

Udskriftsdato: 20. december 2025

AFG nr 9967 af 17/11/2020 (Gældende)

Fast driftssted, hjemmekontor, moms, forretningssted

Ministerium: Skatteministeriet

Journalnummer: 20-0866400

Fast driftssted, hjemmekontor, moms, forretningssted

Spørger er et udenlandsk selskab, hvis kernevirksomhed er salg af rejser. Det er oplyst, at hjemmekontoret udgør medarbejderens primære arbejdsplads, og at der ikke er tale om en begrænset tidsperiode. Medarbejderens opgaver inkluderer blandt andet planlægning af disse rejser, herunder at tilbyde personlig og privat støtte til klienterne i løbet af rejserne.

Spørger har dog ingen forretningsmæssig interesse i, at medarbejderen arbejder fra Danmark, og opnår heller ingen forretningsmæssig fordel heraf. Skatterådet bekræfter, at Spørger ikke har fast driftssted i Danmark.

Det vurderes, at Spørger ikke vil få momsmæssigt fast forretningssted i Danmark. Der lægges ud over ovenstående vægt på, at der ikke skal sælge rejseydelser fra Danmark. Herudover er der lagt vægt på, at Spørger ikke vil få et repræsentationskontor i Danmark, at alle beslutninger vedrørende den overordnede ledelse af virksomheden foregår i Y-land, samt at virksomhedens centrale administrationsfunktioner ligeledes udføres der.

Skatterådsmøde 17. november 2020 - SKM2020. 473. SR

Spørgsmål

1. Kan Skatterådet bekræfte, at H1 ikke har et fast driftssted i Danmark?
2. Vil H1 blive anset for momsmæssigt at have et fast forretningssted i Danmark, og derfor blive momspligtige, når de har en medarbejder, der er bosat og arbejder her?

Svar

1. Ja
2. Nej

Beskrivelse af de faktiske forhold

H1 er et rejsebureau, der sælger rejser til X-region. Vores kerneaktivitet er i Y-land. H1 henvender sig primært til kunder fra Z-land, som udgør størstedelen af kundebasen. Virksomheden har ingen kunder i X-region.

H1 har i øjeblikket én medarbejder der sidder i Danmark. Medarbejderen flyttede til Danmark af personlige årsager og anmodede om at fortsætte med at arbejde for H1, når hun var flyttet til Danmark. Medarbejderen har et virtuelt kontor og arbejder hjemmefra.

Der var ikke noget ønske fra H1 om at etablere et permanent kontor i Danmark. Skulle Medarbejderen forlade Danmark, har H1 ikke dansk tilstedeværelse. Virksomhedens har andre ansatte bosiddende i to forskellige byer i Y-land: Y1-by og Y2-by. Der er kun et fysisk kontor i hovedkvarteret i Y1-by. Vores medarbejder i Y2-by har per i dag også et virtuelt kontor og arbejder hovedsageligt hjemmefra.

Medarbejderen har rollen som Lead [] og Regional Manager []. Sidstnævnte kom som en naturlig konsekvens af Medarbejderens flytning til Danmark og var ikke grunden til flytningen.

Det skal også bemærkes, at da Medarbejderen nu er placeret i Danmark, giver det hende muligheden for at udforske, opleve og udvide sin viden om eksisterende og nye danske udbydere. Lejlighedsvis mødes Medarbejderen med danske udbydere, f.eks. til hotelinspektioner og for at opretholde H1's forhold til

samarbejdspartnere. Dette er nyttigt for H1's produktudvikling i området, men det er ikke et kriterium virksomheden har til hendes stilling, ej heller er det et tildelt ansvar i hendes kontrakt.

Medarbejderens rolle består hovedsageligt af rejseplanlægning, marketing og administration.

Rejseplanlægning omhandler kreationen af rejser til hele regionen. Ved modtagelsen af en e-mail-forespørgsel svarer H1's grundlægger, ejer, og administrerende direktør på denne forespørgsel, og tildeler derefter jobbet til nogen på holdet; en rejseplanlægger. Dette kan være Medarbejderen eller et andet teammedlem.

På dette tidspunkt begynder planlægningsprocessen, og den, der får tildelt jobbet, vil samarbejde med ejer og/eller andre rejseplanlæggere. Det er en del af vores virksomhedspolitik, at der altid bliver arbejdet i teams med en person i spidsen for projektet. Med andre ord er der aldrig en enkelt person, der udfører alle opgaver relateret til et projekt; tværtimod er arbejdet opdelt mellem forskellige teammedlemmer på forskellige stadier af planlægningsprocessen.

Når et forslag (rejseplan og pris) er godkendt af ejer, sendes det til klienten (hovedsageligt rejseagenter, men kan også være direkte), og hvis de accepterer vores tilbud, genererer vores Y-land-baserede regnskabsafdeling fakturaen og videresender den til klienten sammen med et betalingslink. Den samme proces gentages, når det er tid til slutfaktura.

Det er dermed den Y-land-baserede regnskabsafdeling, der håndterer alt salg og transaktioner, og ikke Medarbejderen eller en af de andre medarbejdere.

Når H1 har modtaget alle midler, skal klienterne modtage de endelige rejsedokumenter. Igen er skabelsen af de endelige dokumenter altid en fælles proces med teamet, typisk med et junior medlem af personalet der først indsætter oplysningerne i dokumentet, og Medarbejderen eller ejer gennemgår dokumentet inden afsendelse.

De rejsendes ferie skal også håndteres før og under rejsen. Dette involverer typisk genbekræftelse og krydstjek af tjenester, samt nøje opfølgning med både de rejsende og de udbydere involveret i rejsen. Disse opgaver deles typisk med et andet teammedlem, der kommunikerer med udbyderne, og Medarbejderen kommunikerer direkte med de rejsende og deres rejseagent.

Når en rejse er afsluttet, sørger regnskabsafdelingen for betalingen af kommission og for at afslutte alle udbyderbetalinger i forbindelse med projektet.

Afslutningsvis arbejder Medarbejderen altid sammen med andre og er ikke fuldt og alene ansvarlig for nogen enkelt opgave under produktionsprocessen. Vigtigst af alt kommer alle ledelsesbeslutninger og betalinger fra virksomhedens hovedkontor i Y1-by.

Marketing er virksomhedens Produkt- & Marketingmanagers ansvar. Hun sidder i Y2-by i Y-land og vil sammen med ejer tildele resten af teamet marketingsrelaterede opgaver. Derfor vil Medarbejderen deltage i virtuelle holdmøder for at diskutere strategier og vil påtage sig forskellige opgaver tildelt hende.

Marketing involverer også Medarbejderen, der rejser på vegne af H1, primært til Z-Land, for personligt at mødes med potentielle rejseagentkunder og også til at deltage i rejseshows, der er afholdt af vores konsortier (H2 and H3). Disse begivenheder involverer typisk at mindst to medlemmer af H1-team rejser og arbejder sammen.

Som en del af Medarbejderens rolle kan rejser også foretages i X-region ved deltagelse i forskellige FAM'er (bekendtgørelsesrejser). Dette giver Medarbejderen mulighed for at lære om destinationer og

oplevelser på vegne af H1. Efter hjemkomsten udfylder Medarbejderen en rapport om rejsen og deler hendes læring og oplevelser med teamet.

Administration omfatter alle andre opgaver, såsom oprettelse og opdatering af projekter i to databaser: X og Y, registrering af kreditkortbetalinger, og assistere regnskabsafdelingen med oprettelse af betalingslink til projekter, rådgivning og samarbejde med kolleger for at skabe en velfrundes træningspakke for personale og rejseagenter og oprettelse af standard operationsprocedurer samt forskellige manualer. Igen udføres de fleste af disse opgaver i teams.

ANALYSE AF ARBEJDSOPGAVER

Selvom rejseplanlægning og -salg er den største indtægtsgenerator for H1, kan det diskuteres, om dette er virksomhedens kerneaktivitet. Som nedenstående grafer viser, er meget af det vi laver relateret til marketing og administrative opgaver.

Medarbejderen er den eneste medarbejder i rejseplanlægning på nuværende tidspunkt og som angivet ovenfor udføres kun en del af hendes arbejde inden for dette felt. De øvrige stillinger i virksomheden dækker ledelse, forretningsudvikling, administration, marketing, VIP-forhold og regnskab.

Rejseplanlægning er faktisk en relativt lille del af hele virksomheden, men de rejser vi sælger, er meget indbringende og genererer dermed en betydelig indtægt for virksomheden.

På dette tidspunkt skal det også bemærkes, at H1 udvider i sine konsulenttydelser, der tilbydes til udbydere i hele X-region, som ønsker at operere med succes på markedet.

For yderligere at illustrere den tid, der blev brugt på rejseplanlægning, blev Medarbejderens arbejdstid i 20XX opdelt som følger:

20XX var et travlt år med rejseplanlægning, der repræsenterede 70% af Medarbejderens arbejdstid, men tiden blev også brugt på andre opgaver inden for virksomheden, hvor generelle administrative og marketing opgaver optog resten af hendes arbejdstid.

I 20XX har H1 forbedret deres generelle tilgang til rejseplanlægning og de typer af rejser der bliver planlagt, hvilket har resulteret i mindre samlet tidsforbrug i virksomheden på rejseplanlægning. Fra 20XX er Medarbejderen den eneste fuldtidsansatte, der arbejder i rejseplanlægningsafdelingen. Det er også nødvendigt at bemærke, at der på grund af Corona Virus er der mindre rejseplanlægning i år og Medarbejderen bruger dermed mere tid på markedsføring og generelle opgaver.

[Afsnit udeladt på grund af Skattestyrelsens tavshedspligt]

Afslutningsvis så understøtter tallene, at medarbejderens flytning til Danmark var af personlige årsager og ikke forretningsmæssige grunde. Da medarbejderen er en integreret del af virksomheden og ønsker at forblive ansat i H1, blev det aftalt, at hun kan fortsætte med at arbejde fra Danmark.

Vi er i færd med at registrere H1 i Danmark. Vi har sendt vores registrering til Business i Danmark og har bedt om et SE-nummer og afventer svaret på nedenstående spørgsmål, hvorpå vi beder om et bindende svar.

Nøglepunkterne i ovenstående spørgsmål er som følger:

1. De opgaver der udføres i Danmark, vil hovedsageligt omfatte Rejseplanlægning, Marketing og Administration. Disse opgaver udgør en lille procentdel af virksomhedens aktivitet. Selvom rejseplanlægning og salg repræsenterer den største indtægtsgenerator for H1, det kan diskuteres, om dette er kerneaktiviteten af virksomheden. Rejseplanlægning er faktisk en relativt lille del af hele

virksomheden, men de rejser vi sælger, er meget indbringende og genererer således en betydelig indkomst for virksomheden.

2. I vores tilfælde finder ingen transaktioner sted i Danmark, alle transaktioner finder sted i Y-land og andet overskud tilskrives naturligvis H1 i Y-land.
3. Al virksomhedens fakturering til kunder finder sted i Y-land. Firmaet i Y-land håndterer også alt køb af tjenester og fakturaer fra udbydere i hele X-region.

Spørgers opfattelse og begrundelse

Vi ønsker, at det bekræftes, at H1 ikke har et fast driftssted og ikke er ansvarlig for at betale selskabsskat eller moms.

Vi mener, at følgende er relevante for vores sag:

- SKM2011. 55. SR
- Artikel 307 i EU-momssystemdirektivet:—"The transactions carried out by the travel agency for the purpose of carrying out a journey under the conditions laid down in Article 306 shall be considered as a single service provided by the travel agent to the traveler. The single benefit is subject to tax in the Member State in which the travel agency has established the seat of its economic activity or has a permanent place of business from which the service is provided by the agency. "

I vores tilfælde er virksomhedens permanente forretningsgrundlag og sæde for økonomisk aktivitet i Y-land.

- C-260/95. I dette tilfælde blev det besluttet, at "... where a tour operator established in one Member State provides services to travellers through the intermediary of a company operating as an agent in another Member State, VAT is payable on those services in the latter State if that company, which acts as a mere auxiliary organ of the tour operator, has the human and technical resources characteristic of a fixed establishment."

I ovenstående begrundelse blev der lagt betydelig vægt på det store antal medarbejdere var befuldret i Storbritannien. Størstedelen af vores medarbejdere er i Y-land.

Dette fører til indikationen, at Y-land er det faste forretningssted for moms.

- SKM2011. 144. SR:—"Skatteministeriet finder, at begrebet fast forretningssted i momslovens § 67 b skal forstås på samme måde som samme begreb i momslovens § 16, stk. 4. —Det fremgår af momsvejledningen 2010-2, afsnit E. 3.1.3, Fast forretningssted, at "For at kunne betegnes som et fast forretningssted, skal et forretningssted, der leverer ydelser omfattet af § 16, stk. 4, have en tilstrækkelig grad af permanens og struktur med hensyn til menneskelige og tekniske ressourcer til, at det er i stand til at levere de pågældende ydelser."

Vi mener, at vi ikke opfylder dette krav, da H1 kun fungerer i Danmark baseret på en medarbejderens personlige valg om at flytte til landet. Hvis den ansatte forlader Danmark, er der stor sandsynlighed for at H1 ikke vil operere i Danmark.

Spørger har i forbindelse med høring fremsendt følgende bemærkninger:

Vedrørende spørgsmål 1:

- *Spørgers kernevirkksomhed:*

Efter Spørgers opfattelse er medarbejderens aktiviteter i Danmark udelukkende af forberedende eller hjælpende karakter i forhold til salget af rejser.

Medarbejderens primære arbejdsopgaver består af at foretage beregninger og udarbejde rejseplaner, hvilket er forberedende og hjælpende i forhold til salget af rejser. Medarbejderen samarbejder ofte med kolleger fra samme hold, og der er flere medarbejdere involveret i rejseplanlægningen på flere niveauer.

Mens rejseplanlægning er en vigtig del af Spørgers virksomhed, udgør det alene en lille del af Spørgers virksomhed, hvilket understøttes af det faktum, at Spørger for tiden alene har en enkelt medarbejder i afdelingen for rejseplanlægning.

Skattestyrelsens forståelse er udledt fra følgende uddrag af høringssvaret:

"Firstly, of central importance in the preliminary ruling is what constitutes a core business for H1. On page 10 of the preliminary ruling it is noted by The Danish Tax Agency that "*Spørgers kernevirkomhed er salg af rejser*". As such, according to The Danish Tax Agency, it is *the sale itself* that is to be considered the core activity. Kindly be reminded that this activity solely takes place in Y-land, as the transaction is between H1 in Y-land and the agents/clients. The role [Medarbejderen] performs in Denmark is merely *preparatory* and *auxiliary* to the actual sale. In the preliminary ruling [] it is stated that "*Hvis aktiviteten kan karakteriseres som værende af forberedende eller hjælpende karakter i henhold til art. 5, stk. 4, i OECD Modeloverenskomsten, statueres der dog ikke fast driftssted.*" [Medarbejderens] work mainly consists of putting together calculations and itineraries, tasks which are clearly preparatory and auxiliary to the sale of [] journeys. [Medarbejderen] often works in collaboration with other members on the team, and various staff is involved at various levels of the tour production process. (...) Tour production is certainly an important part of H1's business, however this is only a small part of what H1 does, something which is emphasized by the fact that the company only has one employee in the Tour Production department at the moment. Another, increasing portion of the business is consultancy services and product development for suppliers in the [X-region] countries who wish to operate within the [] segment."

– *Medarbejderens rolle:*

Skattestyrelsen forstår, at medarbejderen ikke er den eneste medarbejder, der arbejder med rejseplanlægning. Spørger understreger, at medarbejderen altid arbejder sammen med andre og ikke er fuldt og alene ansvarlig for nogen enkelt opgave under produktionsprocessen. Vigtigst af alt kommer alle ledelsesbeslutninger og betalinger fra virksomhedens hovedkontor i Y1-by. Alle Spørgers medarbejdere deltager i rejseplanlægningen, uanset deres stilling hos/rolle for Spørger.

Skattestyrelsens forståelse er udledt fra følgende uddrag af høringssvaret:

"Page 15 of the preliminary ruling [Skattestyrelsens oprindelige udkast] further expands on this point, "*Det er endvidere oplyst, at Spørgers medarbejder er én ud af X medarbejdere, og den eneste medarbejder i rejseplanlægningen på nuværende tidspunkt. Da rejseplanlægningen må antages at være en forudsætning for salg af rejser, og da medarbejderen er den eneste medarbejder, der på nuværende tidspunkt udfører denne opgave for Spørger, må medarbejderens aktivitet antages at udgøre en del af Spørgers kernevirkomhed.*"

It appears that this statement on page 15 [Skattestyrelsens oprindelige udkast] is based on a misunderstanding that requires further clarification. The Danish Tax Office is seemingly of the impression that [Medarbejderen] carries the responsibility of tour production at H1, however, the fact that [Medarbejderen] is the only one employed in the Tour Production department does not mean that she is the only one who works with tour production.

On the contrary, in H1's initial supplementary document, it was written, "Afslutningsvis arbejder [Medarbejderen] altid sammen med andre og er ikke fuldt og alene ansvarlig for nogen enkelt opgave under

produktionsprocessen. Vigtigst af alt kommer alle ledelsesbeslutninger og betalinger fra virksomhedens hovedkontor i Y1-by." This is also found on page 3 [her s. 3] of the preliminary judgment.

As per our statement above, all employees take part in tour production, regardless of their position in the company."

– *Medarbejderens titel:*

Skattestyrelsen forstår, at medarbejderens stillingsbetegnelse som Lead [] alene udtrykker hendes anciennitet hos Spørger.

Medarbejderens anden titel som "Regional Manager []" var en naturlig konsekvens af hendes flytning til Danmark. Medarbejderen er ikke den eneste medarbejder hos Spørger, der arbejder med disse destinationer, idet hele holdet arbejder med disse destinationer. Medarbejderen har ikke fået yderligere ansvar eller beføjelser som følge af denne titel. Titlen reflekterer udelukkende, at hun er fysisk til stede i Danmark.

Hvis medarbejderen ikke havde været bosat i og arbejdet fra Danmark, ville titlen slet ikke eksistere hos Spørger.

Spørger er ikke hierarkisk, men fladt struktureret. Alle medarbejdere arbejder som del af et hold. Titlen som Manager hos Spørger fortæller intet om de opgaver, medarbejderen udfører, eller vigtigheden eller mængden af disse. Titlen fortæller udelukkende noget om medarbejderens fleksibilitet i form af arbejdstimer, det at kunne styre sin tid og opgaver. Det kan således ikke udledes fra titlen, om medarbejderen udfører en del af Spørgers kernevirkomhed fra Danmark.

Spørger understreger i øvrigt, at Spørgers salg af rejser til Danmark er yderst begrænset. Medarbejderens flytning til Danmark var således udelukkende personligt motiveret og skyldes ingen forhold hos Spørger.

Skattestyrelsens forståelse er udledt fra følgende uddrag af høringssvaret:

"[]. So, the title Lead [] simply reflects that [Medarbejderen] has been with the company for at least X years.

The latter position of Regional Manager was a natural consequence of [Medarbejderens] move to Denmark. It should be noted that [Medarbejderen] is not the only one to work with these destinations; in fact, the entire team works with these destinations, and any contract negotiations relating to suppliers in these destinations are handled by H1's Product & Marketing Manager in Y-land.

It is important to note that the title "Regional Manager []" does not give [Medarbejderen] any additional authority or powers within H1. The title is merely a reflection of her present physical location in Denmark. If [Medarbejderen] was not located in Denmark, she would not hold this title, nor would this be a position within the company.

H1 does not operate following a traditional, hierarchical structure. The organisational structure in H1 is flat. All employees work as a team to fulfil various tasks. The title of Manager in H1 does not determine the tasks that [Medarbejderen] is assigned, the importance of these tasks, or the volume of tasks she partakes in. It is merely a reflection of the flexibility that comes with the position in terms of work hours and managing one's own time and tasks. Thus, it is not possible to conclude from a consequential title that [Medarbejderen] executes a part of the core business from Denmark.

Also, it is important to note that Denmark as a destination, represents a very small portion of H1's sold journeys.

At this point, it is important to reiterate that the only reason H1 has a presence in Denmark is because [Medarbejderen] chose to move to the country for personal reasons. To echo our earlier statement, this move was *not* requested by H1 and should [Medarbejderen] leave Denmark, there will be no presence in Denmark."

– "*Rejseplanlægning*"

Skattestyrelsen forstår, at medarbejderens opgaver med at finde leverandører og udforske, opleve og udvide medarbejderens kendskab til eksisterende og nye leverandører ikke betragtes som en del af rejseplanlægningen. Spørger betegner i stedet disse aktiviteter som "undersøgende", og de finder sted uafhængigt af specifikke rejser, der planlægges. De er en del af det at opbygge en generel portefølje af tilbud.

Undersøgelsesaktiviteterne omfatter også medarbejderens inspektioner og møder med leverandører. Den eneste grund, til at medarbejderen naturligt mødes med disse, er, at [Medarbejderen] bor i Danmark.

Spørger understreger, at undersøgelserne foretages af hele holdet og altid planlægges og initieres af Spørgers grundlægger/ejer eller af Spørgers Product & Marketing Manager, som begge arbejder fra Y-land.

De to yderlige aktiviteter med at foretage "bekræftelser og krydstjek" og "at følge op på rejserne både hos klienterne og hos leverandørerne" er heller ikke en del af den faktiske rejseplanlægningsproces. Disse opgaver er af hjælpende karakter og finder sted efter afslutningen af rejseplanlægningen og salget af rejser.

Den faktiske rejseproduktion består alene af sammensætningen af de faktiske rejser. Alle de øvrige opgaver som nævnt ovenfor er komplementære aktiviteter, men ikke en del af selve rejseplanlægningsprocessen.

Skattestyrelsens forståelse er udledt fra følgende uddrag af høringssvaret:

"Further, the below definition of tour production, found on page 14 [Skattestyrelsens oprindelige udkast], does not accurately reflect the reality of the tour production process:

"Skattestyrelsen forstår, at "rejseplanlægning" består af

- at finde leverandører
- at udforske, opleve og udvide medarbejderens kendskab til eksisterende og nye leverandører
- at sammensætte rejser i X-region
- *at styre/lede rejserne før og under (herunder bekræftelser og krydstjek)*
- at følge op på rejserne både hos klienterne og hos leverandørerne"

The first two points, "af finde leverandører" and "*at udforske, opleve og udvide medarbejderens kendskab til eksisterende og nye leverandører*" are not part of the tour production process. Both are classified as *research* within our operation, and they take place independently of any journey being created. For example, a supplier visit in 2013 may not lead to a sale until 2022, as seeking out and inspecting new suppliers is simply research to build up a general portfolio of offerings.

This research also comprises [Medarbejderens] local inspections and meetings with suppliers in Denmark. As [Medarbejderen] is now located in Denmark, it naturally falls upon her to meet with suppliers who are also located here, but this is not a requirement. In fact, other team members may also travel to Denmark for these meetings, just as [Medarbejderen] may travel to other [X.region] countries for other meetings and inspections.

It is important to note that research is carried out by the entire team and is always planned and initiated by H1's Founder / Owner-Manager or Product & Marketing Manager, both based in Y-land.

The latter two points "*at styre/lede rejserne før og under (herunder bekræftelser og krydstjek)*" and "*at følge op på rejserne både hos klienterne og hos leverandørerne*" are also not part of the actual tour production process. These two tasks are auxiliary and take place after the tour production process has been completed, and the sale has taken place.

The actual tour production process consists only of the creation of the actual journeys. All other tasks listed above complement the process, however, are not a part of the actual process itself."

– *Hjemmekontor:*

Skattestyrelsen forstår, at Spørger altid har anvendt virtuelle, mobile kontorer. Det gjorde det enkelt for medarbejderen at flytte til Danmark, da det var muligt for hende at fortsætte med at arbejde via sin bærbare computer. Det er muligt for alle medarbejdere at arbejde hvor som helst, så længe de har adgang til internettet.

Faktisk benytter alle Spørgers medarbejdere sig af denne mulighed. Det betyder, at de kan arbejde, mens de rejser for Spørger, eller vælge at arbejde hjemmefra eller andre steder fra. De medarbejder, der bor i Y1-by, fordeler også deres arbejdstid mellem det fysiske kontor og flere andre steder.

Spørger oplyser yderligere, at et forud for medarbejderens flytning til Danmark blev aftalt med nogle af Spørgers leverandører i Danmark, at hun kunne arbejde delvist fra leverandørernes lokaler, hvilket gjorde det lettere for hende at bevæge sig rundt og være mere mobil.

Dette ville have betydet, at hendes arbejdstid ville være delt mellem hendes eget hjem og andre lokationer. Covid-19 pandemien har imidlertid gjort dette umuligt, hvorfor medarbejderen har været nødsaget til at arbejde hjemmefra. Dette var ikke et krav fra Spørger, men et resultat af de danske og Y-landske myndigheder.

Det oplyses yderligere, at medarbejderen ikke har et fysisk kontor eller arbejdsstation i sin bolig. Dette indikerer, at boligen ikke kan anses for at være til rådighed for Spørger, hvorfor den ikke kan udgøre et fast forretningssted.

Medarbejderen kan endvidere til hver en tid arbejde fra kontoret i Y1-by. Dette er dog blevet begrænset på grund af pandemien.

Spørger har et fysisk kontor i Y1-by, som dog ikke er blevet benyttet siden den 20XX.

Alle Spørgers aktiviteter er naturligt digitale, herunder materiale der sendes til klienter/rejsende. Der sendes ingen fysiske dokumenter. Det betyder, at der ikke er behov for traditionelt kontorudstyr. Det eneste, der er nødvendigt, og som anvendes, er en bærbar computer.

Kontoret kan anvendes af alle medarbejdere. Det bruges også som et mødested for såvel medarbejdere som for leverandører og gæster. Disse møder kunne dog lige så vel finde sted hvilket som helst andet sted.

Skattestyrelsens forståelse er udledt fra følgende uddrag af høringssvaret:

"It is also necessary to provide further clarifications on the place of work for all employees of H1. On page 11 [Skattestyrelsens oprindelige udkast] the following is noted, "Et hjemmekontor anses for at være til disposition for foretagendet, hvis en medarbejder faktisk udøver foretagendets virksomhed herfra. Se punkt 18 i 2017-kommentarerne til OECD Modeloverenskomsten.

"Det fremgår heraf, at i det omfang et hjemmekontor anvendes på regelmæssig basis med henblik på udførsel af et foretagendes virksomhed, og det fremstår klart ud fra sagens faktum og omstændigheder, at foretagendet har anmodet en medarbejder om at anvende hjemmekontoret til udøvelse af foretagendets virksomhed (for eksempel ved ikke at stille et kontor til rådighed for medarbejderen i tilfælde, hvor virksomhedsudøvelsens natur tydeligvis fordrer et kontor), da kan hjemmekontoret anses for at være til rådighed for foretagendet."

On page 12 [Skattestyrelsens oprindelige udkast], the following is also noted:

"Det er oplyst, at medarbejderens hjemmekontor vil udgøre medarbejderens primære arbejdsplads. Spørgers øvrige medarbejdere er bosat i Y-land, og én af disse arbejder ligeledes primært fra eget hjemmekontor.

"Hjemmekontoret anvendes således på regelmæssig basis med henblik på udførsel af Spørgers virksomhed.

"Skattestyrelsen anser på denne baggrund hjemmekontoret for at være til rådighed for Spørger. Efter Skattestyrelsens opfattelse udgør medarbejderens hjemmekontor i Danmark således et fast forretningssted efter modeloverenskomstens artikel 5, stk. 1."

H1 has always operated with a virtual, mobile office. Practically, this made [Medarbejderens] move to Denmark simple for H1 as it was possible for her to continue working via her laptop. It is possible for all employees to work anywhere, so long as the employees have access to the internet.

In fact, all employees of H1 make use of this possibility. It means all employees can work whilst traveling for the company or opt to work from the comfort of their home, vacation home, or other. The employees living in Y1-by also divide their time between the physical office and working in various locations.

Additional information that is of interest to this point is that whilst [Medarbejderen] was preparing for her move to Denmark, it had been agreed with a few of H1's suppliers in Denmark, that she would spend time working in each of their offices/premises, allowing her to move around, and, effectively, be mobile.

This would have meant her time was split between working from her own home as well as other locations. The COVID-19 pandemic has made this impossible, and [medarbejderen] has had to work from home. This was not a requirement from H1 but a result of guidelines put in place by Danish and Y-land authorities.

In addition, [Medarbejderen] does not have a physical office nor workstation on her property. One could argue that a logical implication of this is that [Medarbejderens] home is not at disposal of H1 and therefore does not constitute a permanent place of business.

Further, it should also be noted that it is possible for [Medarbejderen], at any time she chooses, to work in the Y1-by office, a short flight from Copenhagen. Due to the COVID-19 travel restrictions this has not been feasible.

H1 has a physical office in Y1-by. This is convenient for the company, however, is not a necessary part of its daily operation, and the office has not been used since [] of this year.

All H1's work is digital in nature, including any material that is sent to the clients/travellers. We do not send out physical travel packages nor vouchers, and the only documentation the clients receive, is a digital PDF with their travel details. This means that traditional office equipment is not required for the operating of the business. All we need, and use, is a laptop.

The office is as the disposal of all employees and is used as a place for employees to meet, as well as to meet suppliers and guests of H1. This being said, all meetings could also (and do) take place at various venues throughout the X-region (e.g. cafés, hotel lobbies, etc.)."

Vedrørende spørgsmål 2:

Skattestyrelsen forstår, at forhandling af kontrakter med leverandører samt indkøb af forskellige tjenesteydelser udelukkende sker fra Y-land.

Skattestyrelsens forståelse er udledt fra følgende uddrag af høringssvaret:

"It is also necessary to address H1's activity in Denmark in relation to question 2. On page 19 [Skattestyrelsens oprindelige udkast] the following is stated "*Aktiviteten i Danmark vil bestå i forhandling af kontrakter med leverandører samt indkøb af forskellige tjenesteydelser, som delvist udføres i Danmark.*"

To be clear, none of this takes place from Denmark. The purchasing of services and negotiation of contracts all takes place through H1 in Y-land.

Finally, of interest to note is that whilst H1 presence in Denmark is not great enough to warrant permanence and stability for VAT liability it is enough to seemingly justify the preliminary declaration of permanent establishment in Denmark. Whilst the two understandably have different criteria to fulfil, H1 is of the view that, in consideration of the above clarifications, H1 does not have a permanent establishment in Denmark."

Skattestyrelsens indstilling og begrundelse

Spørgsmål 1

Det ønskes bekræftet, at H1 ikke har et fast driftssted i Danmark.

Begrundelse

Det skal vurderes, om medarbejderens hjemmekontor udgør et fast forretningssted for Spørger, og om de opgaver, medarbejderen udfører for Spørger, skal anses for at udgøre en del af Spørgers kernevirkksomhed.

Spørgers kernevirkksomhed er salg af rejser. Det er oplyst, at hjemmekontoret udgør medarbejderens primære arbejdsplads, og at der ikke er tale om en begrænset tidsperiode. Medarbejderens opgaver inkluderer blandt andet planlægning af disse rejser, herunder at tilbyde personlig og privat støtte til klienterne i løbet af rejserne.

Spørger har dog ingen forretningsmæssig interesse i, at Medarbejderen arbejder fra Danmark, og opnår heller ingen forretningsmæssig fordel heraf.

Det er Skattestyrelsens opfattelse, at Spørger ikke har fast driftssted i Danmark.

Skattestyrelsen har lagt vægt på følgende forhold:

Definition og betingelser

Selskaber, der er skattemæssigt hjemmehørende i udlandet, har fast driftssted i Danmark, hvis de udøver erhverv med fast driftssted her i landet. Det fremgår af 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 Modeloverenskomsten med tilhørende kommentarer. Se cirkulære 1988-11-07 nr. 136 og Den juridiske vejledning 2020-2 afsnittene C. D. 1.2.2 og C. F. 8.2.2.5.

Hvis selskabet må anses for at have fast driftssted efter selskabsskattelovens § 2, stk. 1, litra a, jf. Modeloverenskomstens artikel 5, skal det undersøges, om selskabets aktiviteter også efter den relevante dobbeltbeskatningsoverenskomst medfører fast driftssted til Danmark.

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

Der blev i forbindelse med OECD Modeloverenskomsten fra 2017 ikke ændret i artikel 5, stk. 1, og ændringerne i kommentarerne til denne bestemmelse må anses for at præcisere fortolkningen af begrebet fast driftssted. Kommentarerne fra 2017 kan derfor også inddrages ved fortolkningen af artikel 5, stk. 1, i fortolkningen af fast driftssted efter intern dansk ret.

Artiklens stykke 1 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, stk. 1.

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

Efter artikel 5, stk. 5, i Modeloverenskomsten kan et udenlandsk selskab endvidere få fast driftssted i Danmark efter den såkaldte agent-regel. Ordlyden af denne bestemmelse er med 2017-opdateringen af Modeloverenskomsten ændret i forhold til 2014-Modeloverenskomsten. Således skal ordlyden af artikel 5, stk. 5, i 2014-Modeloverenskomsten med tilknyttede kommentarer lægges til grund ved vurderingen af, om Medarbejderen kan statuere fast driftssted for Spørger efter agentreglen.

Fast forretningssted - Art. 5, stk. 1

Et forretningssted dækker blandt andet 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 følger af punkt 10-12 i 2017-kommentarerne til OECD Modeloverenskomsten.

For at et forretningssted kan anses som "fast", skal der være en sammenhæng mellem forretningsstedet og en vis geografisk lokalitet. Det ligger dog også i begrebet "fast", at forretningsstedet skal have en vis grad af varighed. Det vil sige, at det ikke er af blot midlertidig karakter.

Et "forretningssted" kan dermed være alle former for lokaler og arealer, der benyttes til virksomhedens udøvelse, hvilket efter omstændighederne også omfatter en medarbejders hjemmekontor. Et hjemmekontor anses for at være til disposition for foretagendet, hvis en medarbejder faktisk udøver foretagendets virksomhed herfra. Se punkt 18 i 2017-kommentarerne til OECD Modeloverenskomsten.

Det fremgår heraf, at i det omfang et hjemmekontor anvendes på regelmæssig basis med henblik på udførsel af et foretagendes virksomhed, og det fremstår klart ud fra sagens faktum og omstændigheder, at foretagendet har anmodet en medarbejder om at anvende hjemmekontoret til udøvelse af foretagendets virksomhed (for eksempel ved ikke at stille et kontor til rådighed for medarbejderen i tilfælde, hvor

virksomhedsudøvelsens natur tydeligvis fordrer et kontor), da kan hjemmekontoret anses for at være til rådighed for foretagendet.

Af punkt 19 i 2017-kommentarerne fremgår det, at et hjemmekontor, som anvendes af en medarbejder for et udenlandsk foretagende i stedet for det kontor, der stilles til rådighed for medarbejderen, ikke kan anses for at være til rådighed for foretagendet, hvis foretagendet ikke har anmodet medarbejderen om at arbejde fra egen bopæl. Hvis fx 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 ikke blive betragtet som værende til foretagendets disposition, da foretagendet ikke kræver, at hjemmet anvendes til at udøve foretagendets forretningsmæssige virksomhed.

I SKM2019. 263. SR, SKM2018. 618. SR og SKM2018. 476. SR anså Skatterådet Spørgernes respektive medarbejders private bopæle for at udgøre faste forretningssteder. Fælles for de tre sager var, at Spørgerne ikke havde stillet anden arbejdsplads til rådighed for medarbejderne, til trods for at medarbejdernes arbejdsopgaver krævede fysiske arbejdspladser. Skatterådet anså ikke arbejdet for at foregå tilfældigt eller sporadisk fra de private bopæle.

I SKM2018. 618. SR bekræftede Skatterådet, at en salgsmedarbejders bopæl i Danmark udgjorde et fast forretningssted for Spørger, idet boligen var medarbejderens primære forretningssted, og der ikke var nogen tidsbegrænsning for medarbejderens ansættelse hos Spørger.

Derimod bekræftede Skatterådet i SKM2019. 460. SR, at Spørger ikke havde fast forretningssted i Danmark. En af Spørgers medarbejdere ville bruge op til halvdelen af sin arbejdstid fra sin private bopæl i Danmark. Det var imidlertid fuldt ud muligt for medarbejderen at udføre sit arbejde fra Spørgers kontor i Sverige, og det var derfor en ren privat beslutning, når han vælger at arbejde hjemmefra. Skatterådet anså ikke medarbejderens private bopæl for at være et forretningssted til rådighed for Spørger efter Modeloverenskomstens artikel 5, stk. 1.

SE også SKM2018. 544. SR, hvor Skatterådet bemærkede, at medarbejderen havde et kontor til rådighed hos Spørger i udlandet, og at medarbejderen primært ville udføre sine arbejdsopgaver for Spørger uden for Danmark (idet han maksimalt ville have 11 arbejdsdage i Danmark på en måned). Skatterådet bekræftede, at medarbejderens hjemmekontor ikke udgjorde et forretningssted til rådighed for Spørger.

Det er oplyst, at Medarbejderens hjemmekontor vil udgøre Medarbejderens primære arbejdsplads. Det gælder generelt for alle Spørgers medarbejdere, at de har stor fleksibilitet i forhold til, hvor de udfører deres arbejde. Således har de mulighed for at arbejde fra egne boliger og andre steder, idet den eneste forudsætning er, at de har adgang til internettet. Alle medarbejderne, inklusive Spørgers medarbejder i Danmark, har dog mulighed for at arbejde fra Spørgers kontor i Y1-by.

Det er videre oplyst, at der var indgået aftaler med nogle leverandører i Danmark om, at Medarbejderen kunne arbejde fra deres kontorer/lokaler for dermed at give Medarbejderen større fleksibilitet og mobilitet. På grund af Covid-19-pandemien har dette dog endnu ikke været muligt, hvorfor Medarbejderen indtil videre udfører sit arbejde fra hjemmekontoret.

På baggrund af det globale udbrud af coronavirus har Skattestyrelsen i SKM2020. 298. SKTST udsendt et styresignal, som præciserer, hvordan corona-situationen påvirker vurderingen af fx fast driftssted.

Af styresignalet fremgår det, at "det forhold, at medarbejdere under corona-situationen udfører deres arbejde fra en anden jurisdiktion, end de under normale omstændigheder ville gøre, medfører efter Skattestyrelsens opfattelse ikke, at de herved skaber et fast driftssted i udlandet for virksomheden, hvis der ikke i forvejen eksisterede et fast driftssted."

Dette gælder også arbejde fra hjemmekontor.

I relation til vurderingen af det stillede spørgsmål er det herefter Skattestyrelsens opfattelse, at der skal ses bort fra, at Medarbejderen aktuelt ikke tilbringer en del af sin arbejdstid hos leverandørerne.

Af SKM2020. 298. SKTST fremgår bl.a. følgende vedrørende hjemmekontor:

"For at udgøre et fast forretningssted er det en betingelse, at medarbejderens arbejde for virksomheden foregår løbende og er af længerevarende karakter.

Efter Skatterådets praksis, senest SKM2019. 547. SR, SKM2019. 488. SR og SKM2019. 448. SR, vil følgende forhold derudover tale for, at et hjemmekontor udgør et fast forretningssted for virksomheden:

- Medarbejderen har ikke anden fast arbejdsplads til rådighed, hvor arbejdet sædvanligvis udføres.
- Virksomheden er indforstået med, at medarbejderen udfører en del af sit arbejde hjemmefra. Dette kan fremgå direkte af ansættelseskontrakten eller være underforstået.
- Medarbejderens arbejde fra hjemmekontoret opstår ikke tilfældigt og sporadisk, men er planlagt eller kan planlægges.
- Den forretningsmæssige aktivitet, der udføres fra hjemmekontoret, udføres med fordel fra Danmark, hvorved arbejdsgiveren har en interesse i, at arbejdet udføres fra Danmark."

I Skatterådets afgørelser i SKM2019. 460. SR og SKM2018. 544. SR blev det fastslået, at en medarbejders hjemmekontor i Danmark ikke udgjorde et fast forretningssted for det udenlandske arbejdsgiverselskab. I begge sager havde medarbejderen et kontor til rådighed hos virksomheden i udlandet.

I SKM2019. 460. SR blev der bl.a. lagt særlig vægt på medarbejderens jobfunktion (compliance officer), samt at selskabets kernevirkomhed ikke blev udøvet fra hjemmet. I SKM2018. 544. SR var medarbejderen ansat til at være observatør i porteføljeselskaber for en investeringsvirksomhed. Der blev ved afgørelsen lagt vægt på, at de arbejdsopgaver, der blev udført i Danmark, var af sporadisk og tilfældig karakter, fordi de primære arbejdsopgaver blev varetaget uden for Danmark.

Ud fra det oplyste, herunder at Spørger stiller et kontor til rådighed for Medarbejderen i Y-land, kan det ikke lægges til grund, at selskabet har krævet, at Medarbejderen udfører sit arbejde fra hjemmet i Danmark. Det er dog klart aftalt mellem parterne, at hjemmet i Danmark udgør et arbejdssted på lige fod med kontoret i Y-land.

Det er Skattestyrelsens opfattelse, at det ikke er afgørende, at Spørger ikke har pålagt Medarbejderen at udføre arbejdet fra sit hjem. Det afgørende er, at Medarbejderens arbejde for virksomheden faktisk udføres fra Medarbejderens adresse i Danmark. Se tilsvarende SKM2020. 208. SR.

Ud fra det oplyste er det endvidere Skattestyrelsens opfattelse, at Medarbejderens arbejde fra hjemmet i Danmark ikke opstår så uregelmæssigt og tilfældigt, at det i sig selv udelukker, at hjemmet kan betragtes som et forretningssted for selskabet.

Medarbejderen har i sagens natur rådighed over sin egen adresse i Danmark. Der foreligger derfor et forretningssted. Medarbejderens ansættelse er ikke tidsbegrænset. Medarbejderens arbejde for Spørger foregår derfor løbende og er af længerevarende karakter. Forretningsstedet må derfor anses for at være fast.

Det faktum, at Medarbejderen kan udføre en del af sine arbejdsopgaver fra leverandørernes lokaler, ændrer efter Skattestyrelsens opfattelse ikke herved

På baggrund af høringssvaret er det dog Skattestyrelsens opfattelse, at Spørger ikke opnår en forretningsmæssig fordel ved, at Medarbejderen udfører sit arbejde fra hjemmekontoret eller fra Danmark i det

hele taget. Skattestyrelsen lægger til grund, at Spørgers virksomhed i Danmark alene skyldes personlige forhold hos Medarbejderen, og at Spørger ikke har nogen forretningsmæssig interesse i, at Medarbejderen arbejder fra Danmark.

Skattestyrelsen lægger i dette konkrete tilfælde vægt på, at Spørgers virksomhed kun i begrænset omfang retter sig mod rejser til Danmark, hvilket efter Skattestyrelsens opfattelse bekræfter, at Spørgers interesse i at have en medarbejder placeret i Danmark er begrænset. Skattestyrelsen forudsætter således, at Medarbejderen ikke er placeret i Danmark med henblik på at udvide Spørgers virksomhed i Danmark.

Skattestyrelsen lægger videre vægt på, at Medarbejderens arbejdsopgaver ikke har ændret sig væsentligt som følge af flytningen til Danmark. Det er oplyst, at Medarbejderen altid arbejder som del af et hold med sine kolleger i Y-land, og at Medarbejderen ikke er eneansvarlig for det danske marked og de danske leverandører.

På denne baggrund er det Skattestyrelsens opfattelse, at Medarbejderens hjemmekontor ikke kan anses for at udgøre et fast forretningssted for Spørger efter modeloverenskomstens artikel 5, stk. 1.

Afhængig agent

Det følger af Modeloverenskomstens artikel 5, stk. 5, at en medarbejder, der arbejder for et udenlandsk foretagende, under visse betingelser kan udgøre et fast driftssted for det udenlandske foretagende, uanset om betingelserne efter artiklens stk. 1 og 2, er opfyldt.

Der blev i forbindelse med OECD Modeloverenskomsten fra 2017 ændret i ordlyden af artikel 5, stk. 5. Kommentarerne fra 2017 kan derfor ikke inddrages ved fortolkningen af artikel 5, stk. 5, i fortolkningen af fast driftssted efter intern dansk ret. I stedet inddrages ordlyden af artikel 5, stk. 5, i 2014 Modeloverenskomsten og tilknyttede kommentarer.

Et foretagende skal anses for at have et fast driftssted i en stat, hvis der er en person, som under vise betingelser handler på dettes vegne, selv om foretagendet ikke skulle have et fast driftssted i denne stat i stk. 1 og 2's forstand, jf. pkt. 31 i kommentarerne til OECD's modeloverenskomst art. 5, stk. 5, fra 2014.

Den primære betingelse for fast driftssted efter artikel 5, stk. 5, i 2014 Modeloverenskomsten er, at medarbejderen 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.

Det er oplyst, at Spørgers medarbejder arbejder som del af et hold på lige fod med sine kolleger. Medarbejderen har ikke fuldmagt til at indgå bindende aftaler på vegne af Spørger og ingen bemyndigelse til at forpligte Spørgers virksomhed.

Det er på den baggrund Skattestyrelsens opfattelse, at Spørger ikke er omfattet af Modeloverenskomstens artikel 5, stk. 5.

Konklusion

Ved afgrænsningen af begrebet "fast driftssted" i selskabsskattelovens § 2, stk. 1, litra a, lægges der vægt på principperne i artikel 5 i OECD Modeloverenskomsten med tilhørende kommentarer.

Spørger har efter Skattestyrelsens opfattelse ikke fast forretningssted i Danmark i den betydning, som følger af artikel 5 i OECD Modeloverenskomsten med tilhørende kommentarer.

Spørger udfører heller ingen aktivitet som afhængig agent for Spørger efter Modeloverenskomstens artikel 5, stk. 5,

Da Skattestyrelsen ikke anser de aktiviteter, som Spørgers medarbejder udfører i Danmark fra sin private bopæl, for omfattet af Modeloverenskomstens artikel 5, er det Skattestyrelsens opfattelse, at aktiviteterne ikke vil medføre fast driftssted i Danmark for Spørger efter selskabsskattelovens § 2, stk. 1, litra a.

Det er herefter ikke nødvendigt at undersøge, om der kan statueres fast driftssted efter artikel 5 i dobbeltbeskatningssaftalen mellem Danmark og Y-land, da denne ikke kan hjemle beskatning i Danmark.

Indstilling

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

Spørgsmål 2

Det ønskes bekræftet, at H1 ikke vil blive anset for momsmæssigt at have et fast for-retningssted i Danmark, og derfor blive momspligtige, når de har en medarbejder, der er bosat og arbejder her.

Begrundelse

Særordningen for rejsebureauer er en fælles EU-ordning, der har til formål at undgå, at rejsebureauerne skal momsregistreres i alle de lande, hvor de udøver momspligtig virksomhed, eksempelvis køb og videresalg af en hotelydelse. I stedet er rejsebureauet momspligtig i det land, hvor rejsebureauet er etableret eller dér, hvor rejsebureauet har et fast forretningssted, hvorfra ydelsen leveres.

Den indførte særordning finder anvendelse på transaktioner udført af virksomheder, der handler i eget navn over for den rejsende, og som til rejsens gennemførelse anvender leveringer af varer og ydelser, der foretages af andre afgiftspligtige personer inden for EU.

Rejsébureauet handler i eget navn, når bureauet er den rejsendes direkte aftalepart, og bureauet derved har det forretningsmæssige ansvar i forhold til den rejsende.

Spørger har oplyst, at en medarbejder hos Spørger, er flyttet til Danmark af personlige årsager. Medarbejderen ønsker fortsat at være ansat hos Spørger. Spørger ønsker derfor oplyst, hvorvidt medarbejderens fortsatte ansættelse med arbejdssted fra et hjemmekontor i Danmark medfører, at Spørger derved kan ases for at have et momsmæssigt fast forretningssted i Danmark med den konsekvens, at der skal betales moms i Danmark.

Leveringsstedet for rejsebureauets tjenesteydelser er det sted, hvor rejsebureauet har etableret stedet for sin økonomiske virksomhed (etableringslandet) eller har et fast forretningssted, hvorfra tjenesteydelserne leveres. For rejsebureauer, der er etableret i Danmark, er leveringsstedet herefter her i landet, uanset om rejsen som sådan og de tilkøbte ydelser foregår uden for Danmark, jf. momslovens § 67b.

Det er således alene rejsebureauer, som er etableret i Danmark, der er omfattet af særordningen i Danmark. Det afgørende, for om et rejsebureau kan anses for etableret i Danmark, er, om rejsebureauet har hjemsted eller et fast forretningssted i Danmark, hvorfra rejsebureauet leverer de af særordningen omfattede varer og tjenesteydelser.

Begrebet etableringssted og fast forretningssted skal i særordningen fortolkes på samme måde som i hovedreglen i momsloven § 16, stk. 4, om levering af ydelser til ikke afgiftspligtige personer.

Den afgiftspligtige efter særordningen for rejsebureauer, jf. momslovens § 67, er Spørger, der driver virksomhed med salg af pakkerejser, jf. SKM2011. 144. SR.

Leverandørens etableringssted for den økonomiske virksomhed er dér, hvor virksomheden har sit hovedkontor. Hvis etableringsstedet for den økonomiske virksomhed ikke kan fastlægges entydigt ud fra disse kriterier, har det sted, hvor væsentlige beslutninger vedrørende den almindelige drift af virksomheden træffes, forrang som tilknytningsmoment.

Ved "det sted, hvor væsentlige beslutninger vedrørende den almindelige drift af virksomheden træffes" forstås det sted, hvor de overordnede beslutninger om den løbende drift træffes. Det sted, hvor den daglige administration foretages, er ikke nødvendigvis sammenfaldene med dette sted, jf. momsforordningens artikel 10, stk. 1 og 2.

EF-Domstolen har i sag C-168/84, Berkholz, udtalt, at ifølge artikel 9, stk. 1, i sjette momsdirektiv har det sted, hvor tjenesteyderen har etableret hjemstedet for sin økonomiske virksomhed, forrang som tilknytningsmoment, således at et andet etableringssted, hvorfra tjenesteydelsen præsteres, kun kan komme i betragtning, såfremt tilknytningen til hjemstedet ikke er nogen rationel løsning ud fra et skatte- og afgiftsmæssigt synspunkt, eller såfremt den skaber en konflikt med en anden medlemsstat. Domstolen udtalte endvidere, at det fremgår af den sammenhæng, hvori begreberne i artikel 9 anvendes samt af denne bestemmelses formål, at det kun kan komme i betragtning at henvise en tjenesteydelse til et andet etableringssted end hjemstedet, såfremt dette etableringssted i kraft af en varig samvirken af menneskelige og tekniske ressourcer, som er nødvendige for at præstere bestemte tjenesteydelser, opfylder visse mindstekrav med hensyn til stabilitet.

Det er herefter spørgsmålet, om der i Danmark vil blive etableret et fast forretningssted, som opfylder visse mindstekrav med hensyn til stabilitet i kraft af en varig samvirken af menneskelige og tekniske ressourcer, som er nødvendige for at præstere bestemte tjenesteydelser, og hvorfra der faktisk vil blive præsteret tjenesteydelser, jf. momsforordningens artikel 11.

Som eksempel kan der henvises til fx sag C-260/95, DFDS, hvor EU-Domstolen fandt, at der i forbindelse med salg af pakkerejser var fast forretningssted i Storbritannien. Rejsebureauet solgte rejserne via et engelsk datterselskab, der fungerede som formidler. Datterselskabet ejede de lokaler, hvorfra rejserne blev solgt. I sagen lagde EU-Domstolen navnlig vægt på det store antal ansatte, som var beskæftiget i det engelske datterselskab, og de betingelser datterselskabet præsterede ydelser til de rejsende. På det grundlag fandt EU-Domstolen, at datterselskabet faktisk udviste de karakteristika, der betegner et fast forretningssted.

EU-Domstolen har endvidere i dommen i sag C-73/06, Planzer Luxembourg Sàrl, udtalt, at hvis der skal være tale om et fast forretningssted inden for transportsektoren (landtransport af gods), skal der i det mindste være et kontor, hvor der kan indgås kontrakter og træffes administrative beslutninger samt et areal til parkering af de køretøjer, der anvendes til transportvirksomheden.

Skatterådet har i SKM2011. 55. SR fastslået, at et rejsebureau etableret i et land uden for EU ikke skulle betale dansk moms efter særordningen for rejsebureauer, da selskabet ikke vil få et fast forretningssted i Danmark. Dette var uanset, at virksomheden vil sælge rejserne via telefonsalg og website til danske kunder, at virksomheden vil have en ansat i Danmark, som skulle forestå indkøbsfunktioner, og at virksomheden i et vist omfang ville købe regnskabsassistance, der delvist skulle udføres i Danmark.

Det er af Spørger oplyst, at hovedsædet for deres økonomiske virksomhed er etableret i Y-land. Der er kun et fysisk kontor i hovedkvarteret i Y1-by. Spørgers medarbejder i Y2-by har i dag også et virtuelt kontor og arbejder hovedsageligt hjemmefra.

Spørger har oplyst, at de væsentlige beslutninger vedrørende den overordnede ledelse af virksomheden bliver vedtaget i Y-land, og virksomhedens centrale administrationsfunktioner ligeledes udføres der. Des-

uden foretages Spørgers økonomi og regnskabsarbejde i Y-land, ligesom Spørgers øvrige ansatte alle er bosiddende og arbejder i Y-land.

Spørger har dog en fuldtidsansat medarbejder, der er bosiddende i Danmark, som virker for selskabets interesser i Danmark. Medarbejdere mødes lejlighedsvist med danske udbydere, f.eks. til hotelinspektioner og for at opretholde H1's forhold til samarbejdspartnere. Dette er nyttigt for H1's produktudvikling i området, men det er ikke et kriterium virksomheden har til stillingen i Danmark, ej heller er det et tildelt ansvar i medarbejderens kontrakt.

Det skal derfor vurderes, om en sådan virtuel medarbejder, ansat hos Spørger, kan medføre, at Spørger momsmæssigt kan anses for at få et fast forretningssted i Danmark, og om det faste forretningssted derfor kan have forrang for etableringsstedet.

Spørger har oplyst, at [] størstedelen af rejserne finder sted i X-region, men ikke nødvendigvis med Danmark som destination. Virksomheden har ingen kunder i Danmark og resten af X-region. En meget lille del af rejserne har Danmark som en del af rejsen.

Ud fra det af Spørger oplyste er det Skattestyrelsen opfattelse, at Spørger ikke skal anses for at have et fast forretningssted i Danmark.

Ved vurderingen har Skattestyrelsen endvidere lagt vægt på, at virksomheden efter det oplyste ikke etablerer kontor i Danmark, idet den eneste af virksomhedens ansatte, som er bosiddende i Danmark, kun vil have et kontor i hjemmet, som ikke har karakter af repræsentationskontor. Det er oplyst, at der ikke skal sælges rejseydelser fra Danmark. Medarbejderen kontakter indledningsvist leverandører i Danmark, med henblik på levering af forskellige tjenesteydelser for de rejsende. De endelige kontrakter og forhandlinger med disse leverandører sker dog via kontoret i Y-land, og medarbejderen er ikke ansvarlig herfor.

Medarbejderen arbejder altid sammen med andre og er ikke fuldt og alene ansvarlig for nogen enkelt opgave. Rejser og planer som medarbejderen udarbejder, skal godkendes af direktøren i Y-land.

Det er derfor Skattestyrelsens opfattelse, at Spørger ikke kan anses for at have et fast forretningssted i Danmark, der opfylder mindstekravene med hensyn til stabilitet i kraft af en varig samvirken af menneskelige og tekniske ressourcer, som er nødvendige for at præstere bestemte tjenesteydelser, og hvorfra der faktisk præsteres tjenesteydelser.

Det er Skattestyrelsens opfattelse, at Spørger ikke råder over de menneskelige og tekniske ressourcer i Danmark. De solgte rejser kan derfor ikke anses for leveret fra et fast forretningssted i Danmark.

Det er derfor Skattestyrelsens vurdering, at stedet for etableringen af den økonomiske virksomhed har forrang som tilknytningsmoment, hvorfor beskatningsstedet ikke er i Danmark, men i Y-land.

Indstilling

Skattestyrelsen indstiller, at spørgsmål 2 besvares med "Nej".

Skatterådets afgørelse og begrundelse

Skatterådet tiltræder Skattestyrelsens indstilling og begrundelse.

Lovgrundlag, forarbejder og praksis

Spørgsmål 1

Lovgrundlag

§ 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 (...)

[]

Cirkulære 1988-11-07 nr. 136 om indkomstbeskatning af aktieselskaber m.v.

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.

(Skattestyrelsens understregning)

OECDs 2017-Modeloverenskomst til undgåelse af dobbeltbeskatning for så vidt angår indkomst- og formue, 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. 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:

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. 5. 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. 6. 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. 7. 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. 8. 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.

(Skattestyrelsens understregninger)

Praksis

SKM2020. 298. SKTST

Styresignalet præciserer, hvordan den aktuelle situation som følge af det globale udbrud af coronavirus (COVID-19) påvirker Danmarks fortolkning af dobbeltbeskatningsoverenskomster i forhold til vurderingen af fast driftssted, ledelsens sæde, fysiske personers skattemæssige hjemsted og lønindkomst for fysiske personer, der arbejder i flere lande.

SKM2019. 460. SR

Spørger var et svensk selskab, som havde en svensk medarbejder, der var ansat i compliance-afdelingen. Primo 2019 havde medarbejderen opsagt sin bolig i Sverige for at flytte til Danmark af personlige årsager, herunder for at bo med sin samlever. Spørger ønskede bekræftet, at Spørger ikke fik fast driftssted i Danmark, såfremt medarbejderen udførte en del af sit arbejde fra Danmark. Spørger havde ikke en forretningsmæssig interesse i, at medarbejderen udførte en del af sit arbejde for Spørger fra Danmark. Medarbejderen udførte udelukkende en back-office funktion for Spørger og ikke en del af Spørgers kernevirkomhed. Medarbejderen havde ingen kontakt til Spørgers kunder. Baggrunden, for at medarbejderen ville udføre en del af sit arbejde fra Danmark, skyldes alene private forhold. Skatterådet bekræftede, at Spørger ikke ville have fast driftssted i Danmark, hvis medarbejderen udførte en del af sit arbejde for Spørger fra Danmark. Medarbejderens virksomhed blev anset for at være af udelukkende hjælpende karakter i forhold til Spørgers kernevirkomhed.

SKM2019. 547. SR

Spørger, der var en virksomhed i et andet EU-land, der producerede og solgte boligtilbehør, havde ansat en medarbejder i Danmark. Medarbejderen skulle i en periode på 1 år og 10 måneder opbygge et net af forhandlere i Danmark, beskæftige sig med langsigtet kundepleje, træne sælgere i produktkendskab, rådgive forhandlere og planlægge forhandlernes udstilling. Skatterådet kunne i overensstemmelse med spørgers ønske bekræfte, at virksomheden ikke fik fast driftssted i Danmark, da arbejdet i Danmark var af hjælpende og forberedende karakter. Spørgsmål nr. 2, der ønskedes besvaret, hvis spørgsmål 1 blev besvaret med, at der var et fast driftssted, bortfaldt.

SKM2019. 488. SR

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. —

SKM2019. 448. SR,

Spørger havde ansat en dansk medarbejder, der som "Country Manager Nordic" skulle arbejde delvist hjemmefra og indrette sig et home office i sin private bopæl. Spørger skulle markedsføre spørgers produkter overfor erhvervskunder i Danmark. Spørger ønskede derfor at vide, om spørger fik fast driftssted i Danmark efter den dansk-tyske dobbeltbeskatningsoverenskomst. Skatterådet svarede imod spørgers ønske, at spørger fik fast driftssted i Danmark.

SKM2019. 263. SR

Skatterådet bekræftede mod Spørgers ønske, at medarbejderens beskæftigelse i Danmark medførte fast driftssted i Danmark for Spørger. Spørger var en østrigsk virksomhed. Spørgers medarbejder i Danmark forestod salg og kundekontakt i Norden, løbende servicering af kunder, koordinering af projekter, deltagelse i projektmøder og vejledede i forbindelse med fremtidige byggeprojekter i Skandinavien. Medarbejderen arbejdede fra de forskellige byggepladser eller besøgte samarbejdspartnere eller underentreprenører i Skandinavien. Medarbejderen benyttede også sin private bopæl som arbejdsplads og havde ikke fået stillet anden arbejdsplads til rådighed. Skatterådet bekræftede, at medarbejderen i løbet af de forskellige faser af Spørgers projekter i Danmark måtte anses for at udføre en væsentlig og betydningsfuld del af Spørgers kernevirksomhed i sin helhed, og at de opgaver, medarbejderen udførte fra sin private bopæl, ikke kunne anses for at være udelukkende af forberedende eller hjælpende karakter.

SKM2018. 618. SR

Skatterådet bekræftede, at en udenlandsk virksomheds danske salgsmedarbejders aktiviteter ikke medførte, at spørger fik fast driftssted i Danmark efter den dansk-schweiziske dobbeltbeskatningsoverenskomst. Salgsmedarbejderen var dansk statsborger og havde bopæl i Danmark, hvor han også var fuldt skattepligtig. Salgsmedarbejderen udførte enkeltstående opgaver som f.eks. afrapportering om markedsforhold fra et hjemmekontor. Det var oplyst, at salgsmedarbejderen udførte mere end 80 % af sit arbejde udenfor Danmark, og at de arbejdsopgaver, han udførte fra bopælen i Danmark, udelukkende knyttede sig til kunder udenfor Danmark. Skatterådet anså hjemmekontoret for at udgøre et fast forretningssted gennem hvilket spørgers virksomhed blev udøvet. Skatterådet fandt imidlertid efter en samlet konkret vurdering, at salgsmedarbejderens aktiviteter for spørger i Danmark ikke gik ud over, hvad der kunne karakteriseres som enkeltstående opgaver af hjælpende eller forberedende karakter. Skatterådet lagde ved afgørelsen vægt på det i høringsfasen oplyste om arten og omfanget af det arbejde, som faktisk blev udført fra hjemmekontoret i Danmark.

SKM2018. 544. SR

Skatterådet bekræftede, at Spørger ikke fik skattemæssigt fast driftssted i Danmark efter selskabsskattelovens § 2, stk. 1, litra a, som følge af en medarbejders hjemmekontor i Danmark.

Medarbejderens arbejde i porteføljeselskaberne skete primært i Z-land eller hos Spørger i X-land eller andetsteds. Medarbejderen havde desuden et kontor til rådighed hos Spørger i X-land. Det var ikke en nødvendig forudsætning for PK arbejdsopgaver, at de udførtes i Danmark, og Spørger havde ikke krævet, at arbejdsopgaverne udførtes fra Danmark. Spørger havde heller ingen tilknytning til Danmark, og påtænkte ikke at få det.

Efter Skattestyrelsen opfattelse ville de arbejdsopgaver, der udførtes i Danmark være mere af sporadisk og tilfældig karakter, fordi de primære arbejdsopgaver blev varetaget uden for Danmark.

SKM2018. 476. SR

Sagen drejede sig om, hvorvidt spørger, der var en personligt ejet virksomhed hjemmehørende i Schweiz, havde fast driftssted i Danmark som følge af den salgsansvarlige medarbejders arbejde her i landet. Medarbejderen, som var dansk statsborger og bosat i Danmark, udførte en del af sine arbejdsopgaver fra et hjemmekontor. Skatterådet kunne ikke bekræfte, at spørger ikke havde fast driftssted i henhold til kildeskattelovens § 2, stk. 1, nr. 4 og artikel 5 i den dansk-schweiziske dobbeltbeskatningsaftale, idet Skatterådet fandt, at salgsmedarbejderens arbejdsopgaver udgjorde en væsentlig og essentiel del af Spørgers virksomhed.

SKM2016. 111. SR

Skatterådet bekræftede, at der ved en medarbejders flytning til Danmark ikke blev etableret et fast driftssted i Danmark for A Ltd. (spørger), jf. selskabsskattelovens § 2, stk. 1, litra a. Skatterådet fandt, at medarbejderens private bopæl udgjorde et fast forretningssted, der var til disposition for spørger. Det var imidlertid Skatterådets opfattelse, at medarbejderens aktiviteter i Danmark i form af supportrollen for spørger måtte anses for at være af forberedende og hjælpende karakter. Der var tale om en konkret vurdering, hvor Skatterådet henså til de særlige omstændigheder omkring medarbejderens flytning til Danmark, ændrede jobfunktion i form af supportrollen for spørger og ansættelse på halv tid. Skatterådet henså endvidere til, at medarbejderen ikke længere havde egen kundeportefølje, herunder et kundeansvar, og at eventuel kundekontakt indebar, at medarbejderen ikke havde nogen form for forhandlingsposition for spørger.

SKM2013. 762. SR

Skatterådet kunne bekræfte, at der ikke statueredes fast driftssted for X Limited, jf. artikel 5 i den dansk-engelske dobbeltbeskatningsoverenskomst. X Limited var et engelsk selskab, som havde ansat en dansk bosiddende medarbejder. Ud fra kommentarerne i OECDs modeloverenskomst om forståelsen af "fast driftssted" sammenholdt med samtlige momenter i sagen fandt Skatterådet ikke, at betingelserne vedrørende fast driftssted i henhold til artikel 5, stk. 1 og 2, i modeloverenskomsten og de lignende bestemmelser i dobbeltbeskatningsoverenskomsten, var opfyldt. Der var herved blandt andet henset til det oplyste om ansættelsesforholdet, den ansattes funktion, aktivitet og ophold i Danmark mv. sammenholdt med det oplyste om Spørgers virksomhed, organisering, forretningsområder og udøvelse generelt og i forhold til Danmark. Derudover afviste Skatterådet at svare på, om indgåelsen af en konsulentaftale med en selvstændig dansk konsulentvirksomhed vedrørende tjenester, der skulle udføres i Storbritannien i en britisk produktionsafdeling, ikke ville blive anset for at udgøre et fast driftssted i Danmark, fordi det ville være omfattet af artikel 5.6 om uafhængige agenter.

SKM2011. 351. SR

Skatterådet afviste, at et udenlandsk selskabs danske filial ikke statuerede fast driftssted i Danmark i henhold til det primære kriterium i art. 5, stk. 1 i den nordiske dobbeltbeskatningsoverenskomst. Skatterådet fandt, at filialen udgjorde et fast driftssted. Henset til medarbejderens erfaring samt omfanget og karakteren af hans arbejdsopgaver for det udenlandske selskab, kunne aktiviteterne ikke betegnes som værende af forberedende eller hjælpende karakter

SKM2020. 298. SKTST

(...)

3. Skattestyrelsens opfattelse

3.1. Fast driftssted

Udenlandske selskaber og foreninger m.v. er skattepligtige til Danmark, hvis de udøver et erhverv med fast driftssted her i landet, jf. selskabsskattelovens § 2, stk. 1, litra a. Begrebet fast driftssted fortolkes som udgangspunkt i overensstemmelse med artikel 5 i OECD's modeloverenskomst med tilhørende kommentarer. Se Den juridiske vejledning 2020-1, afsnit C. D. 1.2.2.

Om begrebet fast driftssted henvises til Den juridiske vejledning 2020-1, afsnit C. F. 8.2.2.5.

3.1.1. Hjemmekontor

Artikel 5, stk. 1, i OECD's modeloverenskomst definerer et fast driftssted som et fast forretningssted, gennem hvilket et foretagendes virksomhed helt eller delvist udøves. Artikel 5, stk. 4, undtager dog aktiviteter, der udelukkende er af forberedende eller hjælpende art for foretagendet.

Hvornår et hjemmekontor kan ses for at være et "forretningssted", der er til virksomhedens disposition, er beskrevet i OECD's kommentarer til artikel 5, stk. 1 (2017), punkt 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 foretagendes 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 foretagendes 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 foretagendes 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 foretagendes 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 foretagendes disposition."

For at udgøre et fast forretningssted er det en betingelse, at medarbejderens arbejde for virksomheden foregår løbende og er af længerevarende karakter. Efter Skatterådets praksis, senest SKM2019. 547. SR, SKM2019. 488. SR og SKM2019. 448. SR, vil følgende forhold derudover tale for, at et hjemmekontor udgør et fast forretningssted for virksomheden:

- Medarbejderen har ikke anden fast arbejdsplads til rådighed, hvor arbejdet sædvanligvis udføres.
- Virksomheden er indforstået med at medarbejderen udfører en del af sit arbejde hjemmefra. Dette kan fremgå direkte af ansættelseskontrakten eller være underforstået.
- Medarbejderens arbejde fra hjemmekontoret opstår ikke tilfældigt og sporadisk, men er planlagt eller kan planlægges.
- Den forretningsmæssige aktivitet, der udføres fra hjemmekontoret, udføres med fordel fra Danmark, hvorved arbejdsgiveren har en interesse i at arbejdet udføres fra Danmark.

Hvis det arbejde, medarbejderen udfører fra sit hjemmekontor, alene er af hjælpende og forberedende karakter, vil der dog normalt ikke være tale om et fast driftssted, jf. artikel 5, stk. 4, i OECD's modeloverenskomst. Se fx SKM2019. 547. SR.

Præcisering vedrørende coronasituationen

Det forhold, at medarbejdere under coronasituationen udfører deres arbejde fra en anden jurisdiktion, end de under normale omstændigheder ville gøre, medfører efter Skattestyrelsens opfattelse ikke, at de herved skaber et fast driftssted i udlandet for virksomheden, hvis der ikke i forvejen eksisterede et fast driftssted.

Der lægges i den forbindelse vægt på,

- at der er tale om en midlertidig situation drevet af krav eller anbefalinger fra myndighederne, som er uden for virksomhedens kontrol, og
- at de ændrede faktiske forhold ikke skyldes arbejdsgiverens forretningsaktivitet og ikke ændrer på, at den normale arbejdsplads fortsat er arbejdsstationen hos arbejdsgiveren.

(...)

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.

(...)

18. Selv om en del af et foretagendets virksomhed bliver udført på en lokalitet, f.eks. en persons hjemmekontor, bør det ikke automatisk konkluderes, at lokaliteten er til foretagendets disposition, blot fordi lokaliteten anvendes af en fysisk person (f.eks. en ansat), der arbejder for foretagendet. Hvorvidt et hjemmekontor betragtes som en lokalitet, der er til foretagendets disposition, afhænger af de faktiske forhold og omstændigheder i hver enkelt sag. 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 jobbets 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.

(...)

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 ikke 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.

(...)

31. Det er et almindeligt accepteret princip, at et foretagende skal betragtes som havende fast driftssted i en stat, hvis der er en person, som under visse betingelser handler på dettes vegne, selv om foretagendet ikke skulle have et fast driftssted i denne stat i stk. 1 og 2's forstand. Denne bestemmelse har til hensigt at give den pågældende stat beskatningsretten i sådanne tilfælde. Stk. 5 fastsætter således de betingelser, under hvilke et foretagende skal antages at have et fast driftssted i henseende til enhver handling, udført af en person, der handler på foretagendets vegne. Stykket blev omformuleret i 1977-Modeloverenskomsten for at klargøre formålet i den tilsvarende bestemmelse i 1963-Modeloverenskomsten uden at ændre dennes materielle indhold, bortset fra udvidelsen af den pågældende persons undtagne aktiviteter.

32. Personer, hvis aktiviteter kan medføre et fast driftssted for foretagendet, er såkaldte afhængige repræsentanter, det vil sige personer, der uanset om de er ansatte eller ej, ikke er uafhængige repræsentanter omfattet af stk. 6. Sådanne personer kan være enten fysiske personer eller selskaber og behøver ikke være hjemmehørende i, eller have et forretningssted i den stat, i hvilken de udfører arbejde for foretagendet. Det ville ikke have været i de internationale økonomiske forbindelsers interesse at bestemme, at opretholdelse af enhver afhængig person ville medføre "fast driftssted" for foretagendet. En sådan behandling skal begrænses til personer, som under hensyn til omfanget af deres bemyndigelse eller karakteren af deres virksomhed i særlig grad forpligter foretagendet i forretningsvirksomhed i vedkommende stat. Stk. 5 går derfor ud fra, at kun personer, der har fuldmagt til at indgå kontrakter, kan føre til fast driftssted for det foretagende, der benytter dem. I så fald har personen tilstrækkelig fuldmagt til at forpligte foretagendets deltagelse i forretningsvirksomhed i vedkommende stat. Anvendelsen af udtrykket "fast driftssted" i denne sammenhæng forudsætter, at denne person benytter denne fuldmagt gentagne gange og ikke blot i isolerede tilfælde.

(...)

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). Som anført i pkt. 8.11 i kommentaren til art. 15 kan der dog være tilfælde, hvor fysiske personer, der formelt er ansat i et foretagende, faktisk vil udøve et andet foretagendes virksomhed, og hvor det første foretagende derfor ikke bør anses for at udøve sin egen virksomhed på den lokalitet, hvor disse fysiske personer udfører arbejdet. I en multinational koncern er det forholdsvis almindeligt for ansatte i et selskab at blive midlertidigt udlånt til et andet selskab i koncernen og udøve forretningsmæssig virksomhed, der tydeligvis indgår i det andet selskabs virksomhed. I sådanne tilfælde vil en ændring af ansættelseskontrakten ofte blive undgået af administrative årsager (f.eks. ønsket om at bevare anciennitet eller pensionsrettigheder). Analysen, der er beskrevet i pkt. 8.13-8.15 i kommentaren til art. 15, er relevant for at kunne skelne mellem disse situationer og andre situationer, hvor ansatte i udenlandske foretagender udøver forretningsmæssig virksomhed, der kan betegnes som foretagendets egen virksomhed.

(...)

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.

60. Generelt gælder, at virksomhed af forberedende art er virksomhed, der udøves med henblik på udøvelsen af, hvad der udgør den vigtige og væsentlige del af foretagendets virksomhed i sin helhed. Eftersom forberedende virksomhed ligger forud for anden virksomhed, vil den ofte blive udøvet i løbet af en forholdsvis kort periode, og varigheden af denne periode bestemmes af arten af foretagendets primære virkeområde. Dette er dog ikke altid tilfældet, da det er muligt at udøve virksomhed på et givet sted i en længere tidsperiode som forberedelse på virksomhed, der udøves et andet sted. Hvis f.eks. et byggeforetagende uddanner sine ansatte på ét sted, før disse ansatte bliver sendt på arbejde på afsidesliggende arbejdspladser i andre lande, udgør uddannelsen, der finder sted på den første lokalitet, en forberedende virksomhed for det pågældende foretagende. På den anden side svarer virksomhed af hjælpende art generelt til virksomhed, der udøves for at støtte, uden at være en del af den vigtige og væsentlige del af foretagendets virksomhed i sin helhed. Det er ikke sandsynligt, at virksomhed, der forudsætter en væsentlig andel af aktiverne eller de ansatte i foretagendet, kan anses for at være af hjælpende art.

(...)

69. Den anden del af litra d) omhandler et fast forretningssted, der udelukkende anvendes til at indsamle oplysninger til foretagendet. Et foretagende vil jævnligt have behov for at indsamle oplysninger, før det kan besluttes, om og hvordan foretagendets kernevirksomhed skal udøves i en stat. Hvis foretagendet gør dette uden at have et fast forretningssted i staten, er litra d) selvsagt ikke relevant. Hvis et fast forretningssted udelukkende opretholdes af denne årsag, er litra d) imidlertid relevant, og det vil være nødvendigt at afgøre, om indsamling af oplysninger rækker ud over at være af forberedende eller hjælpende art. Hvis en investeringsfond f.eks. etablerer et kontor i en stat udelukkende for at indsamle oplysninger om mulige investeringsmuligheder i staten, vil indsamling af oplysninger gennem dette kontor være af forberedende art. Det samme vil være tilfældet, hvis et forsikringsselskab etablerer et kontor udelukkende for at indsamle oplysninger, f.eks. statistik, om risici i et bestemt marked, og hvis en avisudgiver etablerer sig i en stat udelukkende for at indsamle oplysninger om mulige nyhedshistorier uden at give sig af med markedsføringsvirksomhed. I begge tilfælde vil indsamlingen af oplysningerne være af forberedende art.

70. Litra e) finder anvendelse på et fast forretningssted, der udelukkende opretholdes for at udøve virksomhed for foretagendet, der ikke udtrykkeligt er anført i litra a)-d). Hvis blot virksomheden er af forberedende eller hjælpende art, betragtes forretningsstedet ikke som et fast driftssted. Grundet ordlyden af denne bestemmelse er det ikke nødvendigt at udarbejde en udtømmende liste over typer af virksomhed, hvorpå stykket finder anvendelse. Eksemplerne i litra a)-d) er blot almindelige eksempler på de typer virksomhed, der er omfattet af bestemmelsen, fordi de ofte er af forberedende eller hjælpende art.

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. Stykket finder heller ikke anvendelse, hvis en forskningsinstitution beskæftiger sig med produktion. Tilsvarende kan et sådant foretagendes faste forretningssted, der udøver sådan virksom-

hed, ikke opnå fordelene i stk. 4, hvis opretholdelse af patenter og overholdelse af knowhow-aftaler er et foretagendes formål. Et fast forretningssted, hvis funktion er at lede et foretagende eller blot en del af et foretagende eller af en gruppe i koncernen, kan ikke betragtes som et sted, hvor der udøves virksomhed af forberedende eller hjælpende art, eftersom en sådan ledelsesmæssig virksomhed befinder sig på et højere niveau. Hvis et foretagende med internationale forgreninger opretter et såkaldt "ledelseskantor" i en stat, hvor det har datterselskaber, faste driftssteder, repræsentanter eller licenshavere, og hvis et sådant kontor har kontrollerende og samordnende funktioner for alle foretagendets afdelinger beliggende i den pågældende region, finder litra e) ikke anvendelse på det "ledelseskantor", fordi ledelsesfunktionen i foretagendet udgør en væsentlig del af foretagendets forretningsmæssige virksomhed og derfor på ingen måde kan betragtes som virksomhed af forberedende eller hjælpende art som defineret i stk. 4, selv om ledelsesfunktionen kun dækker et vist område af koncernens drift.

72. Hvis et foretagende, der sælger varer i hele verden, etablerer et kontor i en stat, og de ansatte, der arbejder på det kontor, aktivt deltager i forhandlingen af vigtige dele af kontrakter om salg af varer til købere i den stat uden sædvanligvis at indgå kontrakter eller at have en ledende rolle op til indgåelsen af kontrakter (f.eks. gennem involvering i beslutningstagning vedrørende type, kvalitet eller mængde af produkter omfattet af disse kontrakter), vil en sådan virksomhed sædvanligvis udgøre en væsentlig del af foretagendets forretningsmæssige virksomhed og bør ikke anses for at være af forberedende eller hjælpende art som defineret i stk. 4, litra e). Hvis betingelserne i stk. 1 er opfyldt, vil et sådant kontor således udgøre et fast driftssted.

73. Som allerede nævnt i pkt. 58 ovenfor har stk. 4 til formål at angive undtagelser fra den almindelige definition i stk. 1 af faste forretningssteder, som udøver virksomhed af forberedende eller hjælpende art. Ifølge litra f) betyder den omstændighed, at et fast forretningssted kombinerer nogle af de virksomhedstyper, der er nævnt i litra a)-e), ikke i sig selv, at der foreligger et fast driftssted. Så længe et sådant fast forretningssteds kombinerede virksomhed blot er af forberedende og hjælpende art, anses der ikke, at foreligge et fast driftssted. Der skal ikke anlægges en stram fortolkning på sådanne kombinationer, der skal ses i lyset af de særlige omstændigheder.

(Skattestyrelsens understregninger)

Den juridiske vejledning 2020-2, afsnit C. D. 1.2.2

(...)

Hvilke selskaber mv. er omfattet af skattepligten

Selskaber, foreninger mv. som nævnt i SEL § 1, stk. 1, der har hjemsted i udlandet, kan være begrænset skattepligtige her til landet. Se SEL § 2, stk. 1, litra a.

Skattepligten omfatter:

- Udøvelse af erhverv med fast driftssted her i landet eller
- Deltagelse i en erhvervsvirksomhed med fast driftssted her i landet.

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 ville blive anset for udøvelse af erhverv med fast driftssted her i landet, hvis det var udført på land.

Hvad er "fast driftssted"

Begrebet fast driftssted fortolkes som udgangspunkt i overensstemmelse med art. 5 i OECDs modeloverenskomst med tilhørende kommentarer.

Definition

Hovedlinjerne i art. 5 i OECD modeloverenskomsten er følgende:

Et fast driftssted er i stk. 1 defineret som et fast forretningssted, gennem hvilket et foretagendes virksomhed helt eller delvist udøves. Se SKM2008. 844. SR og TfS 1996.619 LSR.

Om begrebet "fast driftssted" se også afsnit C. F. 8.2.2.5

Eksempler: Fast driftssted

I OECDs modeloverenskomst art. 5, stk. 2, er givet følgende eksempler på, hvornår et fast driftssted antages at foreligge:

Dette er tilfældet, når virksomheden udøves gennem

- en filial
- et kontor
- en fabrik
- et værksted
- en grube
- en gas- eller olie kilde
- et stenbrud
- eller et andet sted, hvor naturforekomster udvindes.

Eksempler: Ikke fast driftssted

I art. 5, stk. 4, er opregnet et antal forretningsaktiviteter, som ikke skal anses for at udgøre et fast driftssted, selvom virksomheden udøves fra et fast forretningssted. Et fællestræk for disse aktiviteter er, at de er af forberedende eller hjælpende karakter. Se TfS 1991.38 LR og TfS 1985.375 LR.

Udtrykket fast driftssted omfatter bl.a. ikke:

- Anvendelsen af indretninger udelukkende til oplagring, udstilling eller udlevering af varer, der tilhører foretagendet
- Opretholdelsen af et fast forretningssted udelukkende for at foretage indkøb af varer eller fremskaffe oplysninger til foretagendet
- Opretholdelsen af et fast forretningssted udelukkende for at udføre anden virksomhed af forberedende eller hjælpende art for foretagendet.

Bemærk

Hvis et foretagende, der er hjemmehørende i et land, bruger en agent i et andet land, kan det medføre, at foretagendet får fast driftssted i det andet land, selv om det ikke selv har noget fast forretningssted i landet (sekundære kriterium). Se punkt 82-101 i kommentaren til modeloverenskomsten.

(...)

(Skattestyrelsens understregninger)

Den juridiske vejledning 2020-2, afsnit C. F. 8.2.2.5.2.1 Hovedregel om fast forretningssted

Indhold

Dette afsnit handler om, hvordan fast driftssted kan statueres efter reglerne om fast forretningssted (1. kriterium for fast driftssted).

Afsnittet indeholder:

- Hovedregel
- Forretningssted
- Fast forretningssted
- Varighed af aktiviteten
- Virksomhedsudøvelse
- Oversigt over domme, kendelser, afgørelser, SKM-meddelelser med videre.

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.

Eksempler

Hvis en leverandør fra et andet land lægger varer af hos en kunde på et bestemt sted, er tilstedeværelsen derimod for ringe til, at det sted, hvor varerne lægges af, udgør et fast driftssted for leverandøren. Det gælder, uanset hvor ofte der lægges varer af på stedet. Se punkt 16 i kommentaren til modeloverenskomstens artikel 5.

Hvis en maler fra et andet land hver uge gennem flere år tilbringer tre dage med at male i en kontorbygning for samme virksomhed, får maleren fast driftssted i det land, hvor bygningen ligger.

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.

Kommerciel og geografisk sammenhæng

Der skal sædvanligvis være en forbindelse mellem forretningsstedet og en særligt geografisk bestemt lokalitet. Når en virksomhed er af en sådan karakter, at virksomheden flytter mellem lokaliteter, der grænser op til hinanden, kan det være vanskeligt at bestemme, om der er tale om et enkelt forretningssted. Der foreligger imidlertid normalt et enkelt forretningssted i tilfælde hvor en lokalitet, inden for hvilken aktiviteten flyttes rundt, kan karakteriseres som en kommerciel og geografisk enhed, som fx en mine. Se punkt 21 til punkt 24 i kommentaren til modeloverenskomstens artikel 5.

Eksempler

Hvis en bygning huser et antal indbyrdes uafhængige virksomheder, og en maler først har kontrakt med én af virksomhederne og senere fortsætter med at male i bygningen, men nu på kontrakt med en anden virksomhed i bygningen, så får maleren ikke fast driftssted i det land, hvor bygningen ligger. Modsat eksemplet ovenfor, hvor maleren har kontrakt med kun én virksomhed. Se punkt 24 i kommentaren til modeloverenskomstens artikel 5.

En stadeplads på et marked, som anvendes tilbagevendende af en handlende fra et andet land, er fx et fast driftssted for den handlende. Det gælder, selv om den handlende ikke står på den samme stadeplads på markedet hver gang. Se punkt 23 i kommentaren til modeloverenskomstens artikel 5.

Eksempel 1

Et dansk ventureselskab i form af et kommanditselskab havde til formål at erhverve anlægsaktier. Ligningsrådet fandt, at den udøvede aktivitet ikke opfyldte betingelsen om, at der skulle udøves erhverv fra et fast driftssted her i landet. Se SKM2001. 493. LR.

Afgørelsen er kommenteret af daværende formand for Ligningsrådet Niels Winther-Sørensen i SU 2002, 370. I artiklen anføres bl.a., at Ligningsrådet ikke sondrede mellem de tre stillede spørgsmål. I spørgsmål 1 havde repræsentanten gjort gældende, at investorerne ikke udøvede erhverv. I spørgsmål 3 havde repræsentanten gjort gældende, at betingelsen om "fast driftssted" ikke var opfyldt. Ligningsrådets svar indeholdt ikke denne sondring.

Det er Skattestyrelsens opfattelse, at betingelsen om fast driftssted ikke var opfyldt i den konkrete sag, og at det derfor alene havde teoretisk interesse at diskutere, om investorerne udøvede erhverv eller ikke. Vurderingen bag begrundelsen i SKM2001. 493. LR var, at kommanditselskabet ikke havde et fast forretningssted, hvorfor der allerede af den grund ikke forelå et fast driftssted. Se her til SKM2013. 899. SR, hvor Skatterådet i sin begrundelse tiltræder denne opfattelse.

Varighed af aktiviteten

Et forretningssted skal have en vis permanent karakter for at være et fast forretningssted og dermed et fast driftssted. OECD-medlemslandenes praksis med hensyn til varigheden har ikke været ensartet, men

praksis viser at fast driftssted normalt ikke har været statueret, hvis aktiviteten har været mindre end 6 måneder. Men der er ikke nogen fast nedre grænse for perioden, og der kan foreligge fast driftssted selvom foretagendet kun har eksisteret i kort tid som følge af virksomhedens art. En anden undtagelse er tilfælde, hvor virksomheden er af tilbagevendende karakter. I sådanne tilfælde skal hver tidsperiode ses i sammenhæng med det antal gange forretningsstedet er anvendt. Se punkt 28 i kommentaren til modeloverenskomstens artikel 5.

Eksempel

Et svensk selskab deltog sammen med et dansk selskab som interessent i et dansk interessentskab, der drev et kraftværk. Sagen handlede om perioden før kraftværket blev sat i drift. Landsskatteretten fandt, at interessentskabet ikke udøvede virksomhed bestående af planlægning, kontrol, rådgivning eller anden personaleindsats i forbindelse med bygge- og anlægsprojektet. Landsskatteretten anså heller ikke interessentskabet for at drive næring med bygge- og anlægsvirksomhed. Det svenske selskab blev derfor først begrænset skattepligtigt til Danmark på det tidspunkt, hvor interessentskabet begyndte at drive et kraftværk. Se TfS 1996, 619 LSR.

Eksempel

Selskab A påtænkte at levere en række undervisningsydelser hos en kunde i kundens lokaler i Danmark. Undervisningen strakte sig over et begrænset antal dage, og der var sædvanligvis et par uger/måneder imellem de enkelte kurser. Kontrakten omfattede imidlertid en periode på ca. 5 år. Skatterådet fandt, at Selskab A fik fast driftssted i Danmark. Se SKM2015. 634. SR.

Eksempel

Et tysk selskab havde en dansk medarbejder. Medarbejderen skulle i en periode på 6 måneder arbejde fra et hjemmekontor i Danmark. Medarbejderen udøvede selskabets kernevirksomhed fra medarbejderens hjem. Medarbejderen skulle arbejde 3 dage om måneden i Tyskland, og resten af måneden i Danmark. Skatterådet fandt at det tyske selskab fik fast driftssted i Danmark. Se SKM2020. 208. SR.

Start og ophør af fast driftssted

Det faste driftssted opstår, så snart foretagendet begynder at udøve sin virksomhed gennem det faste forretningssted. Det betyder, at den fase, hvor det faste forretningssted som sådan etableres, ikke skal medregnes. Den fase, hvor det faste forretningssted er taget i brug, men endnu kun bruges til at forberede den egentlige aktivitet, skal derimod medregnes.

Det faste driftssted ophører med at eksistere, når det faste forretningssted er afviklet, eller når foretagendet ophører med at drive sin aktivitet gennem stedet. Fx ophører det faste driftssted, hvis forretningsstedet leases eller udlejes til et andet foretagende, medmindre der er en særlig tilknytning mellem de to foretagender.

Se punkt 44 i kommentaren til modeloverenskomstens artikel 5.

Bemærk

Efter modeloverenskomsten kan bygnings-, anlægs- eller installationsarbejde, kun betegnes som fast driftssted, hvis det opretholdes mere end 12 måneder. Se afsnit C. F. 8.2.2.5.2.3 om bygge- og anlægsvirksomhed og modeloverenskomstens artikel 5, stk. 3.

Se også

Se også afsnit C. D. 1.2.7 om SEL § 2 C.

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.

Eksempel 1

Udenlandske kommanditister i et K/S fik fast driftssted i Danmark efter selskabsskattelovens § 2, stk. 1, litra a, fortolket i overensstemmelse med OECD's modeloverenskomst artikel 5. K/S'et blev anset for at have et fast forretningssted i Danmark i managementselskabets lokaler, og blev endvidere anset for at drive erhvervsmæssig virksomhed gennem disse lokaler. Dette medførte, at de udenlandske kommanditister ved deltagelse K/S'et fik fast driftssted i Danmark efter artikel 5, stk. 1. Se SKM2013. 899. SR

Eksempel 2

En schweizisk virksomhed blev ikke tilstrækkeligt udøvet fra Danmark til, at Landsskatteretten kunne anse virksomheden for erhvervsmæssig. Virksomheden gav generelt ikke overskud, og der var ikke udøvet drift gennem forretningsadressen i Danmark på regelmæssig måde, idet klageren alene havde været i Danmark i en uge i det pågældende indkomstår på forretningsadressen. Se SKM2002. 654. LSR.

Eksempel 3

Et dansk kommanditselskab blev administreret af et dansk administrationsselskab, hvilket betød, at en udenlandsk kommanditist fik fast driftssted i Danmark. Se SKM2009. 72. LSR.

Eksempel 4

Tysk selskab fik ikke fast driftssted i Danmark i forbindelse med togdrift i Danmark. Det tyske selskab lejede et lokale i Danmark, hvor lokomotivførerne kunne holde pause. Lokalet blev anset for at udgøre et fast forretningssted, men aktiviteten blev anset for at være af forberedende og hjælpende karakter. Derfor fik selskabet ikke fast driftssted i Danmark. Se SKM2011. 288. SR. Sagen blev efterfølgende påklaget til Landsskatteretten, men der blev sagens spørgsmål om arbejdsudleje udelukkende beh

(Skattestyrelsens understregninger)

Den juridiske vejledning 2020-2, 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.

Uanset ovenstående eksempler, er det en forudsætning for at være omfattet af undtagelsen i stk. 4, at den aktivitet, der udøves, er af forberedende eller hjælpende karakter, jf. artikel 5, stk. 4.

Undtagelsen i stk. 4 til hvornår der foreligger fast driftssted gælder ikke for faste forretningssteder, der bliver brugt eller opretholdt af et foretagende, hvis det samme foretagende eller et nært forbundet foretagende udøver virksomhed på det samme sted eller et andet sted i samme kontraherende stat og

1. det sted eller et andet sted udgør et fast driftssted for foretagendet eller det nært forbundet foretagende efter de almindelige bestemmelser for fast driftssted i artikel 5, eller
2. kombinationen af de samlede aktiviteter udført af de to foretagender på samme sted eller af samme foretagende eller nært forbundet foretagender på to steder samlet går udover hvad der kan anses for at være af forberedende og hjælpende karakter

forudsat at aktiviteterne, der bliver udført af de to foretagender på samme sted eller af samme foretagende eller nært forbundet foretagender på to steder udgør komplementære funktioner, som er en del af et sammenhængende forretningsområde.

Se artikel 5, stk. 4.1.

Når artikel 5, stk. 4.1 finder anvendelse gælder "undtagelsesbestemmelsen" i art. 5, stk. 4 ikke.

En person eller et foretagende er nært forbundet med et foretagende hvis den ene har kontrol over den anden eller begge er under kontrol af samme personer eller foretagender. Alle relevante fakta og omstændigheder skal indgå i vurderingen, jf. nærmere artikel 5, stk. 8.

Her er eksempler på hjælpefunktioner og forberedende karakter, som kan udføres, uden at der opstår fast driftssted.

Eksempel på administration

Medarbejdere på et fast forretningssted var hovedsageligt beskæftiget med produktinformation og marketing i Danmark. Medarbejderne havde ikke egentlig beslutningskompetence. Funktionerne blev under omstændighederne i spørgsmål 1 karakteriseret som at være af hjælpende og forberedende karakter. Hvis medarbejder A, efter forudgående godkendelse fra hovedkontoret, kunne underskrive enkelte rammerabataftaler med danske grossister, var der ikke tale om funktioner af hjælpende og forberedende karakter. I den situation ville der foreligge fast driftssted. Se SKM2012. 692. SR.

Eksempel på forskning

En forskningsenhed, der skulle udføre forskningsprojekter og formidle forskningsresultater, blev anset for at udgøre en funktion af forberedende og hjælpende karakter. Se SKM2007. 261. SR

Eksempel på salgskontor

Et tysk selskab havde et salgskontor i Danmark til at fremme salget af deres produkter. Salgskontoret kunne ikke indgå bindende salgsaftaler, og samtlige salgsaftaler blev indgået i Tyskland. Landsskatteretten fandt, at aktiviteterne måtte karakteriseres som værende af hjælpende og forberedende karakter. Se TfS 1991, 309 LSR.

Eksempel på varelager

Et tysk selskab påtænkte at etablere et varelager hos et dansk selskab. Det danske selskab fik ikke kompetence til at indgå bindende aftaler på vegne af det tyske selskab. Det danske selskab skulle ikke foretage salgsarbejde og ikke afgive ordrebekræftelser, men kun ekspedere varer efter modtagne ordrer og fakturere disse efter prisliste. Se TfS 1989, 165 LSR.

Eksempel på kontorhotel

Et dansk kommanditselskab havde forretningsadresse på et kontorhotel i Danmark, hvor en uafhængig repræsentant udelukkende modtog og videresendte post. Repræsentanten havde ikke kompetence til at indgå aftaler på vegne af selskabet. Kommanditselskabet ejede et produktionsselskab, der var en afhængig repræsentant, men som udelukkende indkøbte varer. Funktionen blev anset for at være af forberedende og hjælpende karakter. Se SKM2008. 446. SR, som resulterede i, at SEL § 2 C blev indført. Se afsnit C. D. 1.2.7.

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.

(Skattestyrelsens understregninger)

Anders Nørgaard, Fast Driftssted, Jurist- og Økonomforbundets Forlag 2011, s. 89

"Ansatte eller hermed ligestillede personer (dvs. personer, som kan betragtes som *afhængige*, jf. modeloverenskomstens art. 5, stk. 6), som arbejder fra deres eget forretningssted, evt. et hjemmekontor i deres privatbolig, bør altid medføre, at dispositionskravet er opfyldt. Der må imidlertid tages forbehold for fx ansatte, som enten er udstationerede eller arbejdsudlejede, jf. hertil TfS 2010, 656 SR (SKM2010. 241. SR), hvor Skatterådet, jf. SKATs indstilling, fastslog, at udlejet arbejdskraft udøver de lejende selskabers virksomhed og *ikke* det danske udlejende foretagendes. Der var af den grund ikke fast driftssted i Kina, jf. SEL § 8, stk. 2, og modeloverenskomstens art. 5, stk. 1. Hvis den ansatte eller den afhængige person således udøver tredjemands virksomhed, medfører dette ikke, at dispositionskravet er opfyldt. "

Spørgsmål 2

Lovgrundlag

Momssystemdirektivets artikel 45 har følgende ordlyd:

"Ved leveringsstedet for tjenesteydelser til en ikke-afgiftspligtig person, der handler i denne egenskab, forstås det sted, hvor leverandøren har etableret hjemstedet for sin økonomiske virksomhed. Hvis de pågældende ydelser imidlertid leveres fra et fast forretningssted, der tilhører leverandøren og er beliggende et andet sted end det sted, hvor han har etableret hjemstedet for sin økonomiske virksomhed, forstås ved leveringsstedet for de pågældende tjenesteydelser det sted, hvor det faste forretningssted er beliggende. I mangel af et sådant hjemsted eller et sådant fast forretningssted er leveringsstedet for tjenesteydelser det sted, hvor leverandøren har sin bopæl eller sit sædvanlige opholdssted."

Momssystemdirektivets artikel 306 har følgende ordlyd:

"1. Medlemsstaterne anvender en momssærordning på transaktioner udført af rejsebureauer i overensstemmelse med dette kapitel, for så vidt disse bureauer handler i eget navn over for den rejsende og til rejsens gennemførelse anvender leveringer af varer og ydelser, der foretages af andre afgiftspligtige personer.

Denne særordning finder ikke anvendelse på rejsebureauer, der udelukkende fungerer som formidler, og på hvilke artikel 79, stk. 1, litra c), finder anvendelse ved beregning af afgiftsgrundlaget.

2. Ved anvendelsen af dette kapitel betragtes rejsearrangører som rejsebureauer."

Momssystemdirektivets artikel 307 har følgende ordlyd:

"De transaktioner, der på de i artikel 306 fastsatte betingelser udføres af rejsebureauet med henblik på gennemførelse af en rejse, anses som én enkelt ydelse leveret af rejsebureauet over for den rejsende.

Enkeltydelsen pålægges afgift i den medlemsstat, hvor rejsebureauet har etableret hjemstedet for sin økonomiske virksomhed eller har et fast forretningssted, hvorfra ydelsen leveres af bureauet."

Momsforordningens artikel 10, har følgende ordlyd:

"1. Med henblik på anvendelsen af artikel 44 og 45 i direktiv 2006/112/EF forstås ved det sted, hvor den afgiftspligtige person har etableret hjemstedet for sin økonomiske virksomhed, det sted, hvor virksomheden har sit hovedkontor.

2. Når det sted, der er omhandlet i stk. 1, skal fastlægges, tages der hensyn til, hvor væsentlige beslutninger vedrørende den almindelige drift af virksomheden træffes, hvor virksomheden har sit vedtægtsmæssige hjemsted, og hvor virksomhedens ledelse mødes.

Hvis disse kriterier ikke gør det muligt at fastlægge hjemstedet for den økonomiske virksomhed med sikkerhed, er det sted, hvor vigtige beslutninger vedrørende den almindelige drift af virksomheden træffes, det afgørende kriterium.

3. En postadresse alene kan ikke betragtes som hjemstedet for en afgiftspligtig persons økonomiske virksomhed."

Momsforordningens artikel 11, stk. 2, har følgende ordlyd:

2. Med henblik på anvendelsen af følgende artikler forstås ved »fast forretningssted« et forretningssted bortset fra det i artikel 10 i denne forordning nævnte hjemsted for den økonomiske virksomhed, der kendetegnes ved en tilstrækkelig permanent karakter og passende struktur med hensyn til de menneskelige og tekniske midler, således at det kan præstere de ydelser, som det leverer.

[...]

3. Et momsregistreringsnummer er ikke i sig selv tilstrækkeligt til, at en afgiftspligtig person kan betragtes som havende et fast forretningssted.

Momslovens § 4, har følgende ordlyd:

"Der betales afgift af varer og ydelser, der leveres mod vederlag her i landet. Ved levering af en vare forstås overdragelse af retten til som ejer at råde over et materielt gode. Levering af en ydelse omfatter enhver anden levering.

Stk. 2. Gas, vand, elektricitet, varme, kulde og lign. anses som varer.

Stk. 3. Som levering af en vare anses endvidere:

- 1) Overdragelse af en vare i henhold til en kommissionsaftale med henblik på køb eller salg.
- 2) Faktisk overdragelse af en vare i henhold til en kontrakt, som vedrører udlejning af en vare for et bestemt tidsrum eller salg på kredit, med en klausul om, at ejendomsretten under normale forhold overgår til lejeren eller køberen senest ved betaling af det sidste lejebeløb eller afdrag.

Stk. 4. Når en formidler af en ydelse handler i eget navn, men for en andens regning, anses formidleren for selv at have modtaget og leveret den pågældende ydelse."

ML § 16, stk. 4 har følgende ordlyd:

"Leveringsstedet for ydelser er her i landet, når ydelsen leveres til en ikkeafgiftspligtig person og leverandøren har etableret sin økonomiske virksomhed her i landet eller har et fast forretningssted her i landet, hvorfra ydelsen leveres, eller i mangel heraf har sin bopæl eller sit sædvanlige opholdssted her i landet og ydelsen leveres herfra, jf. dog stk. 5 og 6 samt §§ 17, 18 og 19-21 d."

Momslovens kapitel 16A, har følgende ordlyd:

"§ 67. Særordningen i dette kapitel finder anvendelse på transaktioner udført af rejsebureauer, der handler i eget navn over for den rejsende, og som til rejsens gennemførelse anvender leveringer af varer og ydelser, der foretages af andre afgiftspligtige personer.

Stk. 2. Særordningen finder ikke anvendelse på rejsebureauer, der udelukkende fungerer som formidlere, og for hvem § 27, stk. 3, nr. 3, om udlæg finder anvendelse.

Stk. 3. Ved anvendelsen af dette kapitel betragtes rejsearrangører som rejsebureauer.

§ 67 a. De transaktioner, der på de betingelser, der er fastsat i § 67, stk. 1, udføres af rejsebureauet med henblik på gennemførelse af en rejse, anses som en enkelt ydelse.

§ 67 b. Leveringsstedet for enkeltydelsen, jf. § 67 a, er der, hvor rejsebureauet har etableret stedet for sin økonomiske virksomhed eller har fast forretningssted, hvorfra ydelsen leveres af bureauet.

§ 67 c. Afgiftsgrundlaget for enkeltydelsen, jf. § 67 a, er rejsebureauets fortjenstmargen, hvorved forstås forskellen mellem det samlede beløb uden afgift, der skal betales af den rejsende, og rejsebureauets faktiske omkostninger til de af andre afgiftspligtige personer foretagne leveringer af varer og ydelser, når disse leveringer direkte kommer den rejsende til gode.

§ 67 d. Hvis de transaktioner, som udføres for rejsebureauet af andre afgiftspligtige personer, gennemføres uden for EU, sidestilles bureauets ydelser med virksomhed som formidler, der handler i en andens navn og for en andens regning, og som i medfør af § 34, stk. 1, nr. 17, er fritaget for afgift.

Stk. 2. Hvis transaktionerne i henhold til stk. 1 gennemføres såvel inden for som uden for EU, skal kun den del af rejsebureauets ydelser, der vedrører transaktioner gennemført uden for EU, anses som afgiftsfri.

§ 68. De afgiftsbeløb, som andre afgiftspligtige personer fakturerer rejsebureauet for transaktioner i henhold til § 67 a, der direkte kommer den rejsende til gode, berettiger hverken til fradrag eller til godtgørelse."

Forarbejder

C-73/06, Planzer Luxembourg Sàrl

EU-domstolen udtalte i sagen, at hvis der skal være tale om et fast forretningssted inden for transportsektoren (landtransport af gods), skal der i det mindste være et kontor, hvor der kan indgås kontrakter og træffes administrative beslutninger samt et areal til parkering af de køretøjer, der anvendes til transportvirksomheden.

C-260/95, DFDS

På baggrund af oplysningerne om de store antal ansatte og de øvrige oplysninger i sagen fandt EU-domstolen, at der i forbindelse med salg af pakkerejser var fast forretningssted i Storbritannien.

C-168/84, Berkholz

EU-Domstolen fastslog, at stedet for den økonomiske virksomhed har forrang som tilknytningsmoment. Et andet etableringssted, hvorfra ydelsen præsteres, kan kun komme i betragtning, hvis tilknytningen til hjemstedet ikke er nogen rationel løsning ud fra et skatte- og afgiftsmæssigt synspunkt, eller hvis den skaber en konflikt med en anden medlemsstat.

SKM2011. 55. SR

Skatterådet fastslog, at et rejsebureau der påtænkte etableret i et land uden for EU ikke skulle betale dansk moms efter særordningen for rejsebureauer, da selskabet ikke vil få et fast forretningssted i Danmark. Dette var uanset, at virksomheden ville sælge rejserne via telefonsalg og webside til danske kunder, samt at virksomheden vil have en ansat i Danmark, der skulle forestå indkøbsfunktioner, og at virksomheden i et vist omfang ville købe regnskabsassistance, som delvist skulle udføres i Danmark.

SKM2011. 144. SR.

Skatterådet bekræftede, at spørger ikke var underlagt den momspligt, der blev indført pr. 1. januar 2011, hvorefter rejsebureauer omfattes af momspligt efter et særligt regelsæt, da spørgers ydelser efter momslovens § 67 b ikke havde leveringssted i Danmark.