

Udskriftsdato: 15. december 2025

AFG nr 9864 af 27/08/2019 (Gældende)

Fast forretningssted - Dobbeltbeskatningsoverenskomst - Hjemmearbejdsplads

Ministerium: Skatteministeriet

Journalnummer: 19-0425542

Fast forretningssted - Dobbeltbeskatningsoverenskomst - Hjemmearbejdsplads

Spørger var et tysk selskab, hvis aktivitet var at mægle med brændstof til skibe og relaterede services, men ikke begrænset til området shipping og råstoffer. Selskabets virksomhed udgjorde kun formidling (broker), ikke køb og salg. Spørgers kunder var etableret i hele verden.

Spørger havde ansat en dansk statsborger som Bunker broker, som havde sin bopæl i Danmark.

Medarbejderen refererede til den administrerende direktør og udførte sit arbejde fra et hjemmekontor i Danmark. Medarbejderen var forpligtet til at rejse i det omfang arbejdet krævede det. Spørger ønskede bekræftet, at spørgers aktiviteter udgjorde et fast driftssted i Danmark ifølge selskabsskattelovens § 2 stk.1, litra a, sammenholdt med den dansk – tyske dobbeltbeskatningsoverenskomst.

Skatterådet bekræftede, at spørger havde fast driftssted i Danmark. Medarbejderens hjemmekontor ansås således for et fast forretningssted, hvorfra medarbejderen løbende arbejdede. Da medarbejderen modtog instrukser og løn fra spørger, ansås medarbejderen for at udøve selskabets virksomhed i Danmark i den betydning, som fremgår af kommentarerne til artikel 5 i OECD's Modeloverenskomst 2017.

Skatterådsmøde 27. august 2019 - SKM2019. 488. SR

Spørgsmål

1. Kan Skatterådet bekræfte, at spørgers aktiviteter i Danmark udgør et fast driftssted i landet ifølge selskabsskattelovens § 2 stk.1, litra a, i forbindelse med art. 5 stk. 1 og 2 i den dansk – tyske dobbeltbeskatningsoverenskomst?

Svar

1. Ja

Beskrivelse af de faktiske forhold

Spørger er et selskab etableret i Tyskland. Selskabets formål er at mægle med brændstof til skibe og relaterede services, men ikke begrænset til området shipping og råstoffer.

Selskabets virksomhed udgør kun formidling (broker), ikke køb og salg. Spørgers kunder er etableret i hele verden.

Et eksempel på spørgers aktiviteter:

En skibsejer skal sejle fra Hamborg til New York. Skibet har derfor brug for brændstof på 1.000 MT (dieselolie) og 100 MT gasolie, som skal leveres i Hamburg til et bestemt tidspunkt.

Spørger indhenter nu forskellige tilbud fra de lokale olieleverandører og videreformidler disse til skibsejeren. Efter at skibsejeren har accepteret tilbuddet, er aftalen mellem leverandøren og ejeren fix (fast).

Derefter forsyner spørger begge parter med alle nødvendige dokumenter. Spørger optræder altid som formidler, men er aldrig kontraktspart i henhold til køb, salg og levering af varerne.

Spørger opkræver en provision eller kommission fra deres kontraktspart for formidling af salg/køb.

Spørger har med virkning fra den april 201x (ansættelseskontraktens punkt 1.1.) ansat en dansk statsborger som Bunker broker (kontraktens punkt 3.1), som har sin bopæl i Danmark. Medarbejderen refererer til den administrerende direktør (kontraktens punkt 3.2) og kommer til at udføre sit arbejde fra et

hjemmekontor i Danmark (ansættelseskontraktens punkt 2.1.). Medarbejderen er forpligtet til at rejse, i det omfang arbejdet kræver det (ansættelseskontraktens punkt 2.2).

Her følger en kort beskrivelse af medarbejderens arbejde:

“Work on daily inquiries, cover suppliers, negotiate, book stems, and secure commissions.

Handle cancelations and amendments as needed.

Ensure rigorous operations and smooth communication with customers.

Manage claims professionally for positive commercial outcome.

Benchmark purchasing performance on price and quality of physical suppliers.

Develop [Spørger]’s clients distinctive access to physical bunker supply.

Build and maintain relationships with physical suppliers as well as barge operators in target ports.

Maintain a constant dialogue with customers Vessel Operators and coach them on needs and requirements for optimal bunker procurement.

Business development

Key Account Management

Above is job is done out of Denmark, but invoices would be issued out of Germany. ”

Spørger er ikke etableret som virksomhed i Danmark, og medarbejderens etablering (bopæl) er ikke relevant for arbejdet. Medarbejderens ophold i Danmark skyldes, at han er bosat i Danmark og ikke flytter til Tyskland i forbindelse med jobbet.

Spørger har overvejet, at stifte en filial eller lignende i Danmark.

Spørger har også fået danske rederier som kunde, som medarbejderen kommer til at blive kontaktperson for.

Spørgers opfattelse og begrundelse

Følgende må være til stede, for at et fast driftssted foreligger:

- Eksistensen af et forretningssted
- Dette forretningssted skal være fast
- Virksomhedsudøvelse for foretagendet skal ske gennem dette faste forretningssted

Fast forretningssted

Spørger har ikke noget kontor, en filial eller lignende i Danmark. Medarbejderen udfører alt sit arbejde for spørgeren hjemmefra.

Selskabet betaler for en bærbar computer, en mobiltelefon og internetforbindelse (kontraktens punkt 6.1 og 7.1).

Den eneste faste indretning, som kan komme i betragtning, er dermed medarbejderens bolig. I Danmark findes der dermed ikke et forretningssted for virksomheden, som overfor omverdenen fremtræder tydeligt som den udenlandske virksomheds forretningssted.

Efter Skatteministeriets opfattelse, er det dog heller ikke en betingelse for at kunne karakteriseres som fast driftssted. Begrebet "fast sted" skal forstås bredt, således at det dækker enhver lokalitet, der er til den udenlandske virksomheds disposition, jf. TfS 2011.558. SR/SKM2011. 351. SR (henvisning rettet af Skattestyrelsen).

Der skal være opfyldt flere vilkår, for at et hjemmekontor kan betragtes som et fast driftssted:

Hjemmekontoret bruges regelmæssig og løbende til at udøve erhvervsaktiviteter.

Medarbejderen arbejder udelukkende fra sin bolig i Danmark for sin arbejdsgiver.

Han kører rundt i et meget beskedent omfang, den væsentlige del af arbejdet foretages hjemmefra.

Virksomheden har pålagt medarbejderen at bruge hjemmet til at udføre virksomhedens aktiviteter, så hjemmet kan anses for at være til rådighed for virksomheden.

Det kan ikke antages, at arbejdsgiveren har pålagt medarbejderen at bruge sin bolig til at udføre virksomhedens aktiviteter. Spørger har imødekommet medarbejderen og givet denne muligheden at udføre arbejde hjemmefra. (Spørger undgår på en måde at leje en kontorfacilitet i Danmark til medarbejderen i første omgang).

Begge parter har aftalt i ansættelseskontrakten, at medarbejderens bolig er arbejdsstedet (kontraktens punkt 2.1).

Ifølge Skattestyrelsens opfattelse har det ikke selvstændig betydning, at spørger ikke disponerer over lokaler i Danmark. Det afgørende for vurderingen er, at spørgers virksomhed, på regelmæssig basis, faktisk udøves gennem et fast forretningssted. Det arbejde, medarbejderen kan komme til at udføre fra hjemmet, udføres sikkert i tilknytning til hans arbejde for spørger.

Spørger mener derfor, at der er et fast forretningssted i Danmark gennem hvilket, selskabet udfører sin virksomhed i Danmark.

Arbejdets karakter

Det er spørgers opfattelse, at medarbejderens arbejde ikke blot udgør arbejde af forberedende eller hjælpende karakter.

Medarbejderens arbejde og funktioner er en del af den essentielle og væsentlige del af selskabets virksomhed som et hele.

Medarbejderens aktiviteter, som udføres fra dennes hjemmekontor i Danmark, udgør en del af spørgerens kernevirksomhed.

Spørgers aktiviteter, som udføres fra Tyskland, er ikke forskellige fra de danske aktiviteter, bortset fra afregning over for kunderne.

Det bemærkes, at afgørelsen har betydning i forhold til de tyske skattemyndigheder, da man vil undgå en dobbeltbeskatning.

Skattestyrelsens indstilling og begrundelse

Spørgsmål 1

Det ønskes bekræftet, at spørgers aktiviteter udgør et fast driftssted i Danmark ifølge selskabsskattelovens § 2 stk.1, litra a, sammenholdt med art. 5 stk. 1, og 2, i den dansk – tyske dobbeltbeskatningsoverenskomst.

Begrundelse

Selskaber som nævnt i selskabsskattelovens § 1, stk. 1, som har hjemsted i udlandet, er begrænset skattepligtige til Danmark, når der udøves virksomhed med fast driftssted i Danmark. Se selskabsskattelovens § 2, stk. 1, litra a.

Er der indgået en dobbeltbeskatningsoverenskomst mellem Danmark og selskabets hjemland, har Danmark dog kun beskatningsretten til indkomsten i et fast driftssted i Danmark, hvis der eksisterer et fast driftssted i henhold til den konkrete dobbeltbeskatningsoverenskomst mellem Danmark og selskabets hjemland.

Der lægges ved afgrænsningen af begrebet ”fast driftssted” som udgangspunkt vægt på formuleringen i OECD Modeloverenskomstens artikel 5 og de hertil knyttede kommentarer. I enhver konkret sag er det teksten i den konkrete dobbeltbeskatningsoverenskomst, der gælder, og ikke teksten i modeloverenskomsten. Se Den juridiske vejledning 2019-1, afsnit C. F. 8.2.1.

Det følger af OECD Modeloverenskomstens artikel 5, stk. 1, at et fast driftssted er ”et fast forretningssted, gennem hvilket et foretagendes virksomhed helt eller delvis udøves”. Definitionen indeholder følgende betingelser:

- eksistensen af et ”forretningssted”, det vil sige indretninger såsom lokaler eller i visse tilfælde maskiner/udstyr,
- forretningsstedet skal være ”fast”, det vil sige det skal være etableret på givet sted med en vis grad af varighed, og
- det udenlandske foretagende skal helt eller delvist ”udøve sin virksomhed” gennem det faste forretningssted. Det vil sædvanligvis sige, at personer (personale), som er afhængig af foretagendet, udfører foretagendets virksomhed i den stat, hvor det faste sted er beliggende.

Kun hvis alle tre betingelser er opfyldt, medfører det, at et udenlandsk selskabs aktiviteter i Danmark kan statuere fast driftssted. Se OECD-kommentaren 2017, punkt 6.

Hvis aktiviteten kan karakteriseres som værende af forberedende og hjælpende karakter i henhold til artikel 5, stk. 4 i OECD’s Modeloverenskomst, statueres der dog ikke fast driftssted. Bestemmelsen svarer til artikel 5, stk. 4 i den dansk-tyske dobbeltbeskatningsoverenskomst.

Fast forretningssted – artikel 5, stk. 1

Udtrykket ”forretningssted” dækker alle lokaler, indretninger eller installationer, der faktisk benyttes til at udøve foretagendets virksomhed, hvad enten de udelukkende bruges til dette formål eller ej, eller hvor virksomheden simpelthen har et vist areal til rådighed.

Det er uden betydning, om forretningsstedet ejes eller lejes eller på anden måde stilles til rådighed for foretagendet. Det er ligeledes uden betydning, om lokalerne udadtil fremtræder som foretagendets forretningssted ved skiltning eller lignende. Se OECD-kommentaren 2017, punkt 10 - 12.

Et hjemmekontor kan være et ”forretningssted”. En konkret vurdering kan føre til, at et hjemmekontor anses for at være til rådighed for foretagendet, hvis medarbejderen faktisk udøver foretagendets virksomhed i tilstrækkelig grad derfra. Se OECD kommentaren 2017, punkt 18 – 19.

Forretningsstedet skal være "fast". Der kræves således en forbindelse mellem forretningsstedet og en særlig geografisk bestemt lokalitet. Samtidig kræves der en vis grad af varighed. Heri ligger, at forretningsstedet ikke blot skal være af midlertidig karakter. Se OECD-kommentaren 2017, punkt 21.

Det er oplyst, at medarbejderen faktisk vil arbejde hjemmefra. Medarbejderen har i sagens natur rådighed over sin bolig i Danmark. Der ikke er nogen tidsbegrænsning for medarbejderens ansættelse hos spørger (ansættelseskontraktens punkt 1.1.)

Det fremgår af ansættelseskontraktens punkt 2.1., at "The regular place of work shall be the Employee's home address." Spørger har således ikke stillet en arbejdsplads til rådighed for medarbejderen, hverken i Danmark eller i Tyskland.

Skattestyrelsen lægger derfor til grund, at spørger er indforstået med, at medarbejderen benytter bopælen til at udføre arbejde for spørger. Se OECD-kommentaren 2017, punkt 18. Det er til støtte herfor anført, at spørger herved undgår at stille kontorfaciliteter til rådighed for medarbejderen.

Det er på baggrund af ovenstående Skattestyrelsens opfattelse, at medarbejderens arbejde for spørger fra bopælen foregår løbende og er af længerevarende karakter.

Gennem hvilket, et foretagendes virksomhed helt eller delvist udøves – artikel 5, stk. 1

Det foretagende, der benytter forretningsstedet, skal udøve sin virksomhed helt eller delvist gennem dette. Ordene "gennem hvilket" skal forstås bredt. Betingelsen er derfor opfyldt i enhver situation, hvor virksomheden udøves på en bestemt lokalitet, der er til foretagendets rådighed med henblik på udøvelsen af aktiviteten. Se OECD-kommentaren 2017, punkt 20.

Heri ligger, at et fast driftssted efter OECD Modeloverenskomstens artikel 5, stk. 1, forudsætter, at der er ansatte eller hermed ligestillede personer (dvs. afhængige repræsentanter), der udøver foretagendets virksomhed gennem det faste driftssted. Se OECD kommentaren 2017, punkt 39.

Personalets beføjelser i forhold til tredjemand er uden betydning for, om der kan statueres fast driftssted efter OECD Modeloverenskomstens artikel 5, stk. 1. Det gør således - i den forbindelse - ingen forskel, om personalet har fuldmagt til at indgå aftaler eller forhandle priser med tredjemand eller ej, hvis personalet arbejder på det faste forretningssted. Se punkt 39 i OECD kommentaren 2017 (sætning 4 og 5), som lyder: "...The powers of such personnel in its relationship with third parties are irrelevant. It makes no difference whether or not the dependent agent is authorized to conclude contracts if he works at the fixed place of business of the enterprise..."

Det fremgår af arbejdsbeskrivelsen, at medarbejderen indhenter og afgiver tilbud til kunderne, og at aftalen er fast/bindende, når kunden har accepteret den. Det er endvidere oplyst, at fakturering foretages fra Tyskland.

Da spørger har en medarbejder i Danmark, som efter det oplyste løbende arbejder fra det faste forretningssted i Danmark, og som modtager instrukser og løn fra spørger, er det Skattestyrelsens opfattelse, at medarbejderen udøver selskabets virksomhed i Danmark i den betydning, som fremgår af punkt 39 til artikel 5 i OECD's Modeloverenskomst 2017.

Skattestyrelsen lægger herved vægt på, at medarbejderens arbejde for spørger i hjemmet ikke opstår tilfældigt og sporadisk, men er planlagt/kan planlægges. Se SKM2015. 644. SR. Skattestyrelsen lægger endvidere vægt på, at spørger er indforstået med, at medarbejderen udfører sit arbejde hjemmefra, når han ikke (i begrænset omfang) er på rejse, hvilket også fremgår af ansættelseskontraktens punkt 2.1, hvor arbejdsstedet angives at være "The regular place of work shall be the Employee's home address".

Hjælpende eller forberedende karakter – dobbeltbeskatningsoverenskomstens artikel 5, stk. 3

Uanset at der anses at være et fast forretningssted i Danmark, foreligger der ikke et fast forretningssted efter selskabsskattelovens § 2, stk. 1, litra a, hvis den aktivitet, der udøves er af hjælpende og forberedende karakter i forhold til hovedformålet med virksomheden. Se dobbeltbeskatnings-overenskomstens artikel 5, stk. 3, og OECD Modeloverenskomstens artikel 5, stk. 4, og kommentarerne hertil.

Det fremgår af kommentaren til artikel 5, stk. 4, at det afgørende kriterium er, om det faste forretningssted i sig selv udgør en væsentlig og betydningsfuld del af foretagendets virksomhed i sin helhed. I alle tilfælde udøver et fast forretningssted ikke forberedende eller hjælpende virksomhed, hvis dets almindelige formål er identisk med hele foretagendets almindelige formål. Der skal foretages en konkret vurdering i hvert enkelt tilfælde. Se OECD-kommentaren 2017, punkt 59.

Spørger driver virksomhed som mægler med brændstof til skibe og relaterede services (bunker broker), men ikke begrænset til området shipping og råstoffer.

Spørger har ansat en dansk ”Bunker broker”, som er key account manager i forhold til sine kunder. Medarbejderen varetager herunder kundekontakt, forhandlinger med leverandører, udarbejdelse af bindende aftaledokumenter, ændringer/annullering af aftaler og kvalitetssikring. Medarbejderen udfører således alle opgaver i relation til spørgers virksomhed, bortset fra fakturering. Medarbejderen referer til den administrerende direktør i Tyskland.

Skattestyrelsen anser på den baggrund medarbejderens opgaver for spørger for at være identisk med hele virksomhedens almindelige formål og dermed en væsentlig og betydningsfuld del af spørgers kernevirk-somhed.

Der er tale om en tidsbegrænset ansættelse. Medarbejderens virksomhed for spørger i Danmark kan derfor ikke anses at foregå i en relativ kort periode set i forhold til spørgers kernevirk-somhed. Skattestyrelsen finder, at medarbejderens hjemmekontor udgør et fast forretningssted for spørger, og at spørger udøver virksomhed gennem dette, jf. ovenfor.

Indstilling

Skattestyrelsen indstiller, at spørgsmål 1 besvares med ”Ja”.

Skatterådets afgørelse og begrundelse

Skatterådet tiltræder Skattestyrelsens indstilling og begrundelse.

Lovgrundlag, forarbejder og praksis

Spørgsmål 1

Lovgrundlag

Selskabsskattelovens § 2, stk. 1, litra a

Skattepligt i henhold til denne lov påhviler endvidere selskaber og foreninger mv. som nævnt i § 1, stk. 1, der har hjemsted i udlandet, for så vidt de

2.udøver et erhverv med fast driftssted her i landet, jf. dog stk. 6. (...)

BKI nr. 158 af 06/12/1996 Dobbeltbeskatningsoverenskomsten mellem Danmark og Tyskland

(...)

Artikel 5

Fast driftssted

1. I denne overenskomst betyder udtrykket »fastdriftssted« et fast forretningssted, gennem hvilket et foretagendes virksomhed helt eller delvis udøves.

2. Udtrykket »fast driftssted« omfatter navnlig:

- a) et sted, hvorfra et foretagende ledes,
- b) en filial,
- c) et kontor,
- d) en fabrik,
- e) et værksted, og
- f) en mine, en olie- eller gaskilde, et stenbrud eller ethvert andet sted, hvor naturforekomster udvindes.

(...)

4. Uanset de foranstående bestemmelser i denne artikelskal udtrykket »fast driftssted« anses for ikke at omfatte:

- a) anvendelsen af indretninger udelukkende til oplagring, udstilling eller udlevering af varer tilhørende foretagendet;
- b) opretholdelsen af et varelager, tilhørende foretagendet, udelukkende til oplagring, udstilling eller udlevering;
- c) opretholdelsen af et varelager, tilhørende foretagendet, udelukkende til bearbejdelse eller forarbejdelse hos et andet foretagende;
- d) opretholdelsen af et fast forretningssted udelukkende for at foretageindkøb af varer eller indsamle oplysninger til foretagendet;
- e) opretholdelsen af et fast forretningssted udelukkende for at udøveenhver anden virksomhed af forberedende eller hjælpende art for foretagendet;
- f) opretholdelsen af et fast forretningssted udelukkende til udøvelse af flere af de i litra a) - e) nævnte formål, forudsat, at virksomheden på det faste forretningssted, der er et resultat af denne kombination, er af forberedende eller hjælpende art.

OECD Modeloverenskomsten vedrørende indkomst og formue – 2017

(...)

Art. 5

Stk. 1. I denne overenskomst betyder udtrykket "fast driftssted" et forretningssted, hvorfra et foretagendes forretningsmæssige virksomhed udøves helt eller delvis.

Stk. 2. Udtrykket "fast driftssted" omfatter især:

- a) et sted, hvorfra foretagendet ledes
- b) en filial
- c) et kontor
- d) en fabrik
- e) et værksted og

f) en grube, en gas- eller olie kilde, et stenbrud eller et andet sted, hvor naturforekomster udvindes.

Stk. 3. Et bygge-, anlægs- eller installationsarbejde udgør kun et fast driftssted, hvis det varer i mere end 12 måneder.

Stk. 4. Uanset foranstående bestemmelser i denne artikel omfatter udtrykket “fast driftssted” ikke:

- a) anvendelsen af anlæg udelukkende til oplagring, udstilling eller levering af varer tilhørende foretagendet
- b) opretholdelsen af et varelager tilhørende foretagendet udelukkende til oplagring, udstilling eller levering
- c) opretholdelsen af et varelager tilhørende foretagendet udelukkende til bearbejdelse eller forædling hos et andet foretagende
- d) opretholdelsen af et fast forretningssted udelukkende for at foretage indkøb af varer eller fremskaffe oplysninger til foretagendet
- e) opretholdelsen af et fast forretningssted udelukkende for at udføre anden virksomhed for foretagendet
- f) opretholdelsen af et fast forretningssted udelukkende med henblik på en kombination af de under litra a)-e) nævnte formål,
- g) såfremt denne virksomhed, eller for så vidt angår litra f) det faste forretningssteds almindelige virksomhed, er af forberedende eller hjælpende art.

Stk. 4.1. Stk. 4 finder ikke anvendelse på et fast forretningssted, der benyttes eller opretholdes af et foretagende, hvis samme foretagende eller et nært forbundet foretagende udøver forretningsmæssig virksomhed på samme sted eller et andet sted i samme kontraherende stat, og:

- a) dette sted eller det andet sted udgør et fast driftssted for foretagendet eller det nært forbundne foretagende efter bestemmelserne i denne artikel eller
- b) den samlede virksomhed, der stammer fra de samlede aktiviteter, som udøves af de to foretagender på samme sted eller af samme foretagende eller nært forbundne foretagender på de to steder, ikke er af forberedende eller hjælpende art,

såfremt den forretningsmæssige virksomhed, der udøves af de to foretagender på samme sted eller af samme foretagende eller nært forbundne foretagender på de to steder, har komplementære funktioner, der indgår i en sammenhængende virksomhedsdrift.

Forarbejder

2017 OECD Modeloverenskomsten – kommentar til artikel 5 vedrørende definitionen på fast driftssted

3. I 2017 blev der foretaget en række ændringer i denne kommentar. Hensigten med nogle af ændringerne var at præcisere fortolkningen af artiklen, hvilket som sådan burde tages i betragtning i fortolkningen og anvendelsen af overenskomster, der blev indgået før vedtagelsen af ændringerne, idet de afspejler enighed mellem OECD's medlemslande om den rette fortolkning af de eksisterende bestemmelser og deres anvendelse i særlige situationer (jf. pkt. 35 i indledningen). (...)

Kommentarerne til OECD Modeloverenskomstens artikel 5, stk. 1

6. Stk. 1 giver en generel definition af udtrykket “fast driftssted”, som fremhæver dets væsentlige karakteristika for et fast driftssted i overenskomstens forstand, dvs. et klart “situs”, et “fast forretningssted”. Stykket definerer udtrykket “fast driftssted” som et fast forretningssted, hvorfra et foretagendes virksomhed udøves helt eller delvis. Definitionen indeholder derfor følgende betingelser:

- eksistensen af et “forretningssted”, dvs. anlæg såsom lokaler eller i visse tilfælde maskineri eller udstyr
- dette forretningssted skal være “fast”, dvs. det skal være etableret på et givet sted med en vis grad af varighed
- virksomhedsudøvelse for foretagendet gennem dette faste driftssted. Det vil sædvanligvis sige, at personer, som på den ene eller den anden måde er afhængige af foretagendet (personale), udfører foretagendets virksomhed i den stat, hvor det faste sted er beliggende. (...)

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

11. Som anført ovenfor er det tilstrækkeligt til at udgøre 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.

12. 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. Hvorvidt en lokalitet kan anses for at være til et foretagendes disposition på en sådan måde, at det er at betragte som et “forretningssted, hvorfra et foretagendes virksomhed helt eller delvis udøves”, vil afhænge af, om foretagendet reelt har beføjelser til at anvende lokaliteten, og af omfanget af foretagendets tilstedeværelse på lokaliteten og den virksomhed, det udøver dér. Dette kan illustreres med følgende eksempler: Hvis et foretagende juridisk set har eneret til at anvende en bestemt lokalitet, der kun anvendes til at udføre det pågældende foretagendes forretningsmæssige virksomhed (hvis det f.eks. er i lovlig besiddelse af lokaliteten), er lokaliteten tydeligvis til foretagendets disposition. Det vil også være tilfældet, hvis et foretagende får tilladelse til at anvende en bestemt lokalitet, der tilhører et andet foretagende eller anvendes af en række foretagender, og løbende udfører sin forretningsmæssige virksomhed på den pågældende lokalitet i en længere periode. Det vil dog ikke være tilfældet, hvis et foretagendes tilstedeværelse på en lokalitet er så uregelmæssig eller tilfældig, at lokaliteten ikke kan anses for at være foretagendets forretningssted (f.eks. hvis foretagendets ansatte har adgang til et forbundet foretagendes lokaler, som de hyppigt opholder sig i, men uden at arbejde i disse lokaler i en længere periode). Hvis et foretagende ikke har ret til at være til stede på en lokalitet og faktisk ikke selv anvender lokaliteten, er lokaliteten tydeligvis ikke til foretagendets disposition. Et fabriksanlæg, der f.eks. ejes og udelukkende anvendes af en leverandør eller en kontraktproducent, kan således ikke anses for at være til disposition for det foretagende, der modtager varerne produceret på anlægget, blot fordi alle varerne vil blive anvendt i det foretagendes virksomhed (jf. også pkt. 65, 66 og 121 nedenfor). Det er også vigtigt at erindre, at selv om et sted er et forretningssted,

hvorfra et foretagendes virksomhed delvis udføres, anses det sted ikke for at være et fast driftssted, hvis stk. 4 finder anvendelse på den forretningsmæssige virksomhed, der udføres på stedet.

18. Selv om en del af et foretagendes 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. Den forretningsmæssige virksomhed, der udføres i en fysisk persons hjem (f.eks. en ansat), vil i mange tilfælde være så uregelmæssig eller tilfældig, at hjemmet ikke vil blive betragtet som en lokalitet, der er til foretagendets disposition (jf. pkt. 12 ovenfor). Hvis et hjemmekontor løbende anvendes til at udføre et foretagendes forretningsmæssige virksomhed, og det ud fra de faktiske forhold og omstændigheder tydeligt fremgår, at foretagendet har krævet, at den fysiske person anvender denne lokalitet til at udføre foretagendets virksomhed (f.eks. ved ikke at stille et kontor til rådighed for den ansatte, hvis jobbet karakter tydeligvis kræver et kontor), kan hjemmekontoret dog blive anset som værende til foretagendets disposition.

19. Et tydeligt eksempel er, hvis en rådgiver, der ikke er hjemmehørende i staten, i en længere periode befinder sig i en given stat, hvor vedkommende udfører hovedparten af sit eget rådgivningsfirmas forretningsmæssige virksomhed fra et kontor etableret i sit hjem i den stat. I det tilfælde betragtes lokaliteten som værende til foretagendets disposition. Hvis en vandrende arbejdstager udfører hovedparten af sit arbejde fra sit hjem beliggende i en stat i stedet for fra et kontor, der er stillet til rådighed for vedkommende i den anden stat, vil det hjem dog ikke blive betragtet som værende til foretagendets disposition, da foretagendet ikke kræver, at hjemmet anvendes til at udøve foretagendets forretningsmæssige virksomhed. Det bør dog bemærkes, at eftersom langt de fleste ansatte bor i en stat, hvor deres arbejdsgiver har et eller flere forretningssteder til sin disposition, og de ansatte refererer hertil, vil spørgsmålet om, hvorvidt et hjemmekontor betragtes som en lokalitet, der er til foretagendets disposition, sjældent udgøre et praktisk problem. Derudover vil den virksomhed, der udøves i et hjemmekontor, ofte blot være af hjælpende art og derfor omfattet af undtagelsen i stk. 4.

20. Ordet "hvorfra" skal forstås bredt og finder anvendelse i enhver situation, hvor forretningsmæssig virksomhed udøves på en bestemt lokalitet, der er til foretagendets disposition med henblik på udøvelsen af aktiviteten. Hvis således et foretagende f.eks. udfører brolægning af en gade, vil foretagendet blive anset for udøve sin virksomhed "fra" lokaliteten, hvor arbejdet udføres.

21. I henhold til definitionen skal forretningsstedet være "fast". Der skal således sædvanligvis være en forbindelse mellem forretningsstedet og en særligt geografisk bestemt lokalitet. Det er uden betydning, hvor længe et foretagende, der er hjemmehørende i en kontraherende stat, driver virksomhed i den anden kontraherende stat, hvis det ikke gør det på et bestemt sted, men dette betyder ikke, at det udstyr, der udgør forretningsstedet, faktisk skal være fastgjort til den jord, det står på. Det er nok, at udstyret forbliver på et givet sted (jf. dog pkt. 57 nedenfor).

28. Eftersom forretningsstedet skal være fast, følger det heraf, at et fast driftssted kun kan antages at foreligge, hvis forretningsstedet har en vis grad af varighed, dvs. at det ikke blot er af midlertidig karakter. Et forretningssted kan imidlertid udgøre et fast driftssted, selvom det rent faktisk kun eksisterer i meget kort tid som følge af, at virksomheden er af en sådan art, at dens udøvelse kun varer kort tid. Det er undertiden vanskeligt at afgøre, om dette er tilfældet. Medlemslandene har ikke haft en fast praksis for tidskrav, men erfaringen har vist, at det normalt ikke anses for at være et fast driftssted, hvis der i et land er udøvet virksomhed på et forretningssted, der blev opretholdt i mindre end seks måneder (omvendt viser praksis, at der har været mange tilfælde, hvor det anses for et fast driftssted, hvis forretningsstedet har været opretholdt i en periode på mere end seks måneder). En undtagelse har

været de tilfælde, hvor virksomheden har været af stadig tilbagevendende karakter. I disse tilfælde skal hver tidsperiode, i hvilken forretningsstedet er benyttet, ses i sammenhæng med det antal gange, forretningsstedet er benyttet (hvilket kan strække sig over et antal år). En anden undtagelse er gjort i tilfælde, hvor virksomhedsudøvelsen udelukkende fandt sted i dette land. I denne situation kan virksomheden som følge af sin natur være af kort varighed, men da den udelukkende udøves i dette land, er tilknytningen til dette land stærkest. For at lette administrationen kan lande være tilskyndet til at overveje denne praksis, når de tager stilling til uoverensstemmelser om, hvorvidt et forretningssted, der kun eksisterer i et kortere tidsrum, udgør et fast driftssted.

35. For at et forretningssted skal udgøre et fast driftssted, skal det foretagende, der benytter det, udøve sin virksomhed helt eller delvis fra det. Som anført i pkt. 3 ovenfor behøver virksomheden ikke at være af produktiv karakter. Endvidere behøver virksomheden ikke at være permanent i den forstand, at der ikke er nogen afbrydelse i driften, men driften skal udøves regelmæssigt.

39. Et foretagende kan udøve virksomhed på flere måder. Et foretagendes virksomhed udføres i de fleste tilfælde af driftsherren eller af personer, der er i et ansættelsesforhold hos foretagendet (personale). Dette personale omfatter ansatte og andre personer, der modtager instruktioner fra foretagendet (f.eks. en afhængig repræsentant). Sådant personales beføjelser i dets forhold til tredjepart er uden betydning. Det gør ingen forskel, om repræsentanten er befuldmægtiget til at indgå kontrakter eller ej, hvis han arbejder på foretagendets faste forretningssted (jf. pkt. 100 nedenfor). (...)

Kommentarerne til OECD Modeloverenskomstens artikel 5, stk. 4

58. Dette stykke opregner forskellige typer af forretningsmæssig virksomhed, der behandles som undtagelser fra den generelle definition i stk. 1, og ikke er tilstrækkelige til at udgøre faste driftssteder, når de udøves fra faste forretningssteder. Den sidste del af stykket bestemmer, at disse undtagelser kun gælder, hvis den anførte virksomhed er af forberedende eller hjælpende art. Da litra e) gælder enhver virksomhed, der ikke ellers er anført i stykket (så længe virksomheden er af forberedende eller hjælpende art), svarer bestemmelserne i stykket faktisk til en almindelig begrænsning af rammerne for definitionen af fast driftssted i stk. 1 og sammenholdt med dette stykke bidrager med mere detaljerede kriterier for at afgøre, hvad der er et fast driftssted. Bestemmelserne begrænser i betydelig grad definitionen i stk. 1 og udelukker fra dens forholdsvis brede anvendelsesområde en lange række faste forretningssteder, der, blot fordi den forretningsmæssige virksomhed, der udøves fra disse steder, er af forberedende eller hjælpende art, ikke bør behandles som faste driftssteder. Det anerkendes, at et sådant forretningssted meget vel kan bidrage til foretagendets produktivitet, men de leverende ydelser er så fjerne fra den faktiske overskudsfrembringelse, at det er vanskeligt at henføre noget overskud til det pågældende faste forretningssted. Derudover bestemmes i litra f), at kombinationer af virksomhed nævnt i litra a)-e) fra samme faste forretningssted ikke skal betragtes som et fast driftssted, såfremt det faste forretningssteds almindelige virksomhed, som udtrykt i slutningen af stykket, som følge af en sådan kombination er af forberedende eller hjælpende art. Bestemmelserne i stk. 4 er således udformet med henblik på at forhindre, at et foretagende i en stat beskattes i den anden stat, hvis det i denne anden stat kun udøver virksomhed udelukkende af forberedende eller hjælpende art. Bestemmelserne i stk. 4.1 (se nedenfor) underbygger det princip ved at sikre, at virksomhed af forberedende eller hjælpende art, der udføres på et fast forretningssted, skal ses i lyset af anden virksomhed, der udgør komplementære funktioner, der er en del af den sammenhængende virksomhed, og som det samme foretagende eller nært forbundne foretagender udøver i samme stat.

59. Det er ofte vanskeligt at sondre mellem virksomhed, som er af forberedende eller hjælpende art, og virksomhed, som ikke er det. Det afgørende kriterium er, om det faste forretningssted i sig selv udgør en vigtig og væsentlig 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.

71. Eksempler på forretningssteder omfattet af litra e) er faste forretningssteder, der udelukkende anvendes til markedsføring, indsamling af oplysninger eller videnskabelig forskning eller for at opretholde et patent eller overholde en knowhow-aftale, hvis sådanne aktiviteter er af forberedende eller hjælpende art. Stk. 4 finder imidlertid ikke anvendelse, hvis et fast forretningssted, der anvendes til indsamling af oplysninger, ikke kun leverer oplysninger, men også udarbejder planer osv., der er specielt udviklet til den enkelte kundes behov. (...)

(Skattestyrelsens understregninger)

Praksis

Den juridiske vejledning 2019-1, afsnit C. F. 8.2.1 Overordnet om modeloverenskomsten

(...)

Modelkonventionens retskildeværdi

Modeloverenskomsten og dens kommentarer er ikke gennemført i national ret og er derfor ikke folkeretligt bindende. Der er, som navnet siger, tale om en model.

Modeloverenskomsten og dens kommentarer er tilvejebragt gennem et internationalt administrativt samarbejde mellem OECD's medlemslande. Kommentarerne er udtryk for landenes fælles opfattelse. OECD anbefaler, at landene tager udgangspunkt i kommentarerne, når de anvender og fortolker deres DBO'er. Se punkt 3 i indledningen til kommentarerne i modeloverenskomsten.

Det forekommer, at et enkelt land er uenigt i et enkelt element i kommentarerne, og i så fald kan landet få medtaget et forbehold i kommentarerne. Medmindre Danmark har taget et sådant forbehold, er kommentarerne udtryk for, hvordan Skatteministeriet mener, at en konkret bestemmelse i modeloverenskomsten skal udlægges.

I enhver konkret sag er det teksten i den konkrete DBO der gælder, og ikke teksten i modeloverenskomsten. Meget ofte vil DBO'ens bestemmelse dog være sammenfaldende med modeloverenskomstens tekst, eller der vil kun være små afvigelser. Det betyder, at kommentarerne til modeloverenskomsten meget ofte udgør et væsentligt bidrag til fortolkningen af DBO'en. Talrige danske afgørelser henviser til kommentarerne til modeloverenskomsten, og der findes eksempler på, at kommentarerne har haft afgørende betydning. Se TfS 1995, 731 LR.

Man skal dog være opmærksom på, at modeloverenskomsten og dens kommentarer er blevet til administrativt uden Folketingets medvirken. Kommentarerne har dermed ikke samme status som lovbemærkninger.

Kommentaren har kun bindende virkning for forvaltningen, herunder den kompetente myndighed, i det omfang der er tale om egentlige fortolkningsbidrag til udfyldelse af DBO-tekstens enkelte udtryk. Kommentarer, som kun indeholder anbefalinger af processuel karakter, eller som diskuterer overenskomstens indhold ud fra forudsætninger, der findes i landenes interne ret, har ikke direkte bindende virkning efter dansk ret. Kommentarenes retskildemæssige status indebærer endvidere, at de ikke er bindende for Landsskatteretten og domstolene.

Bemærk

Hvis en bestemmelse i en DBO afviger fra modeloverenskomsten, kan baggrund og begrundelse herfor i mange tilfælde findes i bemærkningerne til den lov, som har implementeret DBO' en i dansk ret. Henvi-
ning til implementeringsloven kan findes i afsnit C. F. 9 under de enkelte DBO' er.

Den juridiske vejledning 2019-1, afsnit C. F. 8.2.5.2.1. Hovedregel om fast forretningssted

Hovedregel

Modeloverenskomstens udgangspunkt er, at et fast driftssted er et fast forretningssted, hvor et foretagendes erhvervsvirksomhed helt eller delvis udøves fra. Se modeloverenskomstens artikel 5, stk. 1.

Definitionen indeholder følgende betingelser:

- eksistensen af et forretningssted
- at dette forretningssted skal være fast
- virksomhedsudøvelse for foretagendet, skal ske gennem dette faste forretningssted.

Et foretagende skal opfylde alle tre betingelser for at udgøre et fast driftssted efter modeloverenskomstens artikel 5, stk. 1. Se punkt 6 i kommentaren til modeloverenskomstens artikel 5.

Forretningssted

Et fast forretningssted er fx

- et sted, hvorfra et foretagende ledes
- en filial
- et kontor
- en fabrik
- et værksted
- en mine, en olie- eller gaskilde, et stenbrud eller ethvert andet sted, hvor naturforekomster udvindes.

Opregningen er ikke udtømmende. Udtrykket "forretningssted" dækker over alle lokaler, indretninger eller installationer, der benyttes til at udøve aktiviteten. Se modeloverenskomstens artikel 5, stk. 2, og punkt 10 i kommentaren til artikel 5.

Det er ligegyldigt, om foretagendet

- ejer
- lejer
- låner
- eller på anden måde har rådighed over de lokaler, som det faste forretningssted benytter. Se punkt 12 i kommentaren til modeloverenskomstens artikel 5.

Det er ikke et krav, at der i det hele taget skal være et lokale eller en anden synlig indretning. Se punkt 10 i kommentaren til modeloverenskomstens artikel 5.

(...)

Fast forretningssted

Forretningsstedet skal være fast. Heri ligger to betingelser, der begge skal være opfyldt for, at et forretningssted kan være fast:

- virksomheden skal have en kommerciel og geografisk sammenhæng
- virksomheden skal være af en vis varighed.

(...)

Virksomhedsudøvelse

Et kontor eller en adresse er ikke i sig selv nok til at udgøre et fast driftssted. Det kræves også, at der aktivt foregår en eller anden form for virksomhed fra stedet.

(...)

Den juridiske vejledning 2019-1 afsnit C. F. 8.2.2.5.2.2 Undtagelse: hjælpe- og forberedelsesaktiviteter

Har et foretagende i ét land et fast forretningssted i et andet land, der udøver aktivitet af hjælpende eller forberedende karakter i forhold til hovedformålet med virksomheden, er der ikke fast driftssted på trods af, at foretagendet er et fast forretningssted. Se modeloverenskomstens artikel 5, stk. 4. Se punkt 58-78 i kommentaren til modeloverenskomstens artikel 5, stk. 4.

De eksempler på hjælpe- og forberedende aktiviteter, der er nævnt i modeloverenskomsten, er:

- Anvendelsen af indretninger, der udelukkende skal bruges til oplagring, udstilling og udlevering af varer, der tilhører foretagendet
- Opretholdelsen af et varelager, der udelukkende skal bruges til oplagring, udstilling og udlevering
- Opretholdelsen af et varelager, der udelukkende skal bruges til forarbejdning hos et andet foretagende
- Opretholdelsen af et fast forretningssted, der udelukkende skal foretage indkøb af varer eller indsamle oplysninger for foretagendet
- Opretholdelsen af et fast forretningssted, der udelukkende skal udøve anden virksomhed
- Opretholdelsen af et fast forretningssted, der udelukkende skal udøve en kombination af de aktiviteter, der står på listen ovenfor.

Listen er ikke udtømmende.

(...)

Bemærk

Det kan være vanskeligt at vurdere om et forretningssteds aktiviteter er af hjælpe- eller forberedelseskarakter, eller om de udgør en så væsentlig og betydningsfuld del af foretagendets virksomhed i sin helhed, at der foreligger fast driftssted. Er forretningsstedets almindelige formål identisk med hele virksomhedens almindelige formål, er der tale om fast driftssted. Se punkt 59 i kommentaren til modeloverenskomstens artikel 5.

SKM2015. 644. SR

Skatterådet kunne ikke bekræfte, at et udenlandsk selskab undgår fast driftssted, når det har en medarbejder, der både bor og arbejder (delvist fra et hjemmekontor) i Danmark.

Af indstillingen til Skatterådet fremgik følgende:

”Efter SKATs opfattelse udgør hjemmekontoret et "forretningssted" i overenskomstens forstand. Ifølge OECD-kommentarerne, punkt 4 til art 5, dækker begrebet "forretningssted" alle lokaler, der benyttes til at udøve foretagendets virksomhed, hvad enten de udelukkende bruges til dette formål eller ej, eller hvor virksomheden simpelthen har et vist areal til sin rådighed. Det er endvidere uden betydning, om lokalerne ejes eller lejes af eller på anden måde stilles til rådighed for foretagendet.

"Forretningssted" kan således være alle former for lokaler og arealer, der benyttes til virksomhedens udøvelse, hvilket efter omstændighederne også må kunne omfatte en medarbejders hjemmekontor. I dette tilfælde udføres arbejde fra hjemmekontoret i Danmark over en længere periode.

Det er SKATs opfattelse, at det længerevarende arbejde for virksomheden på medarbejderens bopæl medfører, at selskabet kan siges at have et fast forretningssted i Danmark.

Idet medarbejderen udfører (halvdelen af) sit arbejde for virksomheden på hjemmekontoret, må selskabets virksomhed tillige siges at blive udøvet herigennem på regelmæssig basis, dvs. ikke tilfældigt og sporadisk.

Et fast driftssted foreligger dog ikke, hvis aktiviteterne, som foregår via det faste forretningssted må anses for udelukkende at være af hjælpende eller forberedende karakter.

Spørger mener ikke, at medarbejderen har bemyndigelse til at repræsentere selskabet eller til at indgå kontrakter på vegne af selskabet og således ingen beslutningskompetence har, og at der derfor er tale om hjælpende og forberedende arbejde.

Det er SKATs opfattelse, at medarbejderens arbejde ikke er af hjælpende eller forberedende karakter og at der ikke er tale om oplysning og reklame, som i SKM2005. 532. LSR og TfS 1991, 309, LSR, hvor Landsskatteretten fandt, at der ikke var fast driftssted via repræsentationskontorerne.

Medarbejderen i Danmark er ansvarlig for salg og markedsføring af selskabets produkter. Derudover yder medarbejderen rådgivning og support. Opgaverne er kundekontakt, kundemøder med henblik på salg, udarbejdelse af konkrete planer og projekter for kunderne samt forberedelse til og opfølgning på salgsmøderne.

Efter SKATs opfattelse afslutter medarbejderen reelt aftalerne, ude hos kunderne, jf. SKM2014. 512. SR, hvor handlen reelt ansås for afsluttet ved ordreafgivelsen. Det er i den henseende underordnet, hvorvidt aftalerne indgås mundtligt eller skriftligt. Medarbejderen har et vist rum til at forhandle i. Derudover bliver de fleste aftaler gennemført helt eller delvist, uanset om aftalerne ifølge selskabets formelle retningslinjer efterfølgende skal godkendes.

Medarbejderens kernefunktion er således salg og support, dvs. selskabets kernevirksomhed. Y skal kort sagt beholde eksisterende kunder og skaffe nye kunder. ”

SKM2011. 351. SR (TfS2011. 558. SR)

Skatterådet fandt, at en dansk filial af et udenlandske selskab fik fast driftssted her i landet. Filialens aktiviteter blev udført af en enkelt medarbejder fra dennes hjemmekontor. Det forhold, at et hjemmekontor udgjorde forretningsstedet var ikke væsentligt i forbindelse med vurderingen af, om selskabet udøvede sin virksomhed gennem hjemmekontoret. Det blev endvidere fastslået, at filialens forretningsaktiviteter ikke var af forberedende og hjælpende karakter, selv om der ikke var tillagt medarbejderen en selvstændig beslutningskompetence.