

Udskriftsdato: 15. december 2025

AFG nr 9949 af 24/09/2019 (Gældende)

EU, Fast driftssted, OECD

Ministerium: Skatteministeriet

Journalnummer: 19-0410063

EU, Fast driftssted, OECD

Spørger, der var hjemmehørende i Spanien, leasede fly ud med besætning. Sådelt Wet Lease.

Spørger havde indgået aftale med G1 om levering af ACMI-ydelser (Aircraft, Crew, Maintenance og Insurance) til G1's flyruter.

I forbindelse med ansættelse af dansk talende stewardesser havde Spørger oprettet en dansk filial.

Det arbejde personalet udførte skete hovedsageligt i luften. Kun en begrænset del af personalets arbejdsopgaver udførtes i danske lufthavne, herunder timeregistrering og andet administrativt arbejde samt kontrol af billetter.

Skatterådet fandt ikke, at Spørger kunne anses for at have et fast forretningssted i Danmark.

Ligeledes fandt Skatterådet ikke, at Spørger kunne anses for at have en agent i Danmark, jf. artikel 5, stk. 5 i Modeloverenskomsten.

Skatterådet bekræftede herefter, at Spørger ikke skulle anses for at have fast driftssted i Danmark, jf. selskabsskattelovens § 2, stk. 1, litra a.

Skatterådsmøde 24. september 2019 - SKM2019. 521. SR

Spørgsmål

1. Vil Spørger blive anset for at udøve erhverv gennem et fast driftssted i Danmark som defineret i selskabsskattelovens § 2 i kraft af de aktiviteter, der er beskrevet i denne anmodning om bindende svar?

Svar

1. Nej

Beskrivelse af de faktiske forhold

Denne anmodning vedrører spørgsmålet, om en spansk baseret juridisk enhed, Spørger, vil blive anset for at udøve erhverv gennem et dansk fast driftssted, herunder igennem en dansk filial af Spørger, H1 S. A. (herefter "Filialen").

Spørger er stiftet i Spanien og har hjemsted i Spanien. Spørger driver virksomhed inden for lufttransportbranchen blandt andet ved levering af såkaldte "Wet Lease"-serviceydelser til flyselskaber rundt om i verden. En Wet Lease-kontrakt er en leasingaftale, hvor ét luftfartsselskab (leasinggiver) stiller et fly, komplet besætning, herunder løn og godtgørelse til besætningen, vedligeholdelse af flyet og forsikring til rådighed for et andet selskab, typisk et andet luftfartsselskab, (leasingtager) som driver virksomhed med formidling af flyrejser. Leasingtager vil typisk levere brændstof og dække lufthavnsgebyrer og andre afgifter og skatter m.v. Flyet anvender leasingtagers flynummer.

Spørger har indgået en Wet Lease-kontrakt med G1 om levering af ACMI-ydelser (Aircraft, Crew, Maintenance & Insurance) til G1's flyruter.

Som led i indgåelsen af kontrakten med G1, var det nødvendigt for Spørger at oprette en dansk filial. Det skyldes, at G1 i kontrakten har stillet et ufravigeligt krav om, at der skal være dansk-talende stewardesser blandt besætningen på samtlige flyruter for G1. Spørger oprettede derfor en dansk filial af selskabet

for herigennem at ansætte dansktalende stewardesser til at arbejde på flyvningerne for G1. Filialen er registreret med CVR-nr og har en c/o adresse i Danmark på et såkaldt "kontorhotel".

Spørger har ikke ansat personale i Danmark, herunder på kontorhotellet, og har heller ingen lokal ledelse for filialen i Danmark.

Besætningen på flyvninger for G1 vil som udgangspunkt bestå af to spanske piloter og en spansk stewardesse, som alle er ansat hos Spørger, og en dansktalende stewardesse, som er ansat i Filialen. Samtlige besætningsmedlemmer får deres løn udbetalt af Spørger. Lønnen bliver betalt fra en spansk bankkonto.

Filialen leverer ingen andre ydelser til Spørger end det arbejde, de dansktalende stewardesser udfører på de internationale flyvninger for G1. Disse ydelser leveres hovedsageligt i luften. Kun en meget begrænset del af de danske og spanske stewardessers arbejdsopgaver udføres i danske lufthavne, herunder ved timeregistrering og lignende administrativt arbejde samt ved kontrol af flybilletter ved G1's terminaler. Filialen leverer ingen yderligere ydelser til G1 eller andre kunder i Danmark, herunder ingen af de øvrige ydelser, der er omfattet af den indgåede Wet Lease-kontrakt med G1. Filialen indgår endvidere ingen kontrakter med andre kunder, ligesom Filialen ikke administrerer overholdelsen af allerede indgåede kontrakter. Disse øvrige ydelser, som er Spørgers hovedaktiviteter, leveres af Spørger og Spørgers personale i Spanien.

Hverken Spørgers eller Filialens medarbejdere vil være tilknyttet et fast kontor (fast forretningssted) i Danmark. Medarbejderne vil alene kortvarigt opholde sig i danske lufthavne, herunder i visse tilfælde på G1's kontorer for at underskrive operationelle tidsrapporter. Den resterende arbejdstid vil foregå i luften og i mindre omfang i andre lufthavne rundt om i verden. Spørgers medarbejdere vil fra tid til anden overnatte på hotel i Danmark alt efter lokaliteten for endestationen for de konkrete flyruter, de skal arbejde på. Der er ingen piloter og stewardesser ansat hos Spørger, som permanent skal arbejde på flyvninger for G1. Piloter og stewardesser arbejder skiftevis på diverse flyruter for forskellige flyselskaber.

Filialen har endelig ingen agenter ansat i Danmark. Spørger har alene en kontaktperson i Danmark, idet dette var påkrævet af Skattestyrelsen i forbindelse med stiftelsen af Filialen.

Spørgers opfattelse og begrundelse

Indledning

Det er Spørgers opfattelse, af Filialen ikke vil udgøre et fast driftssted for Spørger, og at spørgsmålet derfor bør besvares med et "nej".

Generelt om fast driftssted

Da der ikke længere er en dobbeltbeskatningsoverenskomst mellem Danmark og Spanien, skal spørgsmålet om, hvorvidt et udenlandsk selskab har fast driftssted i Danmark, alene afgøres efter selskabsskattelovens § 2.

Det følger af selskabsskattelovens § 2, at selskaber hjemmehørende i udlandet er undergivet begrænset skattepligt i Danmark, såfremt de udøver et erhverv fra et fast driftssted i Danmark. Selskabsskattelovens § 2 skal fortolkes i overensstemmelse med artikel 5 i OECD's modeloverenskomst ("OECD-overenskomsten").

I henhold til artikel 5, stk. 1 i OECD-overenskomsten skal tre kumulative betingelser opfyldes, for at der er tale om et fast driftssted:

1. Eksistensen af et forretningssted;
2. Dette forretningssted skal være fast; og

3. Virksomhedsudøvelse for foretagendet skal ske helt eller delvist igennem dette faste forretningssted.

Uanset punkt 1 vil en virksomhed ikke blive anset for at have et fast driftssted, hvis de aktiviteter, der udføres på dette faste forretningssted blot er af forberedende eller hjælpende karakter. Det afgørende kriterium er, hvorvidt en aktivitet i det faste forretningssted i sig selv udgør et væsentligt og betydningsfuldt element i virksomhedens aktiviteter under et. Hvis det faste forretningssted derudover har til opgave at administrere en virksomhed eller en del af virksomheden, vil dette ikke blive anset for at være forberedelses- eller hjælpeaktiviteter.

I nærværende sag er disse grundlæggende betingelser for at statuere et fast driftssted efter Spørgers opfattelse ikke tilstede.

Fast driftssted i kraft af filialregistrering

Skatterådet har i SKM2014. 320. SR fastslået, at en filialregistrering efter selskabslovens § 345 i Erhvervsstyrelsen ikke i sig selv medfører, at et udenlandsk selskab kan anses for at have etableret et fast driftssted i Danmark, og derved er undergivet begrænset skattepligt i Danmark. Hertil kræves, at betingelserne som beskrevet i artikel 5, stk. 1, i OECD-overenskomsten er tilstede.

Spørgers registrering af Filialen i Danmark medfører således ikke i sig selv, at Spørger har fast driftssted i Danmark.

Fast driftssted i kraft af Filialen

Efter hovedreglen i artikel 5, stk. 1 i OECD-overenskomsten, skal der være et faktisk forretningssted, som er fast, og hvorfra der udøves en erhvervmæssig aktivitet af en vis varighed. Der stilles således krav om eksistensen af et "forretningssted", typisk i form af indretninger såsom lokaler eller i visse tilfælde maskineri eller udstyr.

Spørger vil ganske vist have en postadresse hos kontorhotellet, men Spørger har ikke rådighed over egentlige kontorlokaler eller lignende faciliteter i Danmark. Filialen er alene registreret med en c/o adresse. Hverken Spørgers eller Filialens medarbejdere vil i praksis benytte faciliteterne hos kontorhotellet. Medarbejderne vil videre ikke på anden måde være tilknyttet et fast sted i Danmark, men vil alene opholde sig kortvarigt i danske lufthavne fra tid til anden, herunder i visse tilfælde på G1's kontorer for at underskrive operationelle tidsrapporter. Spørger kan på ingen måde disponere over G1's kontorer eller andre kontorer i Danmark. Idet Spørgers medarbejdere formentlig ikke vil være bosat i Danmark vil Spørgers medarbejdere ind i mellem overnatte på hoteller i Danmark alt efter endestationen for de konkrete flyruter, de arbejder på, men ingen af medarbejderne vil have fast bopæl eller hyppigt ophold i Danmark.

Hverken c/o adressen for Filialen eller nogen lokaler i en dansk lufthavn udgør derfor et fast forretningssted, hvorigennem Spørger udøver aktiviteter i Danmark.

Som beskrevet ovenfor skal virksomhedsudøvelsen gennem det faste forretningssted i Danmark desuden omfatte aktiviteter, der bidrager væsentligt til den udenlandske virksomheds overskudsfrembringelse, førend der kan statueres dansk fast driftssted. For aktiviteter, der alene har karakter af hjælpefunktioner, eksempelvis fordi virksomhedens egentlige værdiskabende aktivitet og reelle beslutningskompetence er henlagt til udlandet, kan der normalt ikke statueres fast driftssted i Danmark.

Spørgers medarbejdere vil alene kortvarigt opholde sig i Danmark i forbindelse med flyvninger til og fra Danmark. De funktioner, der udøves af medarbejderne, mens de er i Danmark, er alene af hjælpende eller understøttende karakter. Deres hovedarbejdsopgaver udføres ombord på flyene. De egentlige værdi-

skabende aktiviteter og reelle beslutningskompetencer for Spørger foretages i Spanien. Spørger har ingen salgsopsøgende aktiviteter, kontaktindgåelsesaktiviteter eller andre lignende kerneaktiviteter i Danmark.

Spørger vil således ikke udføre væsentlige dele af sin virksomhed i Danmark.

På baggrund af ovenstående er det samlet set vurderingen, at den danske filial ikke lever op til kravene om at udgøre et fast sted i Danmark, hvorfra Spørgers aktivitet udføres, og at Spørger derfor ikke er begrænset skattepligtig efter reglerne om fast driftssted.

Skulle Skattestyrelsen mod forventning være af den opfattelse, at betingelserne for etablering af et fast forretningssted er opfyldt, er det Spørgers opfattelse, at Filialens aktiviteter i Danmark alene er af forberedende og hjælpende karakter, hvorved der alligevel ikke er tale om et skattemæssigt fast driftssted.

Agent-reglen

Foruden det ovenfor beskrevne kan et selskab anses for at have et fast driftssted, hvis et underliggende selskab eller en filial anses for at være agent i henhold til artikel 5, stk. 5, i OECD-overenskomsten, som fastsætter, at ”[...] hvor en person - med undtagelse af en sådan uafhængig repræsentant, for hvem stk. 6 finder anvendelse - der udøver virksomhed for et foretagende, har, og sædvanligvis udøver, en fuldmagt i en kontraherende stat til at indgå aftaler i foretagendets navn, skal dette foretagende anses for at have fast driftssted i denne stat med hensyn til enhver virksomhed, som han foretager for foretagendet [...]”.

Eftersom hverken Filialen som sådan eller medarbejdere ansat heri vil have fuldmagt til at indgå kontrakter i Spørgers navn, kan Spørger ikke anses for at have et fast driftssted med den begrundelse, at Filialen bliver anset for at være en agent i henhold til artikel 5, stk. 5 i OECD-overenskomsten.

På baggrund af ovenstående bør svaret på spørgsmål 1 være et "nej".

Skattestyrelsens indstilling og begrundelse

Spørgsmål 1

Det ønskes bekræftet, at Spørger ikke bliver anset for at udøve erhverv gennem et fast driftssted i Danmark som defineret i selskabsskattelovens § 2 i kraft af de aktiviteter, der er beskrevet i denne anmodning om bindende svar.

Begrundelse

Selskaber og foreninger mv., som nævnt i selskabsskattelovens § 1, stk. 1, med hjemsted i udlandet er begrænset skattepligtige til Danmark, når der udøves erhverv med fast driftssted her i landet. Se selskabsskattelovens § 2, stk. 1, litra a.

Ved afgrænsningen af begrebet ”fast driftssted” i selskabsskattelovens § 2, stk. 1, litra a, lægges der vægt på principperne i artikel 5 i OECD’s Modeloverenskomst (herefter Modeloverenskomsten) med tilhørende kommentarer. Se cirkulære 1988-11-07 nr. 136 og Den juridiske vejledning 2019-1, afsnit C. D. 1.2.2.

Udtrykket ”fast driftssted” defineres i Modeloverenskomstens artikel 5, stk. 1, som ”et fast forretningssted, gennem hvilket et foretagendes virksomhed helt eller delvis udøves”.

Artiklen indeholder således tre betingelser for, at et fast driftssted kan foreligge:

1. Der skal være et ”forretningssted”;
2. forretningsstedet skal være ”fast”, og

3. det udenlandske foretagende skal helt eller delvist "udøve sin virksomhed gennem det faste forretningssted".

Kun hvis alle tre betingelser er opfyldt, medfører det, at et udenlandsk selskabs aktiviteter i Danmark kan statuere fast forretningssted. Se punkt 6 i 2017-kommentarerne til artikel 5 til Modeloverenskomsten.

Hvis aktiviteten kan karakteriseres som værende af forberedende eller hjælpende karakter i henhold til art. 5, stk. 4, i Modeloverenskomsten, statueres der dog ikke fast driftssted.

Uanset, at der ikke er et fast forretningssted, kan der foreligge et fast driftssted, hvis en person udøver virksomhed for et foretagende og har - og sædvanligvis udøver, en fuldmagt i en kontraherende stat til at indgå aftaler i foretagendets navn, se 2014 Modeloverenskomstens artikel 5, stk. 5 (Agentreglen).

Skattestyrelsen bemærker, at den ændrede artikeltekst i 2017 Modeloverenskomsten vedrørende agentreglen skal implementeres i selskabsskattelovens § 2 via lovgivning før den finder anvendelse.

Spørger er skattemæssigt hjemmehørende i Spanien. Hvorvidt Spørgers medarbejder medfører fast driftssted i Danmark for Spørger, beror på en konkret vurdering af, om de nævnte betingelser er opfyldt ved medarbejderens tilstedeværelse i Danmark og de aktiviteter, vedkommende udfører i Danmark.

Ad. 1 – der skal være et "forretningssted"

For at der kan statueres fast driftssted i Danmark efter Modeloverenskomstens artikel 5, stk. 1, skal det udenlandske foretagende have et forretningssted i Danmark.

Det følger af punkt 10-12 i 2017-kommentarerne til Modeloverenskomsten, at et forretningssted blandt andet dækker enhver slags lokaler, som anvendes til at udøve selskabets virksomhed, uanset om de udelukkende anvendes til denne virksomhed. Det er uden betydning, om lokalerne ejes eller lejes af selskabet, så længe selskabet har reel ret til at anvende lokalet, og at lokalet rent faktisk anvendes til virksomhedsudøvelse i tilstrækkelig grad.

Det udenlandske selskab skal således have en reel råderet til at anvende lokaler eller lignende og der skal være virksomhedsudøvelse derfra.

Det er oplyst, at det udenlandske selskab har en c/o adresse i Danmark i et såkaldt "kontorhotel". Rådgiver har telefonisk bekræftet, at det alene er en c/o adresse og at Spørger ikke har rådighed over nogen lokaler på adressen.

Efter Skattestyrelsens vurdering udgør c/o adressen ikke et fast forretningssted, idet selskabet ikke ses at have råderet over noget lokale eller areal, hvorfra det udøver sin virksomhed.

Spørger har medarbejdere, der i kortere tid vil opholde sig i Danmark. Herunder danske stewardesser, der er ansat i den danske filial. Når medarbejderne er i Danmark vil de opholde sig i lufthavnen, herunder i nogen tilfælde på G1's kontorer for at underskrive tidsrapporter. I nogen tilfælde vil medarbejderne overnatte på hotel i Danmark, hvis endestationen for flyruten er i Danmark.

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, jf. punkt 12 til artikel 5 i 2017-kommentarerne til Modeloverenskomsten.

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.

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, må lokaliteten betragtes som et "forretningssted, hvorfra et foretagendes virksomhed helt eller delvis udøves". 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. Se i det hele punkt 12 til artikel 5 i 2017-kommentarerne til Modeloverenskomsten. Her gives et eksempel hvor et foretagendes 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. Her vil lokalerne ikke anses for at udgøre et "forretningssted, hvorfra et foretagendes virksomhed helt eller delvis udøves".

Skattestyrelsen finder på samme måde, at de lokaler, som medarbejderne anvender i forbindelse med deres ophold i Danmark, ikke kan anses for at udgøre et forretningssted, hvorfra foretagendets virksomhed helt eller delvis udøves.

Dels finder Skattestyrelsen ikke, at Spørger har nogen egentlig råderet over G1's kontorer eller dele af lufthavnen og dels finder Skattestyrelsen ikke, at Spørger kan anses for at udøve virksomhed i Danmark. Spørgers virksomhed består i at drive virksomhed indenfor luftfartsvirksomhed, hvilke primært sker i Spanien, hvorfra kontrakter indgås og administreres, samt i luften, hvor det primære arbejde om bord på flyene udføres.

Uanset, at der ikke er et fast forretningssted, hvorfra der udøves virksomhed, kan der foreligge et fast driftssted, hvis foretagendet har en agent i Danmark, se Modeloverenskomstens artikel 5, stk. 5. Agentreglen finder anvendelse, hvis en person handler i en kontraherende stat på vegne af et foretagende og i den egenskab sædvanligvis indgår kontrakter eller sædvanligvis spiller den ledende rolle op til indgåelsen af kontrakter, der rutinemæssigt indgås af foretagendet uden væsentlige ændringer.

Skattestyrelsen finder ud fra en konkret vurdering ikke, at Spørger, kan anses for at have fast driftssted efter agentreglen. Skattestyrelsen lægger vægt på, at de medarbejdere, der opholder sig i Danmark, alene er her i forbindelse med deres arbejde som henholdsvis stewardesser og piloter.

Det er ydermere oplyst, at Spørger har en kontaktperson i Danmark. Efter Spørgers oplysninger har det været påkrævet i forbindelse med registrering af filialen. Skattestyrelsen lægger til grund, at der alene er tale om en kontaktperson, som ikke udfører noget arbejde for filialen udover at fungere som kontaktperson.

Det forhold, at Spørger har registreret en filial i Danmark fører ikke til et andet resultat, jf. bl.a. SKM2014. 320. SR, hvor Skatterådet fandt, at registrering af en filial i Danmark ikke i sig selv medfører fast driftssted.

Herefter finder Skattestyrelsen ikke, at Spørger får fast driftssted i Danmark. jf. selskabsskattelovens § 2, stk. 1, litra a.

Indstilling

Skattestyrelsen indstiller, at spørgsmål 1 besvares med "nej".

Skatterådets afgørelse og begrundelse

Skatterådet tiltræder Skattestyrelsens indstilling og begrundelse.

Lovgrundlag, forarbejder og praksis

Spørgsmål 1

Lovgrundlag

LBKG 2016-09-06 nr. 1164 - Selskabsskatteloven

§ 2, stk. 1

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

a. udøver et erhverv med fast driftssted her i landet, jf. dog stk. 6. Udøvelse af erhverv om bord på et skib med hjemsted her i landet anses for udøvelse af erhverv med fast driftssted her i landet, såfremt udøvelse af det pågældende erhverv, hvis det var udført i land, ville blive anset for udøvelse af erhverv med fast driftssted her i landet. Skattepligten omfatter udøvelse af erhverv med fast driftssted her i landet eller deltagelse i en erhvervsvirksomhed med fast driftssted her. Skattepligten omfatter endvidere indkomst i form af løbende ydelser hidrørende fra en sådan virksomhed eller fra afståelsen af en sådan virksomhed, når ydelserne ikke er udbytte, afdrag på et tilgodehavende, renter eller royalties. Skattepligten omfatter desuden bortforpagtning af en sådan virksomhed. Bygge-, anlægs- eller monteringsarbejde anses for at udgøre et fast driftssted fra første dag. Skattepligten omfatter endvidere fortjeneste eller tab ved afhændelse, afståelse eller opgivelse af formuegoder, der er knyttet til en sådan virksomhed. For så vidt angår aktier, omfatter skattepligten for faste driftssteder gevinst, tab og udbytte på selskabets aktier, når afkastet vedrører det faste driftssted, herunder gevinst, tab og udbytte af aktier, der indgår i det faste driftssteds anlægskapital, samt genbeskatningssaldo efter § 31 A.

OECD Modeloverenskomst af 2017 til overenskomst til undgåelse af dobbeltbeskatning, for så vidt angår indkomst- og formueskatter

Artikel 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:

1. et sted, hvorfra foretagendet ledes
2. en filial
3. et kontor
4. en fabrik
5. et værksted og
6. 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:

1. anvendelsen af anlæg udelukkende til oplagring, udstilling eller levering af varer tilhørende foretagendet
2. opretholdelsen af et varelager tilhørende foretagendet udelukkende til oplagring, udstilling eller levering
3. opretholdelsen af et varelager tilhørende foretagendet udelukkende til bearbejdelse eller forædling hos et andet foretagende

4. opretholdelsen af et fast forretningssted udelukkende for at foretage indkøb af varer eller fremskaffe oplysninger til foretagendet
5. opretholdelsen af et fast forretningssted udelukkende for at udføre anden virksomhed for foretagendet
6. opretholdelsen af et fast forretningssted udelukkende med henblik på en kombination af de under litra a)-e) nævnte formål,

såfremt denne virksomhed, eller for så vidt angår litra f) det faste forretningssteds almindelige virksomhed, er af forberedende eller hjælpende art.

Stk. 5. 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:

1. dette sted eller det andet sted udgør et fast driftssted for foretagendet eller det nært forbundne foretagende efter bestemmelserne i denne artikel eller
2. 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.

Stk. 6. Uanset bestemmelserne i stk. 1 og 2, jf. dog bestemmelserne i stk. 6, gælder det, at hvor en person handler i en kontraherende stat på vegne af et foretagende og i den egenskab sædvanligvis indgår kontrakter eller sædvanligvis spiller den ledende rolle op til indgåelsen af kontrakter, der rutinemæssigt indgås af foretagendet uden væsentlige ændringer, og disse kontrakter:

1. er indgået i foretagendets navn eller
2. vedrører overdragelse af ejendomsret eller tildeling af brugsret til ejendom ejet af det pågældende foretagende, eller som foretagendet har brugsret til, eller
3. vedrører foretagendets levering af ydelser,

anses dette foretagende for at have fast driftssted i denne stat med hensyn til enhver virksomhed, som denne person udøver for foretagendet, medmindre denne persons virksomhed er begrænset til den i stk. 4 nævnte virksomhed, som, hvis den udøves fra et fast forretningssted (medmindre stk. 4.1 finder anvendelse på forretningsstedet), ikke ville gøre dette faste forretningssted til et fast driftssted i henhold til bestemmelserne i det pågældende stykke.

Stk. 7. Stk. 5 finder ikke anvendelse, når den person, der handler i en kontraherende stat på vegne af et foretagende fra en anden kontraherende stat, udøver forretningsmæssig virksomhed i førstnævnte stat som en uafhængig repræsentant og handler på vegne af foretagendet som led i denne virksomhed. Når en person handler udelukkende eller næsten udelukkende på vegne af et eller flere nært forbundne foretagender, anses denne person dog ikke for at være en uafhængig repræsentant i denne bestemmelses forstand for et sådant foretagende.

Stk. 8. Den omstændighed, at et selskab hjemmehørende i en kontraherende stat kontrollerer eller kontrolleres af et selskab, som er hjemmehørende i den anden kontraherende stat, eller som (enten gennem et fast driftssted eller på anden måde) udøver forretningsmæssig virksomhed i den anden stat, bevirker ikke i sig selv, at et af de to selskaber anses for et fast driftssted for det andet. *Stk. 9.* I denne artikel er en person eller et foretagende nært forbundet med et foretagende, hvis denne eller dette under hensyntagen til alle faktiske omstændigheder kontrollerer den anden (det andet), eller begge kontrolleres af de samme personer eller foretagender. En person eller et foretagende anses i alle tilfælde for at være nært forbundet

med et foretagende, hvis denne eller dette direkte eller indirekte er retmæssig ejer af mindst 50 pct. af den anden (det andet) (eller i tilfælde af et selskab af mindst 50 pct. af det samlede antal stemmer og den samlede værdi af selskabets aktier eller af den reelle egenkapitalandel i selskabet), eller hvis en anden person eller et andet foretagende direkte eller indirekte er retmæssig ejer af mindst 50 pct. (eller i tilfælde af et selskab af mindst 50 pct. af det samlede antal stemmer og den samlede værdi af selskabets aktier eller af den reelle egenkapitalandel i selskabet) af personen og foretagendet eller af de to foretagender.

OECD Modeloverenskomst af 2014 til overenskomst til undgåelse af dobbeltbeskatning, for så vidt angår indkomst- og formueskatter

Artikel 5

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

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

1. et sted, hvorfra foretagendet ledes;
2. en filial;
3. et kontor;
4. en fabrik;
5. et værksted og
6. en grube, en gas- eller olie kilde, et stenbrud eller et andet sted, hvor naturforekomster udvindes.

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.

Stk. 4. Uanset foranstående bestemmelser i denne artikel skal udtrykket "fast driftssted" ikke omfatte:

1. anvendelsen af indretninger udelukkende til oplagring, udstilling eller udlevering af varer tilhørende foretagendet;
2. opretholdelsen af et varelager, tilhørende foretagendet, udelukkende til oplagring, udstilling eller udlevering;
3. opretholdelsen af et varelager, tilhørende foretagendet, udelukkende til bearbejdelse eller forædling hos et andet foretagende;
4. opretholdelsen af et fast forretningssted udelukkende for at foretage indkøb af varer eller fremskaffe oplysninger til foretagendet;
5. opretholdelsen af et fast forretningssted udelukkende i det øjemed at udføre anden virksomhed af forberedende eller hjælpende art for foretagendet;
6. opretholdelsen af et fast forretningssted udelukkende med henblik på en kombination af de under 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.

Stk. 5. Uanset bestemmelserne i stk. 1 og 2, hvor en person - med undtagelse af en sådan uafhængig repræsentant, for hvem stk. 6 finder anvendelse - der udøver virksomhed for et foretagende, har, og sædvanligvis udøver, en fuldmagt i en kontraherende stat til at indgå aftaler i foretagendets navn, skal dette foretagende anses for at have fast driftssted i denne stat med hensyn til enhver virksomhed, som han foretager for foretagendet, medmindre hans virksomhed er begrænset til sådanne, som er nævnt i stk. 4, som, hvis den udøves gennem et fast forretningssted, ikke ville gøre dette faste forretningssted til et fast driftssted i henhold til bestemmelserne i pågældende stykke.

Stk. 6. Et foretagende anses ikke for at have fast driftssted i en kontraherende stat, blot fordi det driver forretning i den stat gennem en mægler, kommissionær eller anden uafhængig repræsentant, såfremt disse personer handler inden for rammerne af deres sædvanlige forretningsvirksomhed.

Stk. 7. Den omstændighed, at et selskab, hjemmehørende i en af de kontraherende stater, behersker eller beherskes af et selskab, som er hjemmehørende i den anden kontraherende stat, eller som (enten gennem et fast driftssted eller på anden måde) udøver forretningsvirksomhed i den anden stat, skal ikke i sig selv bevirke, at et af de to selskaber anses for et fast driftssted for det andet.

Praksis

Cirkulære 1988-11-07 nr. 136

15. Indtægter fra udøvelse af erhverv med *fast driftssted her i landet* eller fra deltagelse i en sådan erhvervsvirksomhed medfører begrænset skattepligt.

Ved et fast driftssted forstås et fast forretningssted, hvor et foretagendes virksomhed udøves helt eller delvis i den hensigt at opnå fortjeneste. Med hensyn til afgrænsningen af begrebet fast driftssted kan henvises til artikel 5 i OECD's model til dobbeltbeskatningsoverenskomster. Et udenlandsk selskab m.v. er begrænset skattepligtigt, hvis det er berettiget til en andel af overskuddet af en erhvervsvirksomhed med fast driftssted her i landet, selv om denne ikke drives af selskabet m.v. Et udenlandsk selskab m.v. bliver således skattepligtigt her i landet, såfremt det har ydet en herværende erhvervsvirksomhed et lån, og som vederlag herfor har betinget sig en andel i den pågældende virksomheds nettooverskud.

(...)

2017-kommentarerne til OECD Modeloverenskomstens artikel 5

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.