

Udskriftsdato: 1. januar 2026

AFG nr 9804 af 31/05/2022 (Gældende)

Ansættelse af dansk medarbejder medførte ikke fast driftssted

Ministerium: Skatteministeriet

Journalnummer: 21-1255741

Ansættelse af dansk medarbejder medførte ikke fast driftssted

Spørger ønskede bekræftet, at det tyske selskab H1 ikke fik et fast driftssted i Danmark som følge af, at der blev ansat en dansk medarbejder i det danske koncernselskab H2. Den danske medarbejder skulle fungere som Nordisk Sales Manager for et særligt forretningsområde i H-koncernen, som blev varetaget af det tyske selskab.

Medarbejderens opgaver bestod bl.a. i at undersøge markedet og skabe kontakt til kunder og præsentere dem for H1's produkter og ydelser, som var avancerede kundespecifikke produkter. Medarbejderen indsamlede kundens ønsker og behov og videreformidle disse til H1, som derefter foretog en behovsanalyse og udarbejdede et konkret tilpasset tilbud til kunden, hvorefter kontrakt- og prisforhandling blev foretaget af H1.

Det var Skatterådets opfattelse, at medarbejderen i H2 var en ikke-uafhængig repræsentant for H1, som handlede på det udenlandske selskabs vegne. Aktiviteten skulle derfor vurderes ud fra "agent-reglen" i selskabsskattelovens § 2, stk. 4, og den dansk-tyske dobbeltbeskatningsoverenskomsts artikel 5, stk. 5.

Skatterådet fandt samlet set, at medarbejderens aktiviteter ikke var af en sådan karakter, at H2 kunne siges at spille en afgørende rolle ved indgåelsen af aftaler, som rutinemæssigt blev indgået uden væsentligt at blive ændret af H1. Skatterådet kunne herefter bekræfte, at medarbejderens aktiviteter i H2 ikke medførte, at H1 fik fast driftssted i Danmark efter selskabsskattelovens § 2, stk. 4.

Skatterådsmøde 31. maj 2022 - SKM2022. 357. SR

Spørgsmål

1. Kan Skatterådet bekræfte, at H1 AG ikke skal anses for at have et fast driftssted i Danmark som følge af, at der ansættes en dansk medarbejder i H2 A/S?

Svar

1. Ja

Beskrivelse af de faktiske forhold

H-koncernen er specialiseret i at udvikle og producere X-produkter til en række industrier, samt privatkunder. H-koncernen blev grundlagt i 19XX og er i dag en af de førende globale leverandører af X-produkter. H-koncernen har hovedsæde i DBO-land 1.

H2 A/S er et dansk datterselskab i H-koncernen. H-koncernen opererer i en traditionel principal-struktur, og H2 er følgelig en såkaldt Limited Risk Distributor (LRD), dvs. en salgsenhed med fokus på det danske marked. Det kan lægges uprøvet til grund, at salgsenhederne, herunder H2, vederlægges i overensstemmelse med armslængdeprincippet.

Y-forretningsområdet er et særligt forretningsområde i H-koncernen. Y-forretningsområdet drives blandt andet ud af det tyske søsterselskab H1, og søsterselskabet i DBO-land 2, H3. H1's kernevirkomhed er udvikling og produktion af Y-produkter inden for Y-industrien, jf. ovenfor. H1 står således for den primære del af Y-forretningsområdets R&D.

Y-forretningsområdet er ikke fuldt udrullet på det skandinaviske marked, hvorfor H-koncernen har ønsket at udvide salget af sine produkter på det skandinaviske marked. Der er derfor siden 2021 ansat en dansk medarbejder som Nordisk Sales Manager. Medarbejderen er dansk statsborger og bosat i Danmark.

Før ansættelsen af medarbejderen i H2 blev alle danske kunder serviceret direkte fra koncernens Y-selskaber i udlandet.

Med henblik på at sikre, at den danske medarbejder er ansat på danske vilkår og dermed omfattet af de danske ansættelsesretlige regler mv., er den danske medarbejder ansat i H2. H2 omfatter i øvrigt alle de aktiviteter, som H-koncernen har i Danmark. Medarbejderen udfører herefter de opgaver, der falder ind under den Nordiske Sales Managers kompetenceområder, herunder blandt andet følgende:

- Sikring af kundeordrer i salgsområdet (Norden/Skandinavien),
- Kundestyring og erhvervelse af nye kunder,
- Salg af eksisterende Y-produkter og hjælp med lancering af nye produkter,
- Aktiv søgning og opsporing af potentielle forretningsmuligheder,
- Forberedelse og afholdelse af kundemøder med det formål at sikre forretning,
- Iagttagelse af konkurrenter og identifikation af deres salgspriser,
- Forberedelse af årlige møder,
- Reklamationsbehandling,
- Overvågning og analyse af de officielle statistikker over modtagne ordrer, omsætning, bruttofortjeneste og omkostninger,
- Identifikation og opfølgning på tabsgivende kunder,
- Overholdelse af interne procedurer, og
- Projektledelse og opgaver i henhold til instruktioner fra nærmeste foresatte.

Medarbejderen er ikke bemyndiget til at forhandle priser, indgå kontrakter eller på anden måde indgå juridiske forpligtelser på vegne af noget Y-selskab. Alle tilbud og kontrakter bliver udarbejdet og underskrevet af H1's ansatte i Tyskland. Ligeledes vil kunderne blive faktureret af H1. Medarbejderens opgave er derimod at være nøgleperson (key account manager) for eksisterende kunder og at udvikle nye forretningsmuligheder med nye og eksisterende kunder, herunder besøge disse med henblik på at demonstrere H1's produkter, og vise hvordan disse kan skræddersyes kundens behov.

Medarbejderen refererer til den administrerende direktør i H3. Om baggrunden herfor har spørger oplyst, at den ledelsesmæssige instruktionsbeføjelse ligger hos H2. Medarbejderen er ansat hos H2 og har dermed samme rettigheder og forpligtelser som enhver anden ansat hos H2, ligesom H2 har de samme ledelsesmæssige instruktionsbeføjelser over for medarbejderen som over for øvrige medarbejdere. Den produktspecifikke instruktionsbeføjelse, dvs. instruktion om eksempelvis produktinformationer, kundesegmenter mv., ligger hos Y-underkoncernen. H1 er udviklings- og produktionsselskabet inden for Y-underkoncernen, hvori produktionen, udviklingen og alle andre primære afdelinger er lokaliseret. H3 er et salgskontor, som er ansvarlig for salg af Y-produkter i DBO-land 2 og Norden. Salgsaktivitet og salgssupport koordineres derfor med H3, imens alle kontrakter med kunder indgås af H1.

Medarbejderens officielle arbejdssted er H2, hvor medarbejderen også har en kontorplads stillet til rådighed. Grundet arbejdets karakter forventes det, at medarbejderen hovedsageligt vil arbejde hjemmefra, når medarbejderen ikke er på kundebesøg mv. Medarbejderen har i forbindelse med sit arbejde rejseaktivitet til Sverige, Norge og Finland, hvor medarbejderen besøger eksisterende og nye kunder.

Rejseaktiviteten til de andre nordiske lande udgør maksimalt 8% af medarbejderens samlede arbejdstid. Herudover besøger medarbejderen H1's kontor i Tyskland fire til fem gange om året.

H2 er forpligtet til at afholde løn og andre personaleomkostninger til medarbejderen, ligesom øvrige omkostninger mv. (eksempelvis repræsentation mv.) afholdes af H2. H2 dækker disse rejseomkostninger sammen med de øvrige omkostninger. På nuværende tidspunkt afholdes rejseomkostningerne af H2 som

viderefakturerer omkostningerne til H1. H2 arbejder på at få udstedt kreditkort i virksomhedens navn til en række ansatte i H2, herunder den omtalte medarbejder, men dette er endnu ikke på plads.

H2 og H1 vil indgå en aftale om assistance med at udvide salget af Y-produkter på det skandinaviske marked, således at alle omkostningerne forbundet hermed bliver dækket. Parterne forventer p.t. at vederlæggelsen vil blive baseret på det sædvanlige transfer pricing set-up. I forbindelse med anmodningen om bindende svar kan det som nævnt lægges uprøvet til grund, at vederlæggelsen er i overensstemmelse med armslængdeprincippet.

Parterne er ved at formalisere aftalen mellem dem. De har indtil videre opereret ud fra en fælles forståelse om, at arbejdet som medarbejderen udfører faktureres fra H2 til H1 baseret på H2's udgifter forbundet med ydelserne plus et tillæg.

Om ordreoptagelse og kundebetjening

Der er på nuværende tidspunkt tale om mindre kunder i Danmark, men fokus er at få større kunder ind.

Medarbejderen er ikke bemyndiget til at indgå aftaler. Den danske medarbejders primære rolle er at skabe kontakten til kunderne og præsentere dem for H1's produkter og ydelser. Medarbejderen videreformidler herefter de mest basale oplysninger om kunden og dennes ønsker og behov til H1, som derefter vender tilbage med et tilbud til kunden.

Den danske medarbejder i H2 fungerer derfor udelukkende som en kontaktperson, hvorigennem oplysninger kan videreformidles til kunden, men medarbejderen har ikke selv indflydelse på indholdet, og er ikke bemyndiget til at ændre heri.

H1 udvikler og producerer Y-produkter til brug inden for Y-industrien, med udgangspunkt i kundens ideer og behov. Der er tale om avancerede kundespecifikke produkter, som udvikles og fremstilles af H1.

Da der er tale om avancerede kundespecifikke produkter, så indgår den danske medarbejder i H2 ikke i forhandlingen af kontrakterne eller priserne. Kontrakterne er individuelt tilpasset kundens behov og indgås direkte af H1 i tæt samspil med kunden ud fra en behovsanalyse osv. foretaget af H1.

Alle tekniske diskussioner omkring produkterne foretages også direkte af H1. Ligeledes udføres alt produktdesign, kapacitetsundersøgelser, design til fremstilling af produktet og omkostningsberegning af H1 i Tyskland.

Den danske medarbejder "slipper" derfor tidligt i salgsprocessen kunden og overlader dem til H1, idet medarbejderen alene vil fungere som en slags kontaktperson/budbringer mellem kunden og H1. Ved efterfølgende møder og præsentationer vil medarbejderen i H2 kunne deltage som fælles kontaktperson, men selve drøftelsen og præsentationerne vil blive varetaget af repræsentanter og ansatte hos H1.

Om medarbejderens aflønning, salgsbonus m.v.

Spørger har oplyst, at medarbejderens aflønning består af en fast månedlig løn inklusive pension. Herudover indgår medarbejderen i et bonusprogram, hvor bonussen afhænger af en række objektive bonusmål forbundet med salget af Y-produkter.

H1 fastsætter bonusmålene, der p.t. er som følger:

- Individuelle salgsmål - for hver sælger aftales der et salgsmål for året. Opfyldelsen af medarbejderens årlige salgsmål vil kunne udløse en bonus på op til 10% af medarbejderens årlige grundløn.

- Regional bruttoavance - der fastsættes et mål for den regionale bruttoavance. Opfyldelsen af målet for den regionale bruttoavance vil kunne udløse en bonus på op til 10% af medarbejderens årlige grundløn.
- Regionale salgsmål - medarbejderens salg indgår i det regionale salgsmål for Nord Europa. Opfyldelsen af det regionale salgsmål vil kunne udløse en bonus på op til 10% af medarbejderens årlige grundløn.
- Globalt salgsmål - der fastsættes et globalt salgsmål for hele Y-underkoncernens salg i Europa og Asien. Opfyldelsen af det globale salgsmål vil kunne udløse en bonus på op til 6% af medarbejderens årlige grundløn

Den samlede bonus kan derfor maksimalt udgøre 36% af medarbejderens årlige grundløn.

H1 fastsætter de objektive bonusmål og bekræfter overfor H2 om de anses for opfyldt. Såfremt de objektive bonusmål anses for opfyldt, udbetaler H2 bonussen som en del af aflønningen af medarbejderen, hvorefter H2 fakturerer bonussen til H1 i overensstemmelse med det fastlagte transfer pricing set-up, idet bonussen vil blive behandlet som enhver anden omkostning til medarbejderen.

Salg etableret af den danske H2-medarbejder vil blive registreret af Y-underkoncernen som den danske medarbejders salg. Medarbejderne i H1, som udarbejder tilbud osv., modtager ikke individuelle bonusser for disse salg.

Spørgers opfattelse og begrundelse

Det er Spørgernes opfattelse, at spørgsmålet skal besvares med "Ja".

Selskaber som nævnt i selskabsskattelovens § 1, stk. 1, som har hjemsted i udlandet, hvilket omfatter Spørger 2, er begrænset skattepligtige til Danmark, hvis de udøver erhverv med fast driftssted i Danmark, jf. selskabsskattelovens § 2, stk. 1, litra a.

Begrebet fast driftssted i selskabsskattelovens § 2, stk. 1, litra a, fortolkes som udgangspunkt i overensstemmelse med art. 5 i OECDs modeloverenskomst med tilhørende kommentarer.

Ifølge selskabsskattelovens § 2, stk. 1, litra a, og OECD's modeloverenskomst art. 5, der ligeledes er fulgt i den dansk-tyske dobbeltbeskatningsoverenskomst, foreligger der et fast driftssted, hvis enten betingelserne ifølge det primære kriterium eller sekundære kriterium er opfyldt.

Ifølge det primære kriterium foreligger der et fast driftssted, hvis:

1. Der foreligger et forretningssted, og
2. Dette er fast, og
3. Foretagendets virksomhed udøves helt eller delvist gennem forretningsstedet.

Uanset, om der anses at være et fast forretningssted i Danmark, foreligger der ikke et fast driftssted efter selskabsskattelovens § 2, stk. 1, litra a, hvis aktiviteten har forberedende eller hjælpende karakter i forhold til hovedformålet med virksomheden.

Ifølge det sekundære kriterium kan et selskab have et fast driftssted, selvom der ikke foreligger et egentligt fast forretningssted, hvis selskabets virksomhed udøves helt eller delvist af en afhængig agent. En afhængig agent er en person, der handler i en kontraherende stat udelukkende eller næsten udelukkende på vegne af et foretagende. Personen skal i den egenskab sædvanligvis indgå kontrakter eller sædvanligvis spille den ledende rolle op til indgåelsen af kontrakter, der rutinemæssigt indgås af foretagendet uden væsentlige ændringer. Kontrakterne skal være indgået i foretagendets navn eller vedrøre overdragelse

af ejendomsret eller tildeling af brugsret til ejendom ejet af det pågældende foretagende, eller som foretagendet har brugsret til, eller vedrøre foretagendets levering af ydelser.

I relation til det primære kriterium bemærkes, at det er Spørgers opfattelse, at der ikke foreligger et fast forretningssted. Medarbejderen har en ikke-fast kontorplads/et bord til rådighed hos H2, men medarbejderen er ikke forpligtet til at arbejde herfra. I stedet vil medarbejderen primært arbejde hjemmefra, når medarbejderen ikke er på kundebesøg mv. Herudover vil medarbejderen i perioder være i Tyskland og de øvrige Nordiske lande. Der er således ikke den nødvendige geografiske sammenhæng mellem den aktivitet, som medarbejderen udfører, og den lokation, hvorfra arbejdet udføres, der kan begrunde en egentlig stedlig tilknytning af en vis varighed. Hertil kommer, at uanset om det måtte findes, at der foreligger en stedlig tilknytning, så udgør den aktivitet, som medarbejderen udfører, udelukkende en aktivitet af forberedende eller hjælpende karakter.

Karakteren af den aktivitet, som medarbejderen udfører, indebærer ligeledes, at medarbejderen ikke kan anses for en afhængig agent, idet medarbejderen hverken eksplicit i form af en konkret fuldmagt mv. eller implicit i form af en stillingsfuldmagt eller lignende er bemyndiget til at handle på vegne af H1 (eller øvrige selskaber i H-koncernen), herunder heller ikke bemyndiget til at forhandle priser eller indgå bindende aftaler på vegne af H1.

Der henvises bl.a. til Landsskatterettens afgørelse i SKM2005. 532. LSR. I SKM2005. 532. LSR handlede et svensk selskab med medicinalprodukter, patenter og varemærker. Salget skete i Sverige. Det arbejde, som de ansatte på kontoret i København udførte i Danmark i form af dels at informere og rådgive danske klinikker, læger, sygeplejersker og andre fagspecialister om koncernens produkter, dels at indsamle data om det danske medicinalmarked, måtte anses for at være af hjælpende og (salgs)forberedende karakter, og ikke en del af selskabets almindelige forretningsvirksomhed.

Hertil kan der yderligere henvises til Skatterådets afgørelser i SKM2019. 460. SR og SKM2016. 493. SR.

I SKM2019. 517. SR var spørger en virksomhed i et andet EU-land der producerede og solgte boligtilbehør, og 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.

SKM2016. 493. SR vedrørte et japansk selskab der havde åbnet et repræsentationskontor i Danmark. Der skulle være to medarbejdere på repræsentationskontoret: En "Head of Europe Representative" og en "Manager". Der blev i sagen lagt vægt på, at de to medarbejdere skulle yde rådgivning om produkterne til de lokale distributører, mens distributørerne stod for salg, kundekontakt og aftaler samt markedsføring. Skatterådet fandt, at det japanske selskab ikke fik fast driftssted i Danmark, da arbejdet alene var af forberedende og hjælpende karakter, jf. art. 5, stk. 4, litra e i modeloverenskomsten.

Ligesom i SKM2019. 517. SR og SKM2016. 493. SR beskæftiger H2's medarbejder sig med kundepleje og udstilling af H1's produkter, men hverken forhandler eller indgår selve aftalerne med H1's kunder.

Endelig kan der henvises til Ligningsrådets afgørelse i TfS 1992, 294, hvor Ligningsrådet udtalte, at et tysk selskab, der agtede at lade en i Danmark boende repræsentant sælge elektroniske artikler fra sit private hjem, ikke herved ville få fast forretningssted i Danmark. Spørgsmålet om fast driftssted ville derfor afhænge af, om repræsentanten kunne anses som agent for selskabet. Dette var efter Ligningsrådets opfattelse tilfældet, men det var tillige en betingelse, at han havde fuldmagt til at gennemføre salg. I så

fald ville der foreligge fast driftssted, medmindre kunden udtrykkelig blev gjort opmærksom på, at salget var betinget af det tyske selskabs godkendelse.

På baggrund af det konkrete faktum i sagen og i lighed med ovenfor refererede afgørelser, er det således sammenfattende Spørgers opfattelse, at Skatteforvaltningen bør kunne besvare spørgsmålet med et ja.

Skattestyrelsens indstilling og begrundelse

Det ønskes bekræftet, at H1 ikke skal anses for at have et fast driftssted i Danmark som følge af, at der ansættes en dansk medarbejder i H2.

Begrundelse

Dansk lovregel om fast driftssted

I henhold til selskabsskattelovens § 2, stk. 1, litra a, er selskaber med hjemsted i udlandet skattepligtige til Danmark, hvis de udøver et erhverv med et fast driftssted her i landet. Skattepligten er begrænset til den indkomst, der kan henføres til det faste driftssted.

Efter selskabsskattelovens § 2, stk. 2, foreligger der et fast driftssted, når et udenlandsk selskab udøver erhverv gennem et fast forretningssted her i landet.

Der foreligger også under nærmere betingelser et fast driftssted, når en fysisk eller juridisk person her i landet handler på vegne af selskabet 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, jf. selskabsskattelovens § 2, stk. 4.

Efter selskabsskattelovens § 2, stk. 3 og stk. 4, 2. pkt., er der dog ikke tale om et fast driftssted, når den virksomhed, der udøves, udelukkende er af forberedende eller hjælpende karakter.

Dobbeltbeskatningsoverenskomsten mellem Danmark og Tyskland

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

Den dansk-tyske dobbeltbeskatningsoverenskomst (DBO'en) er indgået 22. november 1995, jf. bekendtgørelse nr. 158 af 12. juni 1996, og senest ændret ved protokol af 1. oktober 2020, jf. bekendtgørelse nr. 1 af 10. januar 2022.

Det bemærkes i relation hertil, at Danmark ligesom Tyskland har tiltrådt OECD's multilaterale konvention af 24. november 2016 til gennemførelse af tiltag i dobbeltbeskatningsoverenskomster til forhindring af skatteudhuling og overskudsflytning ("MLI'en"). Ved lov nr. 327 af 30. marts 2019 ("MLI-loven") er det imidlertid vedtaget, at MLI'ens bestemmelser om bl.a. fast driftssted, jf. MLI'ens Del IV, ikke skal finde anvendelse på DBO'en med Tyskland, jf. MLI-lovens bilag 3.

DBO'ens artikel 5, stk. 1, definerer et fast driftssted som "et fast forretningssted, gennem hvilket et foretagendes virksomhed helt eller delvist udøves".

DBO'ens artikel 5, stk. 4, bestemmer, at et fast driftssted ikke omfatter virksomhed af forberedende eller hjælpende art for selskabet.

Endelig bestemmer DBO'ens artikel 5, stk. 5, at hvis en ikke-uafhængig repræsentant i Danmark

1. handler på selskabets vegne og

2. har og sædvanligvis udøver en fuldmagt i Danmark til at indgå aftaler i selskabets navn,

så skal selskabet anses for at have fast driftssted i Danmark, medmindre repræsentantens aktiviteter udelukkende er af forberedende eller hjælpende art som omfattet af artikel 5, stk. 4.

DBO'ens artikel 5, stk. 7, bestemmer, at den omstændighed, at et selskab, der er hjemmehørende i en kontraherende stat, behersker eller beherskes af et selskab, der er hjemmehørende i den anden kontraherende stat, eller som udøver erhvervsvirksomhed i denne anden stat, ikke i sig selv skal medføre, at et af de to selskaber anses for et fast driftssted for det andet.

OECD's fortolkningsbidrag

Begrebet fast driftssted fortolkes som udgangspunkt i overensstemmelse med artikel 5 i OECD's modeloverenskomst med tilhørende kommentarer. Se Den Juridiske Vejledning 2022-1, afsnit C. D. 1.2.2.

OECD's modeloverenskomst inklusive kommentarer er senest ændret i 2017. Den forrige udgave var fra 2014.

I 2017-udgaven af OECD's modeloverenskomst er der sket en række materielle ændringer af artikel 5, som er indarbejdet i selskabsskattelovens § 2 med virkning fra 1. januar 2021, jf. lov nr. 1835 af 8. december 2020.

Ændringerne i 2017-udgaven af OECD's modeloverenskomst er dog ikke blevet indarbejdet i den dansk-tyske dobbeltbeskatningsoverenskomst.

Artikel 5 i OECD's modeloverenskomst fra 2014 er derimod i alt væsentligt identisk med artikel 5 i den dansk-tyske dobbeltbeskatningsoverenskomst. 2014-kommentarerne til OECD's modeloverenskomst kan derfor umiddelbart anvendes som bidrag til fortolkningen af den dansk-tyske dobbeltbeskatningsoverenskomsts artikel 5.

2017-kommentarerne til OECD's modeloverenskomst anvendes dog, så længe de ikke vedrører de dele af artikel 5, som er ændret indholdsmæssigt i 2017-udgaven af modeloverenskomsten. 2017-kommentarerne anvendes endvidere ved fortolkningen af den interne danske regel i selskabsskattelovens § 2, stk. 1, litra a, og stk. 2-6.

I kommentarerne til artikel 5, stk. 7, i OECD's modeloverenskomst (2017), anføres følgende i pkt. 115-116:

"115. Det er almindeligt accepteret, at eksistensen af et datterselskab ikke i sig selv medfører fast driftssted for moderselskabet. Det følger af det princip, at et sådant datterselskab i beskatningsmæssig henseende er en uafhængig juridisk person. Selv det faktum, at den handel eller forretningsmæssige virksomhed, som udøves af datterselskabet, er ledet af moderselskabet, gør ikke datterselskabet til et fast driftssted for moderselskabet

116. Et moderselskab kan imidlertid, i henhold til bestemmelserne i artiklens stk. 1 og 5, anses for at have et fast driftssted i en stat, hvor et datterselskab har et forretningssted. Arealer eller lokaler, der tilhører datterselskabet og er til rådighed for moderselskabet (se pkt. 10-19 ovenfor), og som udgør et fast forretningssted, hvorfra moderselskabet udøver sin egen virksomhed, vil således udgøre et fast driftssted for moderselskabet i henhold til artiklens stk. 1, med forbehold af at artiklens stk. 3 og 4 ikke finder anvendelse (jf. f.eks. eksemplet i pkt. 15 ovenfor). I henhold til stk. 5 vil et moderselskab også blive anset for at have et fast driftssted i en stat med hensyn til enhver virksomhed, som dets datterselskab udøver for det, hvis betingelserne i stykket er opfyldt (jf. pkt. 82-99 ovenfor), medmindre artiklens stk. 6 finder anvendelse" (Skattestyrelsens understregning)

Det forudsættes således i OECD's kommentarer, at et datterselskab kan udgøre et fast driftssted for sit moderselskab eller andet koncernforbundet selskab, hvis betingelserne herfor er opfyldt.

Vurdering af medarbejderen i H2's aktiviteter efter dansk ret

Det er oplyst, at der er ansat en dansk medarbejder i H2 som "Nordisk Sales Manager", som varetager salgsaktiviteter på det skandinaviske marked for det tyske søsterselskab H1.

Salgsaktiviteterne består efter det oplyste i, at den danske medarbejder undersøger markedet og skaber kontakten til kunderne og præsenterer dem for Y-underkoncernens produkter og ydelser, som er avancerede kundespecifikke produkter. Medarbejderen indsamler kundens ønsker og behov og videreformidler disse til H1, som derefter foretager en behovsanalyse og udarbejder et konkret tilpasset tilbud til kunden, hvorefter kontrakt- og prisforhandling foretages af H1.

Efter Skattestyrelsens opfattelse fungerer den danske medarbejder således primært som formidler af kontakten mellem kunden og H1. Den danske medarbejder er ikke bemyndiget til at indgå aftaler og deltager hverken direkte eller indirekte i kontrakts- og prisforhandlinger. Medarbejderen kan dog få en bonus på op til 10 % af sin grundløn for at nå sine individuelle salgsmål, dvs. salg, der er formidlet af medarbejderen betragtes i Y-underkoncernens sammenhæng som medarbejderens salg.

Det er ud fra det oplyste Skattestyrelsens opfattelse, at medarbejderen i H2 er en ikke-uafhængig repræsentant for H1, som handler på det udenlandske selskabs vegne. Aktiviteten skal derfor vurderes ud fra "agent-reglen" i selskabsskattelovens § 2, stk. 4, og den dansk-tyske dobbeltbeskatningsoverenskomsts artikel 5, stk. 5.

Efter selskabsskattelovens § 2, stk. 4, foreligger der et fast driftssted, hvis H2 og den omhandlede danske medarbejder handler på vegne af H1 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 H2 udøver for H1, ikke udelukkende er af forberedende eller hjælpende karakter.

Kommentarerne til OECD's modeloverenskomst (2017-version) indeholder bl.a. følgende i pkt. 88 og 89 vedr. udtrykket "eller sædvanligvis spiller den ledende rolle op til indgåelsen af kontrakter, der rutinemæssigt indgås af foretagendet uden væsentlige ændringer"

"88. (...) Udtrykket skal fortolkes i lyset af hensigten og formålet med stk. 5, der er at tage højde for sager, hvor hensigten med den virksomhed, som en person udøver i en stat, er at indgå almindelige kontrakter, der skal opfyldes af et udenlandsk foretagende, dvs. hvor personen fungerer som foretagendets salgspersonale. Den ledende rolle op til indgåelsen af en kontrakt vil derfor typisk være forbundet med handlinger udført af personen, der overbeviste tredjemanden om at indgå en kontrakt med foretagendet. Udtrykket "kontrakter, der rutinemæssigt indgås af foretagendet uden væsentlige ændringer" præciserer, at en persons handlinger er omfattet af stk. 5, hvis vedkommende udfører en ledende rolle i den pågældende stat, selv om kontrakterne ikke formelt set er indgået i den stat, f.eks. hvis kontrakterne rutinemæssigt bliver gennemgået og godkendt uden for staten, uden at en sådan gennemgang medfører ændringer af vigtige forhold i kontrakterne.

89. Udtrykket "sædvanligvis spiller den ledende rolle op til indgåelsen af kontrakter, der rutinemæssigt indgås af foretagendet uden væsentlige ændringer" gælder derfor, hvis en person f.eks. anmoder om og modtager (men ikke formelt færdiggør) ordrer, der sendes direkte til et lager, hvorfra varer tilhørende foretagendet leveres, og hvor foretagendet rutinemæssigt godkender sådanne transaktioner. Det gælder

dog ikke, hvis en person blot reklamerer for og markedsfører et foretagendes varer eller tjenesteydelser på en sådan måde, at det ikke direkte fører til indgåelse af kontrakter. Hvis repræsentanter for et farmaceutisk foretagende f.eks. reklamerer aktivt for lægemidler fremstillet af det foretagende ved at kontakte læger, der efterfølgende ordinerer disse lægemidler, medfører en sådan markedsføring ikke direkte indgåelse af kontrakter mellem lægerne og foretagendet, og stykket finder således ikke anvendelse, selv om salget af disse lægemidler kan stige markant som følge af markedsføringen" (Skattestyrelsens understregninger)

I SKM2021. 670. SR fastslog Skatterådet, at aktiviteten i et dansk kommissionærsselskab udgjorde et fast driftssted for et udenlandsk koncernselskab efter selskabsskattelovens § 2, stk. 4. Det danske selskab ville ikke have fuldmagt til at indgå aftaler i det udenlandske selskabs navn, men skulle forhandle priser, mængder og øvrige kontraktvilkår ud fra de rammer, selskabet var tildelt. Desuden skulle selskabet forberede kundekontrakter samt indhente og acceptere ordrer fra kunder og foranledige, at disse blev ekspederet af det udenlandske selskab. På denne baggrund fandt Skatterådet, at det danske selskab sædvanligvis spillede en afgørende rolle ved indgåelsen af aftaler, som rutinemæssigt blev indgået uden væsentligt at blive ændret af det udenlandske selskab.

Der er i nærværende sag ikke tale om de samme forhold som i SKM2021. 670. SR, da medarbejderen i H2 efter det oplyste ikke deltager i kontraktforhandlinger med de relevante kunder, heller ikke ud fra et givet mandat, og ej heller medvirker ved udarbejdelse af tilbud ud over at videreformidle oplysninger fra H1. Der er således snarere tale om en markedsføringsfunktion end en salgsfunktion. Heroverfor står dog det forhold, at når medarbejderens formidlingsaktivitet resulterer i konkret salg, så er det medarbejderen, der får bonus for salget og ikke de medarbejdere i H1, der varetager udarbejdelse af tilbud og kontraktforhandling.

Den ledende rolle op til indgåelsen af en kontrakt vil typisk være forbundet med handlinger udført af personen, der overbeviste tredjemanden om at indgå en kontrakt med foretagendet, jf. kommentarerne til artikel 5 i OECD's modeloverenskomst (2017), pkt. 88.

For at udgøre et fast driftssted efter agent-reglen i selskabsskattelovens § 2, stk. 4, skal de kontrakter, som medarbejderen spiller en afgørende rolle ved indgåelsen af, dog også *rutinemæssigt* indgås af H1 uden væsentlige ændringer. Ifølge kommentarerne til artikel 5 i OECD's modeloverenskomst (2017), pkt. 88-89, sigter denne betingelse mod situationer, hvor medarbejderen udfører en ledende rolle i den relevante stat, selv om kontrakterne ikke formelt set er indgået i den stat, fx hvis kontrakterne rutinemæssigt bliver gennemgået og godkendt uden for staten, uden at en sådan gennemgang medfører ændringer af vigtige forhold i kontrakterne. Det gælder dog ikke, hvis medarbejderen blot reklamerer for og markedsfører et foretagendes varer eller tjenesteydelser på en sådan måde, at det ikke direkte fører til indgåelse af kontrakter.

Ud fra det oplyste deltager medarbejderen ikke i udarbejdelsen af tilbud og kontrakt. Der er således ikke noget kontraktsudkast fra medarbejderens side, som H1 rutinemæssigt kan gennemgå og godkende uden væsentlige ændringer, da kontraktvilkårene udfærdiges af H1.

Der er herved henset til, at medarbejderen efter det oplyste opsøger kunderne og formidler kontakten mellem kunderne og H1, men at den endelige behovsanalyse og kontraktforhandling foregår mellem H1 og kunden. Der er endvidere henset til, at der er tale om avancerede kundespecifikke produkter, hvor kontrakterne er individuelt tilpasset kundens behov i tæt samspil med kunden ud fra en behovsanalyse osv. foretaget af H1.

Skattestyrelsen finder på denne baggrund samlet set, at medarbejderens aktiviteter ikke er af en sådan karakter, at H2 kan siges at spille en afgørende rolle ved indgåelsen af aftaler, som rutinemæssigt indgås uden væsentligt at blive ændret af H1.

Det er herefter ikke nødvendigt at fastslå, om medarbejderens aktiviteter i H2 udelukkende er af hjælpende eller forberedende karakter.

Det er herefter Skattestyrelsens opfattelse, at medarbejderens aktiviteter i H2 ikke medfører, at H1 får fast driftssted i Danmark efter selskabsskattelovens § 2, stk. 4.

Skattestyrelsen har herved ikke taget stilling til, om medarbejderens aktiviteter i H2 kan medføre, at H3 får fast driftssted i Danmark.

Skattestyrelsen har endvidere ikke taget stilling til, hvorvidt de beskrevne koncerninterne ydelser kan anses for afregnet i overensstemmelse med armslængdeprincippet i ligningslovens § 2, idet det lægges uprøvet til grund, at dette er tilfældet.

Indstilling

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

Skatterådets afgørelse og begrundelse

Skatterådet tiltræder Skattestyrelsens indstilling og begrundelse.

Lovgrundlag, forarbejder og praksis

Lovgrundlag

Selskabsskattelovens § 2, stk. 1-5

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. (...)
- b) ...

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.

Dobbeltbeskatningsoverenskomsten mellem Danmark og Tyskland, art. 5

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

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

1. et sted, hvorfra et foretagende ledes,
2. en filial,
3. et kontor,
4. en fabrik,
5. et værksted, og
6. en mine, en olie- eller gaskilde, et stenbrud eller ethvert andet sted, hvor naturforekomster udvindes.

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

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

1. anvendelsen af indretninger udelukkende til oplagring, udstilling eller udlevering af varer tilhørende foretagendet;
2. opretholdelsen af et varelager, tilhørende foretagendet, udelukkende til oplagring, udstilling eller udlevering;
3. opretholdelsen af et varelager, tilhørende foretagendet, udelukkende til bearbejdelse eller forarbejdelse hos et andet foretagende;
4. opretholdelsen af et fast forretningssted udelukkende for at foretage indkøb af varer eller indsamle oplysninger til foretagendet;
5. opretholdelsen af et fast forretningssted udelukkende for at udøve enhver anden virksomhed af forberedende eller hjælpende art for foretagendet;
6. opretholdelsen af et fast forretningssted udelukkende til udøvelse af flere af de i litra a) - e) nævnte formål, forudsat, at virksomheden på det faste forretningssted, der er et resultat af denne kombination, er af forberedende eller hjælpende art.

Stk. 5. I tilfælde, hvor en person, der ikke er en sådan uafhængig repræsentant, som omhandles i stykke 6, handler på et foretagendes vegne og har og sædvanligvis udøver i en kontraherende stat en fuldmagt til at indgå aftaler i foretagendets navn, anses foretagendet uanset bestemmelserne i stykke 1 og 2 for ved anvendelsen af kapitel II at have fast driftssted i denne stat med hensyn til enhver virksomhed, som han foretager for foretagendet, medmindre hans virksomhed er begrænset til sådanne, som nævnt i stykke 4,

som, hvis den udøves gennem et fast forretningssted, ikke ville gøre dette faste forretningssted til et fast driftssted i henhold til bestemmelserne i pågældende stykke.

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

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

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 forretningsstedes 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.

Forarbejder

Lovforslag L 28 af 7. oktober 2020, bemærkninger til § 1, nr. 3

"Der foreslås i stk. 4, at udenlandske selskaber, foreninger m.v. har fast driftssted her i landet efter selskabsskattelovens § 2, stk. 1, litra a, når en fysisk eller juridisk person her i landet handler på vegne af den udenlandske virksomhed 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. Det foreslås endvidere, at det er en betingelse, at den virksomhed, som repræsentanten udøver her i landet på vegne af selskabet, foreningen m.v., ikke udelukkende er af forberedende eller hjælpende karakter som omhandlet i forslaget til selskabsskattelovens § 2, stk. 3. Endelig foreslås det, at det er en betingelse for, at der foreligger fast driftssted efter den foreslåede bestemmelse, at de aftaler, der indgås som udslag af agentens aktiviteter, enten indgås i virksomhedens navn, vedrører overdragelse af ejendomsret eller brugsret til formuegoder, som virksomheden ejer eller har brugsret til, eller vedrører levering af tjenesteydelser fra virksomheden.

Den foreslåede bestemmelse skal ses i sammenhæng med det nedenfor omtalte forslag til stk. 5, idet de to bestemmelser samlet vil regulere, i hvilket omfang den såkaldte agentregel medfører fast driftssted her i landet. De to foreslåede bestemmelser vil samlet medføre, at selskabsskattelovens regler om fast driftssted svarer til den udformning af agentreglen, der fremgår af artikel 5, stk. 5 og 6, i 2017-udgaven af OECD's modeloverenskomst.

Efter gældende ret, hvor fast driftsstedsbegrebet fastlægges i overensstemmelse med artikel 5 i OECD's modeloverenskomst, som denne var udformet før 2017-udgaven, vil der kunne foreligge fast driftssted efter den udformning af agentreglen, der fremgår af den tidligere udformning af bestemmelserne i modeloverenskomstens artikel 5, stk. 5 og 6.

Det indebærer, at der foreligger fast driftssted her i landet, såfremt virksomheden har en herværende repræsentant ("agent"), der har og rent faktisk jævnligt bruger en fuldmagt fra virksomheden til at indgå aftaler i virksomhedens navn, og agenten ved udnyttelsen af denne fuldmagt udøver aktiviteter her i landet, der ikke blot er af forberedende eller hjælpende karakter.

Det har ingen betydning, hvilken stillingsbetegnelse repræsentanten har. Den sædvanlige betegnelse i dansk ret er agenter, men repræsentanten kan også være benævnt mægler, fuldmægtig m.v. Det afgørende er, om virksomheden har givet vedkommende en fuldmagt til at indgå aftaler, og om denne fuldmagt faktisk også jævnligt udnyttes. Enkeltstående aftaleindgåelser efter fuldmagt vil altså ikke være tilstrækkeligt til, at repræsentantens aktiviteter her i landet kan medføre fast driftssted for virksomheden.

Agentens virksomhed vil dog ikke kunne medføre fast driftssted her i landet, hvis agenten er en uafhængig repræsentant, der handler inden for rammerne af sin sædvanlige forretningsvirksomhed. Om denne undtagelse til agentreglen henvises til bemærkningerne nedenfor til den foreslåede bestemmelse i stk. 5.

Den foreslåede bestemmelse er i overensstemmelse med artikel 5, stk. 5, i 2017-udgaven af OECD's modeloverenskomst og vil indebære, at agentreglen i videre omfang end efter gældende ret kan medføre fast driftssted. Bestemmelsen vil skulle fortolkes i overensstemmelse med OECD's kommentarer til modeloverenskomsten.

Det vil efter forslaget ikke længere være en betingelse for anvendelsen af agentreglen, at repræsentanten her i landet handler i virksomhedens navn. Netop denne betingelse har ifølge OECD-rapporten om det 7. handlingspunkt i BEPS-projektet givet virksomhederne mulighed for kunstigt at undgå fast driftssted ved, at den repræsentant, der handler på virksomhedens vegne, handler som kommissionær, dvs. i eget navn. Kommissionsforhold vil derimod være omfattet af den foreslåede regel.

Efter den foreslåede bestemmelses 1. pkt. vil det fremover være afgørende for, om agentreglen kan medføre fast driftssted for virksomheden, om agenten handler på virksomhedens vegne i forhold til

tredjemand. Virksomheden vil efter forslaget 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.

Forslaget vil endvidere indebære, at 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."

Praksis

SKM2021. 670. SR

Det ønskedes bekræftet, at det tyske selskab H2 GmbH ikke fik skattemæssigt fast driftssted i Danmark, når aktiviteten i det danske koncernselskab H1 A/S blev ændret fra at være et salgs- og distributionsselskab, der købte og videresolgte varer i eget navn, til at være et kommissionærselskab, der solgte varer i H2's navn. Det danske selskab ville ikke have fuldmagt til at indgå aftaler i det tyske selskabs navn, men skulle forhandle priser, mængder og øvrige kontraktvilkår ud fra de rammer, selskabet var tildelt fra H2. Desuden skulle selskabet forberede kundekontrakter samt indhente og acceptere ordrer fra kunder og foranledige, at disse blev ekspederet af H2.

Spørgsmålet kunne ikke bekræftes. Det var Skatterådets opfattelse, at selvom H1 ikke formelt havde en fuldmagt til at indgå kontrakter i H2's navn, så spillede selskabet sædvanligvis en afgørende rolle ved indgåelsen af aftaler, som rutinemæssigt blev indgået uden væsentligt at blive ændret af det tyske selskab. Der var derfor fast driftssted efter den interne danske regel i selskabsskattelovens § 2, stk. 4 ("agentreglen"), som svarer til artikel 5, stk. 5, i OECD's Modeloverenskomst fra 2017. Det var desuden Skatterådets opfattelse, at H1 var tildelt så brede beføjelser og forhandlingsmandat, at det i praksis måtte sidestilles med en fuldmagt til at indgå aftaler på vegne af H2. Det måtte have formodningen imod sig, at H2 ikke ville godkende en kontrakt, der var forhandlet ud fra de rammer, selskabet selv havde udstukket. Der var derfor også fast driftssted efter "agentreglen" i den dansk-tyske dobbeltbeskatningsoverenskomsts artikel 5, stk. 5, som svarer til artikel 5, stk. 5, i OECD's Modeloverenskomst fra 2014.

Kommentarerne til artikel 5, stk. 5, i OECD's modeloverenskomst fra 2017

82. 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 anses for at have et fast driftssted i henseende til enhver handling, udført af en person, der handler på foretagendets vegne.

83. Personer, hvis aktiviteter kan medføre et fast driftssted for foretagendet, er personer, der, uanset om de er ansatte eller ej, handler på vegne af foretagendet og ikke gør dette under udøvelse af virksomhed som uafhængige repræsentanter omfattet af stk. 6. Sådanne personer kan være enten fysiske personer eller selskaber og behøver ikke være hjemmehørende i eller have forretningssted i den stat, hvor de repræsenterer foretagendet. Det ville ikke have været i de internationale økonomiske forbindelsers interesse at bestemme, at enhver person, der udøver virksomhed på vegne af foretagendet, kan føre til et fast driftssted for foretagendet. En sådan behandling skal begrænses til personer, som under hensyn til karakteren af deres virksomhed i særlig grad involverer foretagendet i forretningsmæssig virksomhed i vedkommende stat. Stk. 5 antager derfor, at kun personer, der sædvanligvis indgår kontrakter, der er i foretagendets navn eller skal opfyldes af foretagendet, eller sædvanligvis spiller en ledende rolle op til indgåelsen af sådanne kontrakter, der rutinemæssigt indgås af foretagendet uden væsentlige ændringer, kan føre til et fast driftssted for foretagendet. I et sådant tilfælde er personens handlinger på vegne af foretagendet tilstrækkelige til at slutte, at foretagendet deltager i den forretningsmæssige virksomhed i den pågældende stat, idet handlingerne fører til indgåelse af sådanne kontrakter og rækker ud over salgsfremmende tiltag og reklame. Anvendelsen af udtrykket "fast driftssted" i denne sammenhæng forudsætter naturligvis, at de kontrakter, der indgås af personen, eller som er en direkte følge af personens handlinger, finder sted gentagne gange og ikke blot i enkeltstående tilfælde.

84. Følgende betingelser skal være opfyldt for at stk. 5 finder anvendelse:

- en person i en kontraherende stat optræder på vegne af et foretagende
- i den egenskab indgår personen sædvanligvis kontrakter eller spiller sædvanligvis den ledende rolle op til indgåelsen af kontrakter, der rutinemæssigt indgås af foretagendet uden væsentlige ændringer, og
- disse kontrakter er enten i foretagendets navn eller vedrører overdragelse af ejendomsret over eller brugsret til ejendom, som foretagendet ejer eller har brugsret til, eller foretagendets levering af ydelser.

85. Selv om disse betingelser er opfyldt, finder stk. 5 dog ikke anvendelse, hvis den virksomhed, der udøves af personen på vegne af foretagendet, er omfattet af undtagelsen om den uafhængige repræsentant i stk. 6 eller er begrænset til den virksomhed, der er nævnt i stk. 4, som ikke vil blive anset for at medføre et fast driftssted, hvis den udøves gennem et fast forretningssted. Forklaringen på sidstnævnte undtagelse er, at eftersom et fast forretningssted opretholdt udelukkende med henblik på virksomhed af forberedende eller hjælpende art i medfør af stk. 4 ikke anses for at udgøre et fast driftssted, kan en persons virksomhed, der er begrænset til sådanne formål, heller ikke føre til et fast driftssted. Hvis f.eks. en person udelukkende optræder som indkøber for et foretagende og i den egenskab sædvanligvis indgår købskontrakter i foretagendets navn, finder stk. 5 ikke anvendelse, selv om personen ikke er uafhængig af foretagendet, når blot en sådan virksomhed er af forberedende eller hjælpende art (jf. pkt. 68 ovenfor).

86. En person optræder på vegne af et foretagende i en kontraherende stat, når personen i et vist omfang inddrager foretagendet i forretningsmæssig virksomhed i den pågældende stat. Det er tilfældet, hvis f.eks. en repræsentant optræder på vegne af en fuldmagtsgiver, hvis en interessent optræder på vegne af et interessentskab, hvis en direktør optræder på vegne af et selskab, eller hvis en ansat handler på vegne af en arbejdsgiver. En person kan ikke siges at handle på vegne af et foretagende, hvis foretagendet ikke er direkte eller indirekte påvirket af personens handling. Som anført i pkt. 83 kan en person, der optræder på vegne af et foretagende, være et selskab. I det tilfælde betragtes de handlinger, der udføres af selskabets ansatte og direktører, samlet med det formål at afgøre, om og i hvilket omfang selskabet optræder på vegne af foretagendet.

87. Udtrykket "indgå kontrakter" har fokus på situationer, hvor en kontrakt aftaleretligt anses for at være indgået af en person. En kontrakt kan være indgået uden en aktiv forhandling af kontraktvilkårene. Det vil f.eks. være tilfældet, hvis den relevante lovgivning foreskriver, at en kontrakt er indgået, når en person på vegne af et foretagende har accepteret et tilbud fremsat af tredjemand om at indgå en standardkontrakt

med dette foretagende. I henhold til den relevante lovgivning kan en kontrakt endvidere indgås i en stat, selv om kontrakten bliver underskrevet uden for staten. Hvis en kontrakt f.eks. indgås ved, at en person på vegne af et foretagende accepterer et tilbud om at indgå en kontrakt fremsat af tredjemand, er det uden betydning, om kontrakten bliver underskrevet uden for staten. En person, der forhandler alle elementer og detaljer i en kontrakt i en stat på en måde, der er bindende for foretagendet, kan desuden siges at indgå kontrakten i den stat, selv om kontrakten bliver underskrevet af en anden person uden for staten.

88. Udtrykket "eller sædvanligvis spiller den ledende rolle op til indgåelsen af kontrakter, der rutinemæssigt indgås af foretagendet uden væsentlige ændringer" er rettet mod situationer, hvor indgåelsen af en kontrakt er en direkte følge af handlinger, som personen udfører i en kontraherende stat på vegne af foretagendet, selv om kontrakten i henhold til gældende lov ikke indgås af personen i den stat. Selv om udtrykket "indgår kontrakter" er en forholdsvis velkendt aftaleretlig test, er det blevet vurderet nødvendigt at supplere den test med en test, der fokuserer på situationen, hvor der finder omfattende virksomhed sted i en stat, for at kunne håndtere sager, hvor indgåelse af kontrakter tydeligvis er en direkte følge af denne virksomhed, selv om indgåelsen af kontrakten efter de gældende aftaleretlige regler finder sted uden for staten. Udtrykket skal fortolkes i lyset af hensigten og formålet med stk. 5, der er at tage højde for sager, hvor hensigten med den virksomhed, som en person udøver i en stat, er at indgå almindelige kontrakter, der skal opfyldes af et udenlandsk foretagende, dvs. hvor personen fungerer som foretagendets salgspersonale. Den ledende rolle op til indgåelsen af en kontrakt vil derfor typisk være forbundet med handlinger udført af personen, der overbeviste tredjemanden om at indgå en kontrakt med foretagendet. Udtrykket "kontrakter, der rutinemæssigt indgås af foretagendet uden væsentlige ændringer" præciserer, at en persons handlinger er omfattet af stk. 5, hvis vedkommende udfører en ledende rolle i den pågældende stat, selv om kontrakterne ikke formelt set er indgået i den stat, f.eks. hvis kontrakterne rutinemæssigt bliver gennemgået og godkendt uden for staten, uden at en sådan gennemgang medfører ændringer af vigtige forhold i kontrakterne.

89. Udtrykket "sædvanligvis spiller den ledende rolle op til indgåelsen af kontrakter, der rutinemæssigt indgås af foretagendet uden væsentlige ændringer" gælder derfor, hvis en person f.eks. anmoder om og modtager (men ikke formelt færdiggør) ordrer, der sendes direkte til et lager, hvorfra varer tilhørende foretagendet leveres, og hvor foretagendet rutinemæssigt godkender sådanne transaktioner. Det gælder dog ikke, hvis en person blot reklamerer for og markedsfører et foretagendes varer eller tjenesteydelser på en sådan måde, at det ikke direkte fører til indgåelse af kontrakter. Hvis repræsentanter for et farmaceutisk foretagende f.eks. reklamerer aktivt for lægemidler fremstillet af det foretagende ved at kontakte læger, der efterfølgende ordinerer disse lægemidler, medfører en sådan markedsføring ikke direkte indgåelse af kontrakter mellem lægerne og foretagendet, og stykket finder således ikke anvendelse, selv om salget af disse lægemidler kan stige markant som følge af markedsføringen.

90. Følgende eksempel illustrerer også anvendelsen af stk. 5: RCO, der er et selskab hjemmehørende i stat R, producerer og sælger forskellige varer og tjenesteydelser over hele verden på sine hjemmesider. SCO, der er hjemmehørende i stat S, er et helejet datterselskab af RCO. SCO's ansatte sender e-mails, foretager telefonopringninger til eller besøger store organisationer for at få dem til at købe RCO's varer og tjenesteydelser og er derfor ansvarlig for store kunder i stat S. SCO's ansatte, der er delvist aflønnet på basis af RCO's omsætning på disse kunder, bruger deres færdigheder i at skabe relationer til at forsøge at forudsige disse kunders behov og få dem til at købe RCO's varer og tjenesteydelser. Når en af SCO's ansatte formår at overtale en af disse kunder til at købe en given mængde varer eller tjenesteydelser, oplyser den ansatte den pris, der skal betales for den pågældende mængde, at der skal indgås en elektronisk kontrakt med RCO, før RCO kan levere varerne eller tjenesteydelserne og orienterer om RCO's almindelige kontraktvilkår, herunder RCO's faste prisstruktur, som den ansatte ikke er bemyndiget til at ændre. Kunden indgår herefter en elektronisk kontrakt om den mængde, der blev aftalt med den ansatte i

SCO og i henhold til den prisstruktur, som den ansatte orienterede om. I dette eksempel spiller de ansatte i SCO en ledende rolle op til indgåelsen af kontrakten mellem kunden og RCO, og sådanne kontrakter indgås rutinemæssigt af foretagendet uden væsentlige ændringer. Det forhold, at SCO's ansatte ikke kan ændre kontraktvilkårene, indebærer ikke, at indgåelsen af kontrakterne ikke er en direkte følge af den virksomhed, som de udøver på vegne af foretagendet, da det, at kunden overbevises om at acceptere disse standardvilkår, er det væsentlige element op til indgåelsen af kontrakten mellem kunden og RCO.

(...)

Kommentarerne til artikel 5, stk. 7, i OECD's modeloverenskomst fra 2017

115. Det er almindeligt accepteret, at eksistensen af et datterselskab ikke i sig selv medfører fast driftssted for moderselskabet. Det følger af det princip, at et sådant datterselskab i beskatningsmæssig henseende er en uafhængig juridisk person. Selv det faktum, at den handel eller forretningsmæssige virksomhed, som udøves af datterselskabet, er ledet af moderselskabet, gør ikke datterselskabet til et fast driftssted for moderselskabet.

116. Et moderselskab kan imidlertid, i henhold til bestemmelserne i artiklens stk. 1 og 5, anses for at have et fast driftssted i en stat, hvor et datterselskab har et forretningssted. Arealer eller lokaler, der tilhører datterselskabet og er til rådighed for moderselskabet (se pkt. 10-19 ovenfor), og som udgør et fast forretningssted, hvorfra moderselskabet udøver sin egen virksomhed, vil således udgøre et fast driftssted for moderselskabet i henhold til artiklens stk. 1, med forbehold af at artiklens stk. 3 og 4 ikke finder anvendelse (jf. f.eks. eksemplet i pkt. 15 ovenfor). I henhold til stk. 5 vil et moderselskab også blive anset for at have et fast driftssted i en stat med hensyn til enhver virksomhed, som dets datterselskab udøver for det, hvis betingelserne i stykket er opfyldt (jf. pkt. 82-99 ovenfor), medmindre artiklens stk. 6 finder anvendelse.