR**
 - › Kun et begrænset antal arbejdsdage på hjemmekontoret i DK
 - › Optimere og overvåge arbejdsgiverens udvikling og fremstilling af produkter
 - › Ansvar for, hvordan udvikling kan forbedres
 - › ”en stor del af arbejdet udføres i udlandet”
 - › Se tilsvarende: SKM2015.393.SR og SKM2016.111.SR
 - › I samme retning:
 - › **TfS 1992, 294 LR**
 - › LR fremhævede, at aktiviteterne skulle foregå ”hovedsageligt udenfor privatadressen (hjemmekontoret)”
 - › **NB: arbejdet foregår dog i DK (derfor næppe gældende ret i dag)**

Dispositionskravet

- > Dispositionskravet => er der en anden vej?
- > Pkt. 4:
 - > Udtrykket “forretningssted” dækker alle lokaler, indretninger eller installationer, **der benyttes til at udøve foretagendets virksomhed**
 - > Underforstået => ikke andre foretagenders virksomhed
- > Afgørende => **hvis** virksomhed udøves fra forretningsstedet?
- > Pkt. 10:
 - > Et **foretagendes virksomhed** udføres hovedsagelig af driftsherren **eller af personer, der er i et ansættelsesforhold til foretagendet (personale)**. Dette personale omfatter ansatte og andre personer, der modtager instruktioner fra foretagendet (f.eks. en **afhængig repræsentant**).

Dispositionskravet

- › Dispositionskravet – mest omdiskuterede fast driftsstedsbetingelse i dansk og international teori og praksis
- › Ændringerne i kommentarerne – ingen hjælp!
 - › Stor uenighed bland OECD-medlemslandene
 - › Og derfor er **alle** synspunkter tilsyneladende repræsenteret i kommentarerne
- › Planlagt ændring siden 2013 (kommer nok med næste opdatering)
 - › Kraftig udbygning af kommentarerne om **disposition** og særlige kommentarer om **hjemmekontorer**
 - › Et eksempel:
 - › *Where an enterprise **does not have a right to be present** at a location **and, in fact, does not use that location** itself, that location is clearly not at the disposal of the enterprise ...*⁴⁸
 - › *...mængden af problemer forøges med mængden af kommentarer ...*

Entreprisearbejde

- › Entreprisereglen – art. 5, stk. 3
 - › Et bygnings-, anlægs- eller installationsarbejde skal i sig selv kun medføre, at stedet betegnes som fast driftssted, hvis det opretholdes mere end 12 måneder.

- › Beregning af 12 mdr. – faktisk tid (ikke kontraktuelt)
 - › Start? Når entreprenøren begynder ("første mand på pladsen")
 - › Slut? Når arbejdet er afsluttet/opgivet ("sidste mand forlader pladsen")
 - › Kan være vanskeligt?
 - › Test/kalibrering af udstyr efter projektet er færdigt?
 - › Træning af kundens medarbejdere?

- › After sale service? Nok ikke, hvis kunden har accepteret og der er sket overdragelse af projektet

Entreprisearbejde

- › Beregning af 12 mdr. ved **midlertidige** afbrydelser
 - › OECD-Kom. pkt. 19: midlertidige afbrydelser skal medregnes; hvornår er en afbrydelse midlertidig?
 - › **TfS 1999, 409 LR**: arbejder 4 perioder i DK; **effektiv** arbejdstid 251 dage; samlet varighed: 1/8 1999-19/10 2000, dvs. +12 mdr.
 - › **LR**: fast driftssted; ”projektets varighed overstiger 12 mdr.”
 - › **SKM2012.566.SR**: påbegynder arbejdet i DK som **underentreprenør** den 1/10 2012 og slutter 1/4 2013 eller 1/9 2013, dvs. **mindre end 12 mdr.**
 - › Projektet færdiggøres først endeligt 2/12 2013, dvs. **+12 mdr.**
 - › **SR: ikke fast driftssted**; arbejder ikke i DK mere end 12 mdr.

Entreprisearbejde

> Beregning af 12 mdr. ved **midlertidige** afbrydelser

> **SKM2014.735.SR**

- > US Selskab arbejder 2 perioder i DK, **effektivt** 9 mdr.; 5 mdr. afbrydelse mellem perioderne, dvs. **14 mdr.**
- > **SR: Ikke fast driftssted**; afbrydelsen kan ikke anses for **midlertidig** og tillægges derfor ikke samlede varighed
 - > Ikke helt klart, hvorfor
 - > **Muligvis**: Periode 1: bygge bro; periode 2: bygge skillevægge, dvs. anset for 2 forskellige projekter

> **SKM2015.129.SR**

- > Vender hyppigt tilbage til arbejdspladsen over perioden; henviser til TfS 1999, 409 LR (uden betydning, at der var inaktive perioder, når den samlede tid oversteg 12 mdr.)
- > Afviste (med rette), at der skulle gælde en 2 uger grænse, jf. tysk praksis

Entreprisearbejde

- > Beregning af 12 mdr. ved **midlertidige** afbrydelser
- > **Samlet om praksis:** midlertidige afbrydelser skal medregnes
 - > TfS 1999, 409 LR; SKM2015.129.SR
 - > U: Forskellige projekter
 - > SKM2014.735.SR
 - > Underleverandør skal (naturligvis) ikke bedømmes på projektets samlede tid
 - > SKM2012.566.SR

Entreprisearbejde

- > Beregning af 12 mdr. ved **midlertidige** afbrydelser
- > Hvad siger teorien?
 - > Visse forfattere: midlertidige afbrydelser skal medregnes, hvis
 1. **Driftsmæssige** og
 2. **Kortvarige**
 - > **Ad 1:** driftsmæssig/ikke driftsmæssig => uklar sondring; ikke enighed i teorien (udviklet af Skaar i 1991, tager nu selv afstand)
 - > **Ad 2:** intet belæg; BFH 1999: driftsmæssige afbrydelser skal medregnes **uanset varighed**; ikke-driftsmæssig kun hvis **kortvarige**
 - > Tysk intern praksis: 14 dage = kortvarig

Arbejde af hjælpende og forberedende karakter

- > Visse aktiviteter undtages pr. definition fra fast driftsstedsbegrebet
- > Art. 5, stk. 4, litra a-d: forskellige typesituationer
 - > Fx udlevering af varer fra et lager
- > Art. 5, stk. 4, litra e: generalklausulen
 - > **virksomhed af forberedende eller hjælpende karakter**
- > Afgørende: er en aktivitet en del af foretagendets **kernevirksomhed** eller er aktiviteten alene **hjælpende eller forberedende?**
 - > **SKM2012.403.SR: forundersøgelser** på danske klinikker inden operation på privathospital i Spanien; **ikke** hjælpende eller forberedende

Arbejde af hjælpende og forberedende karakter

- › Er ledelse hjælpende eller forberedende?
 - › **SKM2015.53.SR**
 - › Selskab hjemmehørende i Luxembourg; 3 directors
 - › 1 director er et DK ApS; dansk fysisk person udpeget som repræsentant
 - › Ikke ledelsens sæde i DK, jf. SEL § 1, stk. 6/art. 4, stk. 3
 - › Art. 5, stk. 2, litra a => fast driftssted omfatter især et sted, hvorfra et foretagende ledes
 - › En del af foretagendets ledelse er i DK => hjælpende eller forberedende?
 - › Den specifikke situation er ikke direkte omtalt i kommentarerne

Arbejde af hjælpende og forberedende karakter

- › Er ledelse hjælpende eller forberedende?
 - › **SKM2015.53.SR**
 - › OECD-Kom. pkt. 24
 - › *Et fast forretningssted, hvis funktion er at styre et foretagende eller blot en del af et foretagende eller en gruppe i koncernen, kan ikke betragtes som udøvende en forberedende eller hjælpende virksomhed, for en sådan styrende virksomhed overstiger dette niveau*
 - › *Ledelsesfunktionen i et foretagende, selv om det kun udgør et vist område af koncernens aktiviteter, udgør en væsentlig del af foretagendets forretningsvirksomhed og kan derfor på ingen måde betragtes som en virksomhed, der har forberedende eller hjælpende karakter*
 - › Ledelse er ikke i sig selv hjælpende eller forberedende
 - › Og derfor nok heller ikke, selvom ikke **hele** ledelsens udøves gennem forretningsstedet

Arbejde af hjælpende og forberedende karakter

> Hjælpende og forberedende, eksempler

> **SKM2011.55.SR**

- > Fra hjemmekontor: forhandler priser med hoteller, som foretagendet lejer ud til slutbrugerne
- > Forhandler om priser på/køber spaltepads hos DK aviser til reklame

> **SKM2011.288.SR**

- > Pauserum for lokofører

> **SKM2013.217.SR**

- > Personlig assistent for adm. direktør

Arbejde af hjælpende og forberedende karakter

> **Generelt om DK praksis**

- > Kompetencen til at indgå bindende salgsaftaler er **normalt afgørende**
 - > Senest bekræftet med **SKM2012.692.SR** – ikke fast driftssted, da ingen selvstændig beslutningskompetence
 - > Er der en sådan kompetence => fast driftssted; selvom krav om forudgående godkendelse fra hovedkontoret

- > **NB:** sager med **hjemmekontor**
 - > Kompetencen til at indgå bindende aftaler er **ikke afgørende**
 - > SKM211.351.SR; SKM2013.273.SR; SKM2015.41.SR

Arbejde af hjælpende og forberedende karakter

- › **Betydningen af manglende kompetence internationalt**
- › Internationalt tillægges sjældent samme vægt som i DK
- › **IFA 2009**
 - › Often the understanding of, what should be considered to be sales is **quite broad...**
 - › Activities that imply solicitation of products and services will be considered core business activities, **even if no contracts are concluded or orders received** through the fixed place of business.
 - › **Receiving orders is often evidence of a core business activity**, even if the other activities alone would qualify for exemption

Agentreglen

> Fuldmagtskravet

- > Aftaler indgået af en afhængig person (agenten) skal være **aftaleretligt bindende** for det udenlandske foretagende
- > Opfattes typisk som en henvisning til AFTL § 10 om fuldmagt
 - > Den, som har givet en anden fuldmagt til at foretage en retshandel, bliver umiddelbart **4** berettiget **4** og forpligtet **4** overfor tredjemand **5** ved retshandel, som fuldmægtigen **5** foretager i fuldmagtsgiverens navn **5** og indenfor fuldmagtens grænser
- > Problemet => forholdsvis let at strukturere sig ud af

Agentreglen

> SKM2014.512.SR

- > Filial registreret på eneste danske medarbejders bopæl; anvender ikke adr. til forretningsmæssig aktivitet (ikke hjemmekontor)
- > Medarbejderen har ikke fuldmagt til at indgå aftaler med de danske kunder (modtager blot ordrer)
 - > Aftalerne skal godkendes af selskabs direktør i udlandet , sker pr. mail, telefon, eller fax (enten af medarbejderen eller kunderne selv)
 - > Dette gælder både vedrørende **priser, antal varer, leveringsbetingelser m.v.**
 - > **Varerne sendes direkte** til de danske kunder, og kunderne faktureres fra udlandet
 - > Der findes for de fleste kunder **standardpriser, fremgår af katalog**
- > Det fremgår af salgsmaterialet, at foretagendet først bliver forpligtet ved ordregodkendelse
 - > Men **præciseres** ikke

Agentreglen

> SKM2014.512.SR

> Skatteyderen:

- > Ingen fuldmagt til at indgå bindende salgsaftaler
- > Derfor intet fast driftssted efter det sekundære kriterium

Agentreglen

> SKM2014.512.SR

> SKAT: henviser til

> TfS 1994, 294 LR

- > *Uanset at repræsentantens ordreoptagelser skulle godkendes af det tyske selskab, ville salg til standardiserede listepriiser medføre, at salget var afsluttet ved ordreafgivelsen*
- > Sidestiller ordreoptagelsen med indgåelse af en bindende aftale

> OECD-Kom. pkt. 32.1

- > *F.eks. kan en agent anses for at besidde en aktuel fuldmagt til at indgå kontrakter, når han, uden formelt at indgå en bindende aftale, optager ordrer, der direkte sendes til et lager, hvorfra varen leveres og hvor det udenlandske foretagende rutinemæssigt godkender transaktionen*

Agentreglen

> SKM2014.512.SR

> OECD-Kom. pkt. 33

- > *Derudover skal fuldmagten sædvanligvis udøves i den anden stat. Om dette er tilfældet eller ej, skal afgøres ud fra situationens kommercielle realiteter. **En person, der har fuldmagt til at forhandle alle en kontrakts detaljer og dele på en måde, der er bindende for foretagendet**, kan siges at udøve denne fuldmagt "i denne stat", selv om kontrakten underskrives af en anden person i den stat, hvor foretagendet befinder sig eller hvis den førstnævnte person ikke formelt har fået en fuldmagt*

Agentreglen

> SKM2014.512.SR

- > *SKAT finder, at anvendelsen af standardaftaler med standardvilkår og prislister med standardpriser betyder, at den efterfølgende godkendelse af det udenlandske selskab har en rutinemæssig karakter. Det har formodningen imod sig, at det udenlandske selskab skulle beslutte ikke at godkende sine egne standardaftaler og listepreiser. **SKAT finder på den baggrund og på baggrund af de øvrige oplysninger i sagen, at medarbejderen i realiteten har fuldmagt til at indgå aftaler i det udenlandske selskabs navn.***

> Tiltrædes af SR

Agentreglen

> SKM2014.512.SR – kommentarer

> Vidtgående afgørelse

> Grund til bekymring 1

- > SKAT anvender ukritisk afgørelserne TfS 1994, 294 LR; SKM2005.532.LSR; SKM2011.351.SR og SKM2013.273.SR som fortolkningsbidrag vedr. betingelsen om **efterfølgende ordregodkendelse**
- > Vedrører **alle** det primære kriterium => ikke noget krav om, at aftaler skal være juridisk bindende

Agentreglen

› SKM2014.512.SR – kommentarer

› Grund til bekymring 2

- › Art. 5, stk. 5: fordrer tilstedeværelsen af et **fuldmagtsforhold**
 - › Pkt. 33 => anvendelsesområde: når alle enkeltdele forhandles på plads af en "agent" i kildelandet, men den formelle underskrivelse af aftalen sker i domicillandet
 - › Kræver udtrykkeligt:
 - › *En person, der har fuldmagt til at forhandle alle en kontrakts detaljer og dele på en måde, der er bindende for foretagendet*
 - › At medarbejderen henviser til **listepriser** kan ikke sidestilles hermed
 - › "Agenten" har slet ikke aktivt deltaget i forhandlinger
 - › *"indgår ikke nogen aftaler med kunderne og forhandler hverken priser eller rabatter med de danske kunder"*

Agentreglen

› SKM2014.512.SR – kommentarer

› Grund til bekymring 3

› Henvisningen til pkt. 32.1

› Beskriver typisk arbejdsgang for en **handelsagent**

› Handelsagent har normalt **ikke** fuldmagt til at binde sin hvervgiver

› Art. 5, stk. 5, fordrer normalvis en fuldmagt

› Pkt. 32.1 => fuldmagtsforhold bevises ved andre forhold end **”formel aftaleindgåelse”**

› Fx hvervgiverens passivitet (hvervgiveren sender automatisk varer i henhold til de ordrer, som handelsagenten optager, uden at granske nærmere)

› Kan konkret være tilfældet; fremgår ikke klart og fremhæves ikke særskilt af SKAT

Spørgsmål?

Tak for opmærksomheden

› **Anders Nørgaard Laursen**
Lektor, ph.d.

Aarhus University
School of Business and Social Sciences
Department of Law

Bartholins Allé 16
8000 Aarhus

T: +45 8716 5129 / 4084 5522
M: annl@law.au.dk