

Udskriftsdato: 1. januar 2026

AFG nr 9854 af 25/05/2021 (Gældende)

Ikke ledelsens sæde eller fast driftssted i Danmark - hjemmearbejdsplads

Ministerium: Skatteministeriet

Journalnummer: 21-0229380

Ikke ledelsens sæde eller fast driftssted i Danmark - hjemmearbejdsplads

H AB er et svensk aktieselskab der har to danske medarbejdere, der udfører arbejdet fra deres hjem i Danmark. Den ene danske medarbejder er aktionær i selskabet og ansat som kreativ direktør.

Skatterådet kunne bekræfte, at selskabet ikke har ledelsens sæde i Danmark, jf. selskabsskattelovens § 1, stk. 6, idet den daglige ledelse af selskabet udføres fra Sverige af en der bosiddende direktør.

Skatterådet kunne endvidere bekræfte, at selskabet ikke har fast driftssted i Danmark, jf. selskabsskattelovens § 2, stk. 1, litra a, jf. selskabsskattelovens § 2, stk. 2, som følge af de danske medarbejderes hjemmearbejdsplads.

Skatterådsmøde 25. maj 2021 - SKM2021. 412. SR

Spørgsmål:

1. Kan det bekræftes, at H AB ikke er fuldt skattepligtig til Danmark, jf. selskabslovens § 1, stk. 1, idet selskabet ikke kan anses for hjemmehørende i Danmark, jf. selskabsskattelovens § 1, stk. 6?
2. Kan det bekræftes, at H AB ikke er begrænset skattepligtig til Danmark, jf. selskabslovens § 2, stk. 1, litra a, idet selskabet ikke opfylder betingelserne for at have fast driftssted i Danmark?

Svar:

1. Ja.
2. Ja.

Beskrivelse af de faktiske forhold

Om selskabet

H AB (Spørger) er et svensk aktieselskab, som ejes af X antal personer, hvoraf X antal er bosiddende i Sverige og X antal er bosiddende i Danmark. Udskrift fra svensk registreringsmyndighed er vedlagt anmodningen.

Spørger driver virksomhed med X-systemer. Selskabets kunder er hovedsageligt svenske og danske. Salg til danske kunder udgør i dag ca. X % af det samlede salg.

Selskabet har X antal kontorer i Sverige, men har ingen fysiske kontorer i Danmark.

Selskabet har en bestyrelse bestående af de reelle ejere, hvoraf X antal er bosiddende i Sverige og X antal er bosiddende i Danmark. Bestyrelsens beslutninger træffes ved simpelt stemmeflertal.

Selskabets direktion består af 1 direktør (CEO), som er bosiddende i Sverige. Direktøren forestår den daglige ledelse af selskabet.

Selskabets ansatte

Selskabet har i øjeblikket X antal ansatte, hvoraf X antal arbejder i Sverige og 2 i Danmark.

Selskabets ene danske medarbejder (A) er også aktionær og ansat i selskabet som "kreativ direktør". A's arbejdsopgaver beskrives nærmere nedenfor. Selskabets anden danske medarbejder (B) er ansat som "systemudvikler/supporttekniker". B's arbejdsopgaver beskrives tillige nedenfor. Både A og B arbejder hjemmefra i Danmark. Siden januar 200x har selskabet med jævne mellemrum haft 1 medarbejder i Danmark udover A.

Alle de svenske ansatte arbejder også hjemme mere end 99 % af tiden. Tidligere arbejdede 1 ansat fast et par dage om ugen på Spørgers kontor i Y-by, men det gør vedkommende ikke længere.

Alle virksomhedens ansatte er fast ansat på fuld tid med ansættelsesaftale indgået med selskabet.

De danske ansatte betaler B-skat i Danmark.

Både de svenske og danske ansattes opgaver består i videreudvikling af selskabets X-system, samt udførelse af support til selskabets kunders daglige drift via et online sagsstyringssystem. Udviklingsarbejdet udgør ca. 67%, mens kundekontakt/support udgør ca. 33% af virksomhedens aktivitet. Både udviklingsarbejdet og kundesupporten foregår for det meste virtuelt, hvorfor den geografiske placering af Spørgers ansatte ikke har betydning for udførelsen af deres arbejdsopgaver. Fysiske kundemøder udgør således en meget lille del af Spørgers virksomhed.

Koordineringen af kundesupport håndteres af en supportchef i Sverige, men en række af de danske supportsager delegeres til de danske medarbejdere. Spørgers ansatte udfører ikke salg.

De danske ansatte har udover ovenstående til opgave at have kendskab til de særlige forhold og behov, der findes i de danske kunders drift. De danske ansattes opgaver består af udvikling og support til Spørgers svenske og danske kunder. Arbejdet begrænser sig dermed ikke til Spørgers danske kunder, selvom de danske ansatte har et større fokus på de danske kunder.

Alle tilbud, fakturering og alle forretningsaftaler foretages af selskabets CEO i Sverige, og ingen aftaler indgås af selskabets danske ansatte.

De danske ansatte har ingen opsøgende rolle i forhold til salg. Spørgers produkter henvender sig til et snævert kundefelt, hvorfor der ingen opsøgende aktivitet er, hverken for potentielle kunder i Sverige eller Danmark. Virksomhedens kunder er således offentlige institutioner, og virksomhedens salg er dermed afhængigt af offentlige indkøb.

I det følgende uddybes de to danske ansattes, A og B's, opgaver.

B

B er ansat pr. 1. august 202x som systemudvikler/supporttekniker. Ansættelseskontrakten for B er vedlagt anmodningen.

B udfører arbejdet fra sit hjemmekontor i Danmark. B udfører samme arbejdsopgaver som de øvrige svenske systemudviklere med ca. samme arbejdsfordeling mellem udvikling og kundesupport, dvs. ca. 67 % af hans arbejde udgør udviklingsarbejde og 33 % udgør kundesupport.

A

A er ansat som kreativ direktør i selskabet. Han er dog ikke direktør i traditionel forstand.

Han har ikke ledelsesmæssige beføjelser, og han er ikke registreret som direktør ved de svenske selskabsmyndigheder. Ansættelseskontrakten for A er vedlagt anmodningen.

A har en betydelig rolle i forhold til virksomhedens udviklingsarbejde, hvilket også fremgår af ansættelseskontrakten. Udviklingen sker til dels i samarbejde med virksomhedens svenske og danske kunder, primært telefonisk, idet A udvikler nye produkter efter kundens specifikke behov og ønsker. Derudover består A's opgaver også af at demonstrere nye produkter og løsninger for virksomhedens kunder.

A arbejder fra sin bopæl i Danmark. Arbejdstiden er fordelt mellem hjemmearbejde og kundebesøg således, at 99% af A's arbejdstid består af hjemmearbejde, og blot 1% af arbejdstiden udgør kundebesøg mv.

Spørgers opfattelse og begrundelse

Spørgsmål 1

Det gøres gældende, at spørgsmål 1 skal besvares med et "ja", da det er vores opfattelse, at selskabet ikke er hjemmehørende i Danmark, jf. SEL § 1, stk. 6.

Det er for et selskab en betingelse for fuld skattepligt til Danmark, at selskabet er hjemmehørende her i landet, jf. selskabsskattelovens (SEL) § 1, stk. 1. Et selskab kan være hjemmehørende her i landet, jf. SEL § 1, stk. 6, på baggrund af, at:

- 1) Selskabet er registreret i det danske CVR-register, eller at
- 2) Selskabets ledelse har sæde her i landet.

Registrering i CVR

Selskabet er ikke registreret i det danske CVR-register, hvorfor der ikke kan statueres fuld skattepligt til Danmark på baggrund heraf. Derfor er spørgsmålet, om selskabets ledelse har sæde her i landet.

Ledelsens sæde her i landet

Afgørelsen af, om et selskabs ledelse har sæde her i landet, beror på en konkret vurdering af de faktiske forhold i forbindelse med beslutningstagningen i selskabet.

Ved vurderingen heraf lægges stor vægt på, hvor den daglige ledelse af selskabet foregår.

Derfor er det afgørende, hvor selskabets direktion har sæde, og hvor selskabet har hovedsæde.

Selskabets daglige ledelse udøves af direktøren (CEO), som udfører alt arbejde og ledelse fra Sverige. Direktørkontrakten indgået med Spørger er vedlagt anmodningen. Vedtægter for Spørger er tillige vedlagt.

Det gøres gældende, at selskabets daglige ledelse udføres fra Sverige, og at selskabets ledelse således ikke har sæde i Danmark, idet:

- Selskabets hovedaktionær, CEO og registrerede direktør i selskabet er bosat i Sverige, og han forestår den daglige ledelse af selskabet fra Sverige.
- Selskabets bestyrelse består af X antal personer, hvoraf X antal bestyrelsesmedlemmer er bosat i Sverige. Da bestyrelsens beslutninger træffes ved simpelt stemmeflertal, har den danske aktionær under alle omstændigheder ingen bestemmende indflydelse fra Danmark. Såfremt Skattestyrelsen måtte finde, at selskabets bestyrelse udøver en vis daglig ledelse, ændrer dette ikke på, at selskabets ledelse har sæde i Sverige.
- Selskabets hovedsæde er i Z-by, Sverige, og selskabet har ikke kontor/butikker/lager mv. i Danmark.

På den baggrund gøres det gældende, at spørgsmål 1 skal besvares med et "ja".

Spørgsmål 2

Det gøres gældende, at spørgsmål 2 skal besvares med et "ja", da det er vores opfattelse, at selskabet ikke har et fast driftssted i Danmark, jf. SEL § 2, stk. 1, litra a.

Begrænset skattepligt til Danmark - fast driftssted

SEL § 2 angiver de situationer, hvor selskaber hjemmehørende i udlandet pålægges begrænset skattepligt. For Spørger er det relevant at afdække, om selskabet er begrænset skattepligt efter SEL § 2, stk. 1, litra a, hvorefter selskaber pålægges begrænset skattepligt for indkomst fra udenlandske juridiske personers drift af erhvervsmæssig virksomhed med fast driftssted i Danmark.

Lovens ordlyd definerer ikke begrebet "fast driftssted" nærmere. I det følgende gennemgås derfor OECD's modeloverenskomst, bemærkningerne hertil samt praksis med henblik på at afdække, hvornår der foreligger "fast driftssted", herunder hvornår medarbejdere, der arbejder hjemme, kan udgøre et fast driftssted.

OECD's modeloverenskomst

Begrebet "fast driftssted" defineres i OECD's modeloverenskomst artikel 5, stk. 1 som "fast driftssted, gennem hvilket et foretagendes virksomhed helt eller delvist udøves".

Artikel 5, stk. 2 angiver følgende eksempler på et fast driftssted. Der foreligger et fast driftssted, når virksomheden udøves gennem:

1) en filial, -2) et kontor, -3) en fabrik, -4) et værksted, -5) en grube, -6) en gas- eller olie kilde, -7) et stenbrud, eller -8) et andet sted, hvor naturforekomster udvindes.

Artikel 5, stk. 4 oplister et antal forretningsaktiviteter, som *ikke* skal anses for at udgøre et fast driftssted, selvom virksomheden udøves fra et fast forretningssted. Udtrykket "fast driftssted" omfatter bl.a. ikke:

1) Anvendelsen af indretninger udelukkende til oplagring, udstilling eller udlevering af varer, der tilhører foretagendet. -2) Opretholdelsen af et fast forretningssted udelukkende for at foretage indkøb af varer eller fremskaffe oplysninger til foretagendet. -3) Opretholdelsen af et fast forretningssted udelukkende for at udføre anden virksomhed af forberedende eller hjælpende art for foretagendet.

Et fællestræk for disse aktiviteter er, at de er af forberedende eller hjælpende karakter.

Bemærkninger til OECD's modeloverenskomst

Det følger af OECD's modeloverenskomst art. 5, stk. 1, at et fast driftssted er "et forretningssted, hvorfra et foretagendes forretningsmæssige virksomhed udøves helt eller delvis." Definitionen indeholder følgende betingelser:

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

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

Hvis aktiviteten har forberedende eller hjælpende karakter i henhold til artikel 5, stk. 4 i OECD's modeloverenskomst, statueres der dog ikke fast driftssted.

Bemærkningerne til OECD's modeloverenskomst uddyber betingelserne og begrebet nærmere.

Dette gennemgås i det følgende.

"Forretningssted"

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.

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.

"Fast"

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.

"Udøve virksomhed"

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.

Såfremt de tre betingelser, som netop er gennemgået, er opfyldt, vil der være tale om et fast driftssted. Dette gælder dog ikke, hvis det faste driftssteds virksomhed alene er af forberedende eller hjælpende karakter. Dette kriterium uddybes også i bemærkningerne til OECD's modeloverenskomst og gennemgås i det følgende.

Virksomhed af forberedende eller hjælpende karakter

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.

Kommentaren til OECD's modeloverenskomst berører også statuering af fast driftssted ved hjemmekontor.

Hjemmekontor

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. Hvis et hjemmekontor løbende anvendes til at udføre et foretagendes forretningsmæssige virksomhed, og det ud fra de faktiske forhold og omstændigheder tydeligt fremgår, at foretagendet har krævet, at den fysiske person anvender denne lokalitet til at udføre foretagendets virksomhed (f.eks. ved ikke at stille et kontor til rådighed for den ansatte, hvis jobbet karakter tydeligvis kræver et kontor), kan hjemmekontoret dog

blive anset som værende til foretagendets disposition.

I nærværende sag udføres arbejdet løbende fra de danske ansattes hjemmekontor.

Der er dog ikke noget krav fra Spørger om, at medarbejderen anvender denne lokalitet til at udføre sit arbejde, idet arbejdet lige så vel kunne udføres fra et kontor i Sverige. At arbejdet udføres fra et hjemmekontor, er udelukkende begrundet i de ansattes personlige forhold og ønsker. Det er således de danske medarbejders eget ønske, at arbejdet udføres hjemmefra, idet Spørgers kontorer er beliggende langt væk fra de danske ansattes bopæle.

Derudover er de danske ansatte ikke afskåret fra at anvende kontorerne i Z-by og Y-by, idet kontorerne har den nødvendige plads til at rumme de ansatte. De danske ansatte har således muligheden for at udføre deres arbejde fra et kontor i Sverige, men fravælger denne mulighed af personlige årsager såsom bopæl og familie i Danmark.

På baggrund af bemærkningerne til OECD's modeloverenskomst er det vores opfattelse, at Spørgers ansattes hjemmearbejde i Danmark ikke statuerer fast driftssted, idet hjemmearbejdet i Danmark ikke er påkrævet af Spørger.

Administrativ praksis og retspraksis

SKM2019. 460. SR

Spørger var et svensk selskab, som havde en svensk medarbejder, der af personlige årsager var flyttet til Danmark. Medarbejderen ville udføre en væsentlig del af sit arbejde fra sin private bopæl i Danmark.

Skatterådet bekræftede, at medarbejderens udførsel af sit arbejde i Danmark, ikke ville medføre fast driftssted i Danmark for spørger. Der blev lagt vægt på, at spørgers virksomhed ikke var rettet mod Danmark, og at baggrunden for, at medarbejderen arbejdede fra sin private bopæl, alene var begrundet i private forhold. Derudover havde medarbejderen ingen egen kundeportefølje.

Spørger havde desuden ikke en forretningsmæssig interesse i, at medarbejderen udfører en del af sit arbejde for spørger i Danmark.

Tilsvarende denne afgørelse har Spørger ingen forretningsinteresse i, at de danske ansatte udfører deres arbejdsopgaver i Danmark. Dette gælder både for A og B.

B's arbejdsopgaver består hovedsageligt af videreudvikling af selskabets X-system, samt en mindre del af support til selskabets kunders daglige drift via et online sagsstyringssystem. B har således ikke egen kundeportefølje, men får blot delegeret visse danske supportsager via en supportchef i Sverige. Supporten udføres desuden virtuelt. Spørger har dermed ingen forretningsmæssig interesse i, at B's arbejde geografisk udføres i Danmark.

A har en større rolle i forhold til kundekontakt, idet han foretager en del af udviklingen af virksomhedens produkter i samarbejde med Spørgers danske kunder.

Dette samarbejde er dog ikke betinget af, at A udfører arbejdet fra Danmark.

Dette understøttes også af, at 99% af A's arbejde udføres på hjemmekontoret, og ikke fysisk hos virksomhedens danske kunder.

A kunne dermed lige så vel udføre arbejdet fra Spørgers kontor eller et hjemmekontor i Sverige.

De danske ansatte får begge uddelegeret danske supportsager på baggrund af kommunikationsmuligheder.

Det har dog ikke afgørende betydning for Spørgers kunder, at der er danske medarbejdere ansat i virksomheden. Spørger havde ingen dansk-talende medarbejdere fra 199x til 200x, og dette var ikke et problem for kommunikationen mellem Spørger og virksomhedens kunder i Danmark.

Derudover har de danske medarbejders placering ingen selvstændig betydning i forhold til kontakten til Spørgers danske kunder. Spørgers svenske ansatte arbejder også hjemmefra - f.eks. både i Göteborg og Malmø, hvorfor Spørger foruden de danske medarbejdere også har andre medarbejdere med geografisk kort afstand til Danmark og de danske kunder. Desuden er langt størstedelen af Spørgers kommunikation/support med kunder virtuelt. Arbejde med udvikling af X-systemet samt support til kunder kunne derfor lige så vel udføres fra Sverige - ligesom de svenske ansattes arbejde udføres fra deres eget hjem.

De danske medarbejdere er således ansat i virksomheden på baggrund af deres faglige formåen. Deres personlige tilknytning til Danmark er således ingen forudsætning for deres ansættelse hos Spørger, og deres geografiske placering er uden betydning for Spørgers virksomhed.

Det er derfor vores opfattelse, at afgørelsen støtter vores påstand om, at Spørgers danske ansatte ikke udgør et fast driftssted.

SKM2020. 473. SR:

Spørger var i denne sag et udenlandsk selskab, hvis kernevirksomhed var salg af rejser. Selskabet havde en dansk medarbejder, og det er oplyst, at hjemmekontoret udgjorde medarbejderens primære arbejdsplads, og at der ikke var tale om en begrænset tidsperiode. Medarbejderens opgaver inkluderede blandt andet planlægning af 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 - der sælges ikke rejser fra Danmark og spørger vil ikke få et repræsentationskontor i Danmark. Skatterådet bekræfter, at spørger ikke har fast driftssted i Danmark.

Spørger etablerer heller ikke et repræsentationskontor i Danmark, idet de danske medarbejdere udelukkende har kontor i hjemmet, som ikke har karakter af repræsentationskontor. Der gennemføres ingen fysiske møder med kunder på hverken A eller B's hjemmekontorer.

Hjemmekontorerne er udelukkende oprettet i de danske medarbejders personlige interesse.

Derudover er det ligeledes ikke de danske medarbejdere, der er ansvarlige for endelige kontrakter og forhandlinger med kunder, idet alle forretningsaftaler indgås af selskabets CEO i Sverige.

Ingen af de danske medarbejdere er således ansat med henblik på, at de skal agere sælgere til det danske marked. Både A og B skal derimod udvikle produktet samt yde support til allerede eksisterende kunder.

Det er derfor vores opfattelse, at denne afgørelse også støtter vores påstand om, at Spørgers danske ansatte ikke udgør et fast driftssted.

SKM2018. 476. SR:

Spørger var en personligt ejet virksomhed hjemmehørende i Schweiz, som havde ansat en medarbejder i Danmark. Den danske medarbejder havde ansvar for salget i Danmark og Skandinavien.

Skatterådet finder, at ansættelsen af den danske medarbejder opfylder betingelserne for at statuere fast driftssted i Danmark. I sin Indstilling lægger Skattestyrelsen vægt på, at salgsmedarbejderen *"har et selvstændigt og centralt ansvar, som er afgørende for salget til kunder i blandt andet Danmark"*.

Modsat omstændighederne i ovennævnte afgørelse, har de danske ansatte i nærværende sag ikke samme rolle overfor de danske kunder, idet de alene udfører kunde support. De danske medarbejdere udfører ikke opsøgende salgsarbejde, eftersom alt salg og kundekontakt håndteres og uddelegeres af den svenske CEO.

Derudover har Spørger ingen opsøgende aktiviteter for at skaffe nye kunder til virksomheden, hverken i Sverige eller i Danmark. Spørgers virksomhed henvender sig derimod til offentlige organer, hvorfor Spørger får kunder gennem offentlige indkøb.

De danske ansatte har dermed ikke et tilstrækkeligt selvstændigt ansvar for det danske kundemarked til, at dette kan danne grund for at statuere et fast driftssted i Danmark. Dette gælder både for B som support/udviklingsmedarbejder, og A som kreativ direktør. A har et ansvar for, at selve produktudviklingen sker efter kundens ønsker og behov, og har dermed en stor rolle i udviklingen af det solgte produkt. Dette kan dog ikke sammenlignes med ovennævnte afgørelse, hvor medarbejderen har ansvaret for virksomhedens salg og forretningsopbygning i Danmark.

SKM2015. 644. SR:

Spørger var et tysk selskab, som havde en dansk medarbejder. Medarbejderens arbejdsområde var at holde kontakten med kunder i Danmark så meget som muligt og indlede salgsprocessen af Spørgers produkter.

Skatterådet tiltrådte, at Spørger gennem den danske medarbejder havde oprettet et fast driftssted i Danmark. SKAT bemærkede i indstillingen, at medarbejderen reelt

afsluttede aftalerne ved kundebesøg, og handlen ansås reelt for afsluttet ved ordregivelse, på trods af, at aftalerne formelt efterfølgende skulle godkendes.

I sagen havde den danske ansatte således en afgørende rolle for indgåelse af aftaler med danske kunder. Medarbejderen havde en reel mulighed for at binde selskabet, om end ikke formelt.

Dette adskiller sig fra nærværende sag, idet der for Spørger ikke udføres opsøgende arbejde for at skaffe nye kunder til virksomheden. Selve karakteren af den kundekontakt der udøves, er således ikke sammenlignelig, idet både A og B's arbejde retter sig mod eksisterende kunder.

Spørgers virksomhed består af ca. 2/3 udviklingsarbejde, herunder design og dokumentation, og kun 1/3 kundekontakt/support. Dette adskiller sig igen fra den refererede afgørelse, hvor virksomhedens kerne-

funktion er salg og support, og ikke i nær så høj grad udvikling. Den danske medarbejders kundekontakt i Danmark er dermed mere essentiel i den refererede afgørelse, end i nærværende sag.

I praksis om statuering af fast driftssted ved hjemmekontor lægges der således vægt på:

- Om foretagendet har en forretningsmæssig interesse i, at arbejdet udføres fra den stat, hvor hjemmekontoret er beliggende
- Om foretagende gennem medarbejderens hjemmekontor opretter et repræsentationskontor i den stat, hvor hjemmekontoret er beliggende
- Om medarbejderen har et centralt og selvstændigt ansvar for indgåelse af aftaler med kunder i den stat, hvor hjemmekontoret er beliggende
- Om medarbejderen foretager opsøgende salgsarbejde i den stat, hvor hjemmekontoret er beliggende

På baggrund af ovenstående gennemgang af betingelserne for at statuere fast driftssted sammenholdt med retspraksis på området er det vores opfattelse, at Spørger ikke opfylder betingelserne for at statuere fast driftssted i Danmark, idet:

- Spørger ingen forretningsmæssig interesse har i, at de danske medarbejdere udfører deres opgaver for virksomheden i Danmark. Medarbejderne kunne lige så vel udføre arbejdet i Sverige - ligesom at Spørgers svenske ansatte også arbejder fra hjemmet. Medarbejderne er udelukkende ansat på baggrund af deres faglige evner. Nok kan det være en fordel, at de kan kommunikere lettere med danske kunder, men det er ikke en nødvendighed for Spørgers virksomhed.
- De danske medarbejdere er ikke ansat med henblik på at agere sælgere til det danske marked. De danske medarbejdere har kundekontakt i form af support og samarbejde omkring udviklingen af virksomhedens produkter med både Spørgers svenske og danske kunder. Hverken A eller B skal dog opsøge potentielle kunder i Danmark.
- De danske medarbejders hjemmekontor udgør ikke et repræsentationskontor for selskabet. Der afholdes ikke fysiske møder på medarbejdernes hjemmekontorer. Derudover er medarbejdernes adresser ikke opgivet til kunder, som en mulig henvendelseslokation.

På denne baggrund gøres det gældende, at spørgsmål 2 besvares med et "ja".

Skattestyrelsens indstilling og begrundelse

Spørgsmål 1

Det ønskes bekræftet, at H AB ikke er fuldt skattepligtig til Danmark, jf. selskabslovens § 1, stk. 1, idet selskabet ikke kan anses for hjemmehørende i Danmark, jf. selskabsskattelovens § 1, stk. 6.

Begrundelse

I henhold til selskabsskattelovens § 1, stk. 6, 1. pkt., anses de selskaber og foreninger, der er nævnt i bestemmelsens stk. 1, nr. 2-6, for hjemmehørende i Danmark, hvis selskabet eller foreningen er registreret i Danmark eller har ledelsens sæde i Danmark.

Bestemmelsen finder dog ikke anvendelse på et selskab eller en forening mv., som er omfattet af fuld skattepligt i en fremmed stat efter denne stats skatteregler, hvis Danmarks dobbeltbeskatningsoverenskomst med den pågældende stat medfører, at Danmark skal lempe dobbeltbeskatning af indkomst fra et fast driftssted i den pågældende stat ved at nedsætte den danske skat af denne indkomst med et større

beløb end det beløb, der er betalt i skat af denne indkomst i den pågældende stat. Se selskabsskattelovens § 1, stk. 6, 2. pkt.

Reglerne om ledelsens sæde blev indsat i selskabsskatteloven ved lov nr. 312 af 17. maj 1995. Af bemærkningerne til bestemmelsen (L 35 af 2/11 1994) fremgår blandt andet, at:

"Afgørelsen af, om et selskabs ledelse har sæde her i landet, beror på en konkret vurdering af de faktiske forhold i forbindelse med beslutningstagningen i selskabet. Ved denne vurdering lægges først og fremmest vægt på beslutninger forbundet med den daglige ledelse af selskabet. Selskabet vil derfor ofte blive anset for hjemmehørende i Danmark, når direktionen har sæde, eller hovedsædet er beliggende her i landet.

I det omfang bestyrelsen forestår den reelle ledelse af selskabet, vil stedet for bestyrelsens sæde være af væsentlig betydning for vurderingen af, om selskabet er hjemmehørende i Danmark.

Det er stedet, hvor bestyrelsens beslutninger reelt træffes, der i disse tilfælde er afgørende for ledelsens sædes placering. Dette kan være aktuelt i tilfælde, hvor f.eks. bestyrelsesformanden reelt forestår ledelsen af selskabet.

Beslutninger, der almindeligvis træffes på generalforsamlingsniveau, er som udgangspunkt ikke afgørende for, om selskabet kan anses for hjemmehørende her i landet. Aktiebesiddelse vil derfor som udgangspunkt ikke være afgørende for vurderingen. I det omfang en aktionær faktisk udøver ledelsen af selskabet, kan aktionærens hjemsted indgå i vurderingen af, om selskabets ledelse har sæde her i landet."

Det fremgår af forarbejderne, at det afgørende for fastlæggelsen af, hvor et selskab har ledelsens sæde, ikke er, hvor de officielle ledelsesorganer er hjemmehørende. Det afgørende er derimod, hvem der faktisk udøver den daglige ledelse, og hvor denne ledelse udøves fra. Dette er også fastslået af Højesteret i TfS 1998, 607.

Hvis selskabets virksomhed er af en karakter, hvor der ikke er en faktisk daglig ledelse, fx fordi selskabets eneste aktivitet er at besidde aktier i andre selskaber, så må stedet, hvor de øvrige beslutninger vedrørende selskabets ledelse tages, lægges til grund.

Hvis selskabets eneste aktivitet er aktiebesiddelse, vil det således kunne tillægges vægt, hvor beslutninger træffes om, hvordan rettigheder i henhold til aktierne skal udøves. Tilsvarende vil der kunne lægges vægt på, hvorfra der forhandles om finansiering af selskabets aktiviteter.

Se også Den juridiske vejledning 2021-1, afsnit C. D. 1.1.1.3 og C. D. 1.1.1.4.

Det er oplyst, at H AB (Spørger) er et svensk aktieselskab. Selskabet er indregistreret i Sverige i 199x. Det er videre oplyst, at selskabet ikke er indregistreret i Danmark.

På baggrund af dette lægger Skattestyrelsen til grund, at selskabet kan omfattes af selskabsskattelovens § 1, stk. 1, nr. 2 og derved kan blive selvstændigt skattepligtige, hvis ledelsens sæde er i Danmark, jf. selskabsskattelovens § 1, stk. 6, 1. pkt.

Det bemærkes, at Danmark ikke har en dobbeltbeskatningsaftale med Sverige som medfører, at Danmark skal lempe dobbeltbeskatning af indkomst fra et fast driftssted i Sverige. Undtagelsesbestemmelsen i selskabsskattelovens § 1, stk. 6, 2. pkt. finder således ikke anvendelse.

Spørger oplyser, at selskabet har X antal kontorer i Sverige, men har ingen fysiske kontorer i Danmark. Selskabet har en bestyrelse bestående af de reelle ejere, hvoraf X antal er bosiddende i Sverige og X antal er bosiddende i Danmark. Bestyrelsens beslutninger træffes ved simpelt stemmeflertal.

Selskabets direktion består af en direktør, som er bosiddende i Sverige. Spørger oplyser, at direktøren forestår den daglige ledelse af selskabet og udfører alt arbejde og ledelse fra Sverige.

Selskabets bestyrelse består af X antal personer, hvoraf X antal medlemmer er bosiddende i Sverige og X antal medlemmer er bosiddende i Danmark. Bestyrelsens beslutninger træffes ved simpelt stemmeflertal.

På denne baggrund er Skattestyrelsen enig med Spørger i, at selskabet ikke har ledelsens sæde i Danmark, jf. selskabsskattelovens § 1, stk. 6.

Indstilling

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

Spørgsmål 2

Det ønskes bekræftet, at H AB ikke er begrænset skattepligtig til Danmark, jf. selskabslovens § 2, stk. 1, litra a, idet selskabet ikke opfylder betingelserne for at have fast driftssted i Danmark?

Begrundelse

Spørger er et selskab, der er hjemmehørende i Sverige og anses ikke fuld skattepligtig til Danmark efter reglerne i selskabsskattelovens § 1. Se Skattestyrelsens begrundelse til spørgsmål 1.

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.

Fast driftssted efter selskabsskattelovens § 2, stk. 1, litra a, foreligger, når selskabet, foreningen m.v. udøver erhverv gennem et fast forretningssted her i landet. Bygge-, anlægs- eller monteringsarbejde udgør et fast driftssted fra første dag. Se selskabsskattelovens § 2, stk. 2.

Ved afgrænsningen af begrebet "fast driftssted" 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 2021-1 afsnittene C. D. 1.2.2 og C. F. 8.2.2.5 og herunder bl.a. afsnit C. F. 8.2.2.5.1.

Hvis selskabet må anses for at have fast driftssted, 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".

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 selskabsskattelovens § 2, stk. 4, jf. artikel 5, stk. 5, i Modeloverenskomsten, kan et udenlandsk selskab endvidere få fast driftssted i Danmark efter den såkaldte agentregel.

Fast forretningssted - selskabsskattelovens § 2, stk. 1, litra a - Artikel 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 bl.a. SKM2019. 263. SR, og SKM2018. 476. SR anså Skatterådet Spørgernes respektive medarbejderes private bopæle for at udgøre faste forretningssteder. Fælles for de sagerne 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. Der blev lagt særlig vægt på medarbejderens jobfunktion sammenholdt med, at spørger ikke havde en forretningsmæssig interesse i, at medarbejderen udfører en del af sit arbejde

for spørger fra Danmark, og på at baggrunden, for at medarbejderen ville udføre en del af sit arbejde fra Danmark, alene skyldes private forhold. Der blev samtidig henset til, at den private bopæl alene blev benyttet sporadisk og tilfældigt, og til at selskabets kernevirkksomhed ikke blev udøvet herfra.

Der henvises i øvrigt til Skattestyrelsens styresignal SKM2020. 298. SKTST, der bl.a. vedrører midlertidig hjemmearbejdsplads på baggrund af det globale udbrud af coronavirus. Af styresignalet 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."

I styresignalet er der henvist til Skatterådets praksis, f.eks. i SKM2019. 547. SR, hvorefter følgende forhold derudover vil 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.

Følgende forhold gør sig gældende for Spørgers to danske medarbejdere:

- Medarbejderne har lokaler til rådighed på Spørgers adresse i Sverige.
- På grund af personlige forhold og eget ønske udfører medarbejderne dog næsten alt arbejde fra deres hjem i Danmark. Er f.eks. begrundet i transportforhold.
- Spørger stiller ikke krav om, at medarbejderne udfører arbejdet fra deres hjem i Danmark, men er indforstået hermed under hensyn til medarbejdernes ønsker.
- Arbejdet udføres primært virtuelt og kan lige så vel foregå fra hjemmet i Danmark som fra kontoret i Sverige.
- Spørger har ingen særlig forretningsmæssig fordel af, at arbejdet geografisk udføres i Danmark - f.eks. af hensyn til danske kunder eller lignende.
- Spørger har ingen form for repræsentationskontor eller lignende i Danmark. Der gennemføres således ikke fysiske møder med kunder på medarbejdernes hjemmekontorer ligesom disse ikke er opført som mulig henvendelseslokation.
- Medarbejdernes svenske kollegaer arbejder også hjemme mere end 99 % af tiden.
- Medarbejderne har kundekontakt i form af support og samarbejde omkring udviklingen af virksomhedens produkter med både Spørgers svenske og danske kunder. De skal ikke opsøge potentielle kunder i Danmark og kan ikke indgå aftaler på Spørgers vegne.

Ud fra det oplyste, herunder at Spørger stiller et kontor til rådighed for de to danske medarbejdere, kan det ikke lægges til grund, at selskabet har krævet, at medarbejderne udfører arbejdet fra deres hjem i Danmark. Det er dog klart aftalt mellem parterne, at deres hjem i Danmark udgør et arbejdssted på lige fod med Spørgers lokaler i Sverige.

Det er Skattestyrelsens opfattelse, at det ikke er afgørende, at Spørger ikke har pålagt medarbejderne at udføre arbejdet fra deres hjem. Det afgørende er, at medarbejdernes arbejde for virksomheden faktisk udføres fra deres adresse i Danmark. Se f.eks. SKM2020. 208. SR.

Ud fra det oplyste er det desuden Skattestyrelsens opfattelse, at medarbejdernes 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.

Deres ansættelse er ikke tidsbegrænset. Medarbejdernes arbejde for Spørger foregår derfor løbende og er af længerevarende karakter.

På baggrund af en samlet konkret vurdering af de fremlagte oplysninger er det dog Skattestyrelsens opfattelse, at Spørger ikke vil have fast forretningssted i Danmark som følge af de to medarbejders arbejde fra hjemmet i Danmark.

Der lægges her vægt på, at Spørger ikke opnår en forretningsmæssig fordel ved, at medarbejderne udfører arbejdet fra hjemmekontoret eller fra Danmark i det hele taget. Skattestyrelsen lægger her til grund, at Spørgers virksomhed i Danmark alene skyldes personlige forhold for medarbejderne, som Spørger har taget hensyn. Der henses bl.a. til, at arbejdet er af en sådan karakter, at det primært kan foretages virtuelt og at medarbejdernes de svenske kollegaer også arbejder hjemme mere end 99 % af tiden.

Endvidere er medarbejdernes arbejdsopgaver i overvejende grad af en karakter, der ikke retter sig specifikt mod et dansk marked, men derimod også yder support mv. i forhold til svenske kunder. Dette understøtter Spørgers oplysning om, at arbejdet lige så vel kan foregå fra hjemmet i Danmark som fra kontoret i Sverige.

At de to danske medarbejdere også har til opgave at have kendskab til de særlige forhold og behov, der findes i de danske kunders drift, ændrer ikke på Skattestyrelsens samlede vurdering.

Spørger har hertil oplyst, at det ikke er af afgørende betydning for deres kunder, at der er danske medarbejdere ansat i virksomheden. Spørger havde ingen dansk-talende medarbejdere fra 199x til 200x og siden har selskabet med jævne mellemrum haft en medarbejder i Danmark udover den kreative direktør, A. Spørger anfører, at de danske medarbejdere udelukkende er ansat på baggrund af deres faglige evner

Ud fra Spørgers oplysninger anses de to medarbejders personlige tilknytning til Danmark ikke at være en afgørende forudsætning for deres ansættelse, og deres geografiske placering er uden særlig betydning for den virksomhed som udføres.

Skattestyrelsen lægger endelig vægt på, at Spørgers virksomhed ikke er af en karakter, hvor der er salgsoptøgende arbejde eller lignende i Danmark, der kunne begrunde særlig interesse i at have medarbejdere placeret i Danmark. Der er således ikke tale om, at medarbejderne er placeret i Danmark med henblik på at udvide Spørgers virksomhed i Danmark.

Det bemærkes hertil, at Spørgers produkter henvender sig til et snævert kundefelt. Virksomhedens kunder er således offentlige institutioner, og virksomhedens salg er dermed afhængigt af offentlige indkøb.

Skattestyrelsen anser således ikke, at Spørger har fast driftssted i Danmark efter selskabsskattelovens § 2, stk. 1, litra a, jf. selskabsskattelovens § 2, stk. 2.

Afhængig agent - selskabsskattelovens § 2, stk. 4 - Artikel 5, stk. 5

Uanset, at der ikke er et fast driftssted efter selskabsskattelovens § 2, stk. 1, litra a, jf. selskabsskattelovens § 2, stk. 2 følger det af selskabsskattelovens § 2, stk. 4, at der alligevel er fast driftssted i Danmark, når en fysisk eller juridisk person her i landet handler på en udenlandsk virksomheds vegne og i forbindelse hermed sædvanligvis indgår aftaler eller sædvanligvis spiller en afgørende rolle ved indgåelsen af aftaler, som rutinemæssigt indgås uden væsentligt at blive ændret af virksomheden (Agentreglen).

Bestemmelsen er i overensstemmelse med artikel 5, stk. 5, i 2017-udgaven af OECD's modeloverenskomst.

Der henvises i øvrigt til Den juridiske vejledning 2021-1, afsnit C. F. 8.2.2.5.3.

Det fremgår, at de to danske medarbejdere ikke indgår aftaler på selskabets vegne eller i øvrigt anses spille en afgørende rolle herved. Medarbejderne har således udelukkende kundekontakt i form af support og samarbejde omkring udviklingen af virksomhedens produkter. De opsøger ikke potentielle kunder og kan ikke indgå aftaler på Spørgers vegne. Alle tilbud, fakturering og alle forretningsaftaler foretages af selskabets CEO i Sverige.

Skattestyrelsen anser således ikke, at Spørger har fast driftssted i Danmark efter agentreglen i selskabsskattelovens § 2, stk. 4.

Indstilling

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

Skatterådets afgørelse og begrundelse

Skatterådet tiltræder Skattestyrelsens indstilling og begrundelse.

Lovgrundlag, forarbejder og praksis

Spørgsmål 1

Lovgrundlag

Selskabsskattelovens § 1

Stk. 1. Skattepligt i henhold til denne lov påhviler følgende selskaber og foreninger mv., der er hjemmehørende her i landet:

- 1) indregistrerede aktieselskaber og anpartsselskaber,
- 2) andre selskaber, i hvilke ingen af deltagerne hæfter personligt for selskabets forpligtelser, og som fordeler overskuddet i forhold til deltagernes i selskabet indskudte kapital, selskaber omfattet af § 2 C og registrerede selskaber med begrænset ansvar,

(...)

Stk. 6. Selskaber og foreninger m.v. omfattet af stk. 1, nr. 2-6, anses for hjemmehørende her i landet, hvis selskabet eller foreningen m.v. er registreret her i landet eller har ledelsens sæde her i landet. Bestemmelsen i 1. pkt. finder dog ikke anvendelse på et selskab eller en forening mv., som er omfattet af fuld skattepligt i en fremmed stat efter denne stats skatteregler, hvis Danmarks dobbeltbeskatningsoverenskomst med den pågældende stat medfører, at Danmark skal lempe dobbeltbeskatning af indkomst fra et fast driftssted i den pågældende stat ved at nedsætte den danske skat af denne indkomst med et større beløb end det beløb, der er betalt i skat af denne indkomst i den pågældende stat.

(...)

Forarbejder

Lovforslag L 35 af 2/11 1994

BEMÆRKNINGER TIL DE ENKELTE BESTEMMELSER

Til § 1

Til nr. 1

Stk. 7:

Ændringen er en justering af grundlaget for selskabers fulde skattepligt i Danmark, der er foreslået af Personskatteudvalget (Rapport fra Udvalget om Personbeskatning II, s. 251 f.).

Efter de nugældende regler er aktieselskaber m.v. indregistreret i Danmark fuldt skattepligtige her i landet. I den skatteretlige teori er der tvivl, om der efter de gældende regler er hjemmel til at beskatte selskaber, der er indregistreret i fremmede lande, som fuldt skattepligtige i Danmark, selvom selskabet faktisk ledes her fra landet. Der er ikke administrativ praksis for at anse disse selskaber for fuldt skattepligtige i Danmark. Den foreslåede ændring fjerner denne tvivl og sikrer, at selskaber m.v., der ledes fra Danmark også kan beskattes som fuldt skattepligtige her i landet.

I tilfælde, hvor flere lande efter interne regler anser et selskab for fuldt skattepligtigt, tillægges den fulde beskatningsret af selskabet efter dobbeltdomicilbestemmelsen i hovedparten af de af Danmark indgåede dobbeltbeskatningsoverenskomster det land, hvor selskabets faktiske ledelse har sit sæde (effective management). Dobeltdomicilbestemmelsen for selskaber forudsætter således, at der efter interne regler er hjemmel til at beskatte selskaber, der reelt ledes fra Danmark, som fuldt skattepligtige. Den foreslåede ændring præciserer denne hjemmel.

Lovforslaget sikrer, at det eksisterende beskatningsgrundlag ikke udhules, ved at selskaber, der reelt er danske, gennem indregistrering i udlandet undgår den fulde skattepligt i Danmark.

Efter forslaget anses et selskab for at være hjemmehørende her i landet, når selskabet er indregistreret her i landet, eller når selskabets ledelse har sæde her i landet.

Afgørelsen af, om et selskabs ledelse har sæde her i landet, beror på en konkret vurdering af de faktiske forhold i forbindelse med beslutningstagningen i selskabet. Ved denne vurdering lægges først og fremmest vægt på beslutninger forbundet med den daglige ledelse af selskabet. Selskabet vil derfor ofte blive anset for hjemmehørende i Danmark, når direktionen har sæde, eller hovedsædet er beliggende her i landet.

I det omfang bestyrelsen forestår den reelle ledelse af selskabet, vil stedet for bestyrelsens sæde være af væsentlig betydning for vurderingen af, om selskabet er hjemmehørende i Danmark.

Det er stedet, hvor bestyrelsens beslutninger reelt træffes, der i disse tilfælde er afgørende for ledelsens sædes placering. Dette kan være aktuelt i tilfælde, hvor f.eks. bestyrelsesformanden reelt forestår ledelsen af selskabet.

Beslutninger, der almindeligvis træffes på generalforsamlingsniveau, er som udgangspunkt ikke afgørende for, om selskabet kan anses for hjemmehørende her i landet. Aktiebesiddelse vil derfor som udgangspunkt ikke være afgørende for vurderingen. I det omfang en aktionær faktisk udøver ledelsen af selskabet, kan aktionærens hjemsted indgå i vurderingen af, om selskabets ledelse har sæde her i landet.

(...)

Praksis

TfS 1998, 607 H

Sagen drejer sig om spørgsmålet, om der skulle betales kapitaltilførselsafgift af en aktieudvidelse, og herunder om selskabets ledelse havde sæde her i landet eller i Tyskland. Det sagsøgende aktieselskab vedtog i 1992 på en generalforsamling at udvide aktiekapitalen med 2.500.000 kr., og Told- og Skattestyrelsen fastholdt en af told- og skatteregionen truffet afgørelse, hvorefter der skulle betales kapitaltilførselsafgift

25.000 kr. Selskabet gjorde gældende, at selskabets egentlige ledelse lå i Tyskland, idet selskabet var et datterselskab af et i Tyskland hjemmehørende selskab, og selskabet mente, at selskabet var omfattet af fritagelsesbestemmelsen i den dagældende lov om kapitaltilførselsafgifts § 2. Landsretten fandt det ikke godtgjort, at selskabets egentlige ledelse havde haft sæde i Tyskland, og selskabet fik ikke medhold i sin påstand om fritagelse for betaling af kapitaltilførselsafgift (dissens). Højesteret tiltrådte, at selskabets ledelse havde haft sæde i Danmark, og stadfæstede landsrettens dom.

Den juridiske vejledning 2021-1, afsnit C. D. 1.1.1.3 - Hvor har ledelsen sæde

(...)

Afgørelsen af, om et selskabs ledelse har sæde her i landet, beror på en konkret vurdering af de faktiske forhold i forbindelse med beslutningstagningen i selskabet.

Ved denne vurdering lægges først og fremmest vægt på den daglige ledelse af selskabet. Selskabet vil derfor ofte blive anset for hjemmehørende i Danmark, når direktionen har sæde her i landet, eller når selskabets hovedsæde er beliggende her i landet.

I det omfang, bestyrelsen forestår den reelle daglige ledelse af selskabet, er stedet for bestyrelsens sæde af væsentlig betydning for vurderingen af, om selskabet er hjemmehørende i Danmark.

Det er stedet, hvor bestyrelsens beslutninger reelt træffes, der er afgørende for ledelsens sædes placering. Dette kan være aktuelt i tilfælde, hvor fx bestyrelsesformanden reelt forestår den daglige ledelse af selskabet, eller i tilfælde, hvor beslutningerne er truffet forud for den formelle afholdelse af bestyrelsesmøde.

Beslutninger, der almindeligvis træffes på generalforsamlingsniveau, er som udgangspunkt ikke afgørende for, om selskabet kan anses for hjemmehørende her i landet. Den blotte aktiebesiddelse vil derfor som udgangspunkt ikke være afgørende for vurderingen. I det omfang en aktionær faktisk udøver ledelsen af selskabet, kan aktionærens hjemsted dog indgå i vurderingen af, om selskabets ledelse har sæde her i landet.

(...)

Den juridiske vejledning 2021-1, afsnit C. D. 1.1.1.3 - Hvorfra ledes holdingselskaber

(...)

Ledelsesmæssig aktivitet

Hvis selskabets virksomhed er af en karakter, hvor der ikke er en faktisk daglig ledelse, fx fordi selskabets eneste aktivitet er at besidde aktier i andre selskaber, så må stedet, hvor de øvrige beslutninger vedrørende selskabets ledelse tages, lægges til grund.

Dette medfører, at hvis hovedparten af den ledelsesmæssige aktivitet, der foregår, sker i Danmark, så vil ledelsens sæde blive anset for at være i Danmark. Der lægges også i denne sammenhæng vægt på en vurdering af, hvor beslutningerne reelt træffes.

Hvis selskabets eneste aktivitet er aktiebesiddelse, vil det kunne tillægges vægt, hvor beslutninger træffes om, hvordan rettigheder i henhold til aktierne skal udøves. Tilsvarende vil der kunne lægges vægt på, hvorfra der forhandles om finansiering af selskabets aktiviteter.

Dvs., at hvis beslutningerne i fx et holdingselskab eller et investeringsselskab, der ikke er indregistreret i Danmark, reelt træffes i Danmark, så vil selskabet være hjemmehørende her i landet, uanset at der formelt er en direktion i udlandet, eller at bestyrelsesmøderne formelt afholdes i udlandet.

(...)

Spørgsmål 2

Lovgrundlag

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

(...)

Stk. 2. Fast driftssted efter stk. 1, litra a, foreligger, når selskabet, foreningen m.v. udøver erhverv gennem et fast forretningssted her i landet. Bygge-, anlægs- eller monteringsarbejde udgør et fast driftssted fra første dag.

Stk. 3. Uanset stk. 2 udgør et fast forretningssted ikke et fast driftssted efter stk. 1, litra a, når det faste forretningssted anvendes eller opretholdes udelukkende med henblik på udøvelse af virksomhed af forberedende eller hjælpende karakter. 1. pkt. finder ikke anvendelse, hvis de funktioner, som selskabet, foreningen m.v. udøver på det i 1. pkt. omhandlede faste forretningssted, indgår blandt flere gensidigt supplerende funktioner i en samlet udøvelse af erhvervsvirksomhed, der ikke er af forberedende eller hjælpende karakter, og som selskabet, foreningen m.v. eller fysiske eller juridiske personer, hvormed selskabet, foreningen m.v. har en forbindelse som omhandlet i ligningslovens § 2, udøver gennem faste forretningssteder her i landet.

Stk. 4. Fast driftssted efter stk. 1, litra a, foreligger, når en fysisk eller juridisk person her i landet handler på vegne af selskabet, foreningen m.v. og i forbindelse hermed sædvanligvis indgår aftaler eller sædvanligvis spiller en afgørende rolle ved indgåelsen af aftaler, som rutinemæssigt indgås uden væsentligt at blive ændret af selskabet, foreningen m.v. Det er en betingelse, at den virksomhed, som den fysiske eller juridiske person udøver her i landet, ikke udelukkende er af forberedende eller hjælpende karakter som omhandlet i stk. 3. Det er endvidere en betingelse, at de i 1. pkt. omhandlede aftaler enten.

1) indgås i navn af selskabet, foreningen m.v.,-2) vedrører overdragelse af ejendomsret eller brugsret til formuegoder ejet af selskabet, foreningen m.v., eller som selskabet, foreningen m.v. har brugsret til, eller-3) vedrører levering af tjenesteydelser fra selskabet, foreningen m.v.

Stk. 5. Stk. 4 finder ikke anvendelse, når repræsentanten driver erhvervsvirksomhed her i landet som uafhængig repræsentant og handler for selskabet, foreningen m.v. inden for rammerne af denne erhvervsvirksomhed. Handler repræsentanten udelukkende eller næsten udelukkende på vegne af en eller flere fysiske eller juridiske personer, hvormed repræsentanten har en forbindelse som omhandlet i ligningslovens § 2, anses repræsentanten ikke for at være en uafhængig repræsentant.

(...)

Forarbejder

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.

Praksis

SKM2020. 473. SR

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.

SKM2020. 208. SR

Spørger, der var en tysk virksomhed, havde en dansk medarbejder. Medarbejderen skulle i en periode på 6 måneder arbejde fra et hjemmekontor i Danmark. Spørger havde oplyst, at der ville blive udøvet kernevirkomhed fra medarbejderens hjem. Medarbejderen skulle arbejde 3 dage om måneden i Tyskland, og resten af måneden i Danmark. Skatterådet svarede imod spørgers ønske, at spørger fik fast driftssted i Danmark.

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. 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. 252. SR

Skatterådet bekræftede, at Spørger ikke havde ledelsens sæde i Danmark. Den daglige ledelse og beslutninger vedrørende selskabets daglige drift foretages ikke i Danmark. Spørger er indregistreret i England med hovedsæde, kontorfaciliteter og driftssted i London. Bestyrelsen (på nær et enkelt medlem) og CEO for Spørger er bosiddende i England og arbejder ud af London. Administrative funktioner, daglig drift og en større del af det tekniske arbejde udføres fra kontoret i London. Spørgers general manager i Danmark har ikke beslutningskompetence på vidtrækkende eller strategiske beslutninger, idet disse tages af CEO eller bestyrelsen fra London. Skatterådet kunne ikke bekræfte, at Spørger ikke kunne anses for at have fast driftssted i Danmark og herved ikke skal oprette sig som et skattepligtigt selskab i Danmark. På baggrund af en konkret og samlet vurdering af alle sagens fakta bekræftede Skatterådet, at SB's rolle hos Spørger var så væsentlig og overordnet i forhold til Spørgers kernevirkomhed, at SB's virke for Spørger ikke kunne anses for at være hverken af udelukkende 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. 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 dobbeltbeskatningsoverenskomst, idet Skatterådet fandt, at salgsmedarbejderens arbejdsopgaver udgjorde en væsentlig og essentiel del af spørgers virksomhed.

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.

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.

(...)

Den juridiske vejledning 2021-1, afsnit C. D. 1.2.2 - Erhvervsvirksomhed med fast driftssted her i landet

(...)

Hvad er "fast driftssted"

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

Bestemmelsen i artikel 5 i OECD's modeloverenskomst er i 2017-udgaven på en række punkter blevet præciseret, uden at disse præciseringer kan anses for at være udtryk for materielle ændringer af bestemmelsen. Isoleret set vil det være muligt at tage højde for disse ændringer ved fortolkningen af selskabsskatteloven.

Der er i 2017-udgaven af modeloverenskomsten imidlertid også foretaget indholdsmæssige ændringer af artikel 5, som består i to overordnede elementer:

- For det første er agentreglen (artikel 5, stk. 5 og 6) væsentligt ændret. Disse ændringer har overordnet til hensigt at hindre, at agentreglen udnyttes til kunstigt at undgå etablering af et fast driftssted i det land, hvor agentens aktiviteter udøves.
- For det andet er reglen om, at faste forretningssteder med aktiviteter af forberedende og hjælpende karakter ikke udgør et fast driftssted (artikel 5, stk. 4), ændret. Det er ved disse ændringer gjort til et generelt, overordnet krav, at de aktiviteter, der udøves gennem det faste forretningssted, udelukkende er af forberedende eller hjælpende karakter. Derudover er der i artikel 5, stk. 4.1, indsat en ny bestemmelse, der udgør et værn mod, at bestemmelsen udnyttes til at undgå fast driftssted ved, at sammenhængende aktiviteter kunstigt opsplittes mellem flere forbundne virksomheder, der disponerer over separate faste forretningssteder.

Der er den 3. december 2020 vedtaget en række ændringer af reglerne om fast driftssted i selskabsskatteloven, der er nødvendige for at tilpasse selskabsskattelovens regler om fast driftssted til 2017-udgaven af artikel 5 om fast driftssted i OECD's modeloverenskomst. Se Lov nr. 1835 af 08-12-2020. Loven er trådt i kraft den 1. januar 2021.

(...)

Definition af fast driftssted — fast forretningssted

Fast driftssted efter SEL § 2, stk. 2, 1. pkt., foreligger, når selskabet, foreningen m.v. udøver erhverv gennem et fast forretningssted her i landet.

Det fremgår blandt andet af forarbejderne til bestemmelsen, at den er i overensstemmelse med det udgangspunkt for fastlæggelsen af, hvorvidt der foreligger fast driftssted, der fremgår af artikel 5, stk. 1, i OECD's modeloverenskomst. Artikel 5, stk. 1, er uændret videreført i 2017-udgaven af modeloverenskomsten, og bestemmelsen er derfor udtryk for en kodificering af gældende ret.

Der kan desuden foreligge fast driftssted efter agentreglen. Se nedenfor.

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.

(...)

Definition af fast driftssted — agentreglen

Selskabsskattelovens regler om fast driftssted efter agentreglen svarer til den udformning af agentreglen, der fremgår af artikel 5, stk. 5 og 6, i 2017-udgaven af OECD's modeloverenskomst.

Efter SEL § 2, stk. 4, 1. pkt., foreligger der fast driftssted, når en fysisk eller juridisk person her i landet handler på vegne af selskabet, foreningen m.v. og i forbindelse hermed sædvanligvis indgår aftaler eller sædvanligvis spiller en afgørende rolle ved indgåelsen af aftaler, som rutinemæssigt indgås uden væsentligt at blive ændret af selskabet, foreningen m.v.

Det fremgår blandt andet af forarbejderne til bestemmelsen, at det er afgørende for, om agentreglen kan medføre fast driftssted for virksomheden, om agenten handler på virksomhedens vegne i forhold til tredjemand. Virksomheden vil også kunne få fast driftssted her i landet som følge af agentens aktiviteter her, selv om den pågældende tredjemand slet ikke er bekendt med, at agenten handler på virksomhedens vegne.

Hvorvidt agenten spiller en afgørende rolle ved indgåelsen af aftaler på virksomhedens vegne, vil bero på en konkret vurdering af, hvad der er den forretningsmæssige realitet.

Det vil således ikke i sig selv være afgørende, om virksomheden og agenten f.eks. har indgået en aftale, der fastlægger agentens rolle, og hvad indholdet af en sådan aftale i givet fald er.

Agentreglen vil kunne medføre fast driftssted for virksomheden her i landet, selv om repræsentanten ikke har fuldmagt til at indgå aftaler på virksomhedens vegne, når agenten spiller en afgørende rolle ved indgåelsen af aftaler, som rutinemæssigt indgås uden væsentligt at blive ændret af virksomheden.

Der ligger i kravet om, at agenten enten "sædvanligvis" skal udnytte en fuldmagt til at indgå aftaler på virksomhedens vegne eller spille en afgørende rolle ved indgåelse af aftaler, der "rutinemæssigt" indgås uden at blive væsentligt ændret af virksomheden, at det ikke medfører fast driftssted for virksomheden, at en herværende agent f.eks. blot enkelte gange indgår aftaler på virksomhedens vegne. Der vil således skulle være tale om aktiviteter af en vis tilbagevendende karakter.

(...)

Den juridiske vejledning 2021-1, afsnit C. F. 8.2.2.5 - Artikel 5: Fast driftssted

Indhold

Dette afsnit handler om artikel 5 i OECD's modeloverenskomst, der vedrører fast driftssted.

Afsnittet indeholder:

- Generelt om fast driftssted (C. F. 8.2.2.5.1)
- Fast forretningssted (C. F. 8.2.2.5.2)
- Agentreglen (C. F. 8.2.2.5.3)
- Tjenesteydelser og E-handel (C. F. 8.2.2.5.4)
- Fast driftssted inden for koncerner (C. F. 8.2.2.5.5).

Artikelteksten er ændret med OECD's modeloverenskomst for 2017. (...)

Den juridiske vejledning 2021-1, 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).

(...)

Hovedregel

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

Definitionen indeholder følgende betingelser:

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

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

Forretningssted

Et fast forretningssted er fx

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

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

Det er ligegyldigt, om foretagendet

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

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

(...)

Fast forretningssted

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

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

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.

(...)

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.

(...)

Virksomhedsudøvelse

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

(...)

Den juridiske vejledning 2021-1, afsnit C. F. 8.2.2.5.3 - Agentreglen

Indhold

Dette afsnit handler om brug af agenter og andre former for repræsentanter. 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.

(...)

Hovedregel: Brug af afhængige agenter

Det følger af artikel 5, stk. 5, at en agent skal forstås som en person, der handler på vegne af et foretagende og derigennem sædvanligvis indgår aftaler eller sædvanligvis udøver den afgørende rolle ved indgåelse af aftaler, der rutinemæssigt bliver indgået af foretagendet uden væsentlige ændringer. Det er ydermere en betingelse, at de aftaler, der indgås

- er i foretagendets navn, eller
- vedrører overdragelse af ejendomsretten til eller er for retten til at bruge aktiver, der ejes af foretagendet eller som foretagendet har ret til at bruge, eller
- vedrører levering af serviceydelser for foretagendet.

Det afgørende i relation til agent-reglen er ikke i hvis navn agenten arbejder, men hvem agenten arbejder "på vegne af".

Se punkt 84-96 i kommentarerne til modeloverenskomstens artikel 5.

Når en agent virker i et andet land end det, hvor foretagendet er hjemmehørende, får foretagendet selv fast driftssted i det pågældende land, selv om det ikke udøver sin virksomhed fra et fast forretningssted i det pågældende land. Se modeloverenskomstens artikel 5, stk. 5.

(...)

Bemærk

Med 2017 ændringen af modeloverenskomsten lægges der nu også vægt på de funktioner, der leder op til en indgåelse af aftale og ikke kun den formelle indgåelse af aftalen. Hvis de væsentlige funktioner, der leder hen til indgåelse af en aftale, foretages af agenten, uanset at agenten ikke formelt kan indgå selve aftalen bindende på vegne af foretagendet vil foretagendet få fast driftssted.

(...)