

Udskriftsdato: 24. december 2025

AFG nr 9707 af 25/06/2024 (Gældende)

Spørgsmål om ledelsens sæde og fast driftssted i Danmark for et svensk foretagende som følge af den administrerende direktørs arbejde fra hjemmekontor her i landet

Ministerium: Skatteministeriet

Journalnummer: 24-0324066

Spørgsmål om ledelsens sæde og fast driftssted i Danmark for et svensk foretagende som følge af den administrerende direktørs arbejde fra hjemmekontor her i landet

Spørger, der var ansat som administrerende direktør i H1, arbejdede fra starten af 2024, 40 pct. af tiden fra sit hjemmekontor i Danmark og 60 pct. af tiden fra H1's kontorfaciliteter i Sverige. Skatterådet bekræftede, at H1 ikke herved fik ledelsens sæde i Danmark fra starten af 2024, da Spørger arbejdede i Sverige i hovedparten af tiden.

Skatterådet fandt derimod, at H1 fik fast driftssted i Danmark, som følge af den aktivitet, som Spørger fra starten af 2024 udøvede for H1 fra sit hjem i Danmark. Spørger havde som administrerende direktør afgørende indflydelse på de daglige ledelsesbeslutninger i H1, og indtog derfor en så væsentlig position i H1. Da arbejdet fra hjemmekontoret ikke alene opstod tilfældigt og sporadisk, men derimod på forhånd var planlagt til at udgøre 40 pct. af arbejdstiden, ville arbejdet derfor i lighed med SKM2022. 557. SR og SKM2023. 423. SR medføre fast driftssted i Danmark for H1.

Skatterådsmøde 25. juni 2024 - SKM2024.432.SR

Spørgsmål:

1. Kan Skatterådet bekræfte, at H1 ikke vil have ledelsens sæde i Danmark og dermed blive skattepligtig til Danmark, som følge af at den administrerende direktør i H1 er bosiddende her, jf. selskabsskattelovens § 1, stk. 1 og stk. 6?
2. Kan Skatterådet bekræfte, at H1 ikke får fast driftssted i Danmark, som følge af den aktivitet, som den administrerende direktør i H1 udøver for selskabet fra sit hjem i Danmark, jf. selskabsskattelovens § 2, stk. 1, litra a.?

Svar:

1. Ja
2. Nej

Beskrivelse af de faktiske forhold

H1 er en svensk forening med virksomhed indenfor X-branche. [branche udeladt]

H1 ejes af sine medlemmer, som ligeledes er virksomhedens kunder.

Der er tale om en moderne konsulent og servicevirksomhed, der bl.a. tilbyder rådgivning indenfor X-branche.

Organisationen har base flere steder i Sverige, hvor der beskæftiges ca. (antal udeladt) ansatte, hvoraf (antal udeladt) er fuldtidsansatte.

Personen A (Spørger) er ansat som direktør i H1, hvorfor vederlaget for udført arbejde ligeledes påhviler H1.

H1 er ledet af en bestyrelse, som består af (antal udeladt) folkevalgte bestyrelsesmedlemmer, hvoraf (antal udeladt) er beskæftiget indenfor X-branche og (antal udeladt) er medarbejderrepræsentanter.

Hele bestyrelsen samt ledere og medarbejdere er alle bosat i Sverige - bortset fra direktøren i H1, Spørger.

Spørger er en dansk statsborger og er sammen med sin ægtefælle bosat på en landbrugsejendom i Danmark.. Fra denne adresse driver Spørger ligeledes landbrugsvirksomhed.

Siden 20XX har Spørger været ansat som CEO i H1 i Sverige.

Arbejdsopgaverne er nedskrevet og omfatter bl.a. løbende rapportering til bestyrelsen. Det er bestyrelsen som nedsætter de overordnede retningslinjer for virksomheden. Alle bestyrelsesmedlemmer er bosat i Sverige.

Uddrag fra ansættelseskontrakt:

ARBETSUPPGIFTER för VD—Som verkställande direktör i H1 ansvarar den Anställda för att den löpande förvaltningen av H1s angelägenheter sker i enlighet med svensk lag och praxis samt de riktlinjer och anvisningar som H1s från tid till annan meddelar. Den Anställda är vidare skyldig att verkställa de beslut som fattas av H1s styrelse. —Det åligger den Anställda att rådgöra med H1s styrelse i alla viktiga frågor samt att fortlöpande hålla H1s styrelse informerad om H1s verksamhet. Den Anställda skall därutöver rapportera till H1s styrelse på sätt och vid tidpunkter som H1s styrelse fastställer.

Spørgers arbejdsopgaver er i overvejende grad af intern karakter, og retter sig således ikke mod det danske marked.

Spørger har siden sin ansættelse boet i Sverige langt størstedelen af tiden, og har udført sit arbejde på H1's adresser. Under Corona pandemien blev alle ansatte hjemsendt i en længere periode, hvorfor Spørger til sidst opsagde sin bolig i Sverige, da hjemsendelsesperioden fortsatte med at blive forlænget.

Grundet personlige forhold har Spørger nu indhentet tilladelse fra bestyrelsen til at arbejde mere fra Danmark. H1 vil dog i denne forbindelse ikke stille kontorlokaler til rådighed, hvorfor arbejdet skal udføres hjemmefra via et hjemmekontor på Spørgers ejendom i Danmark.

Fremadrettet fra 2024 er planen at arbejde 40 pct. af tiden fra Danmark, mens de sidste 60 pct. af tiden vil være på kontoret i Sverige.

Denne aftale er ikke betinget af Spørgers personlige forhold.

Spørger rolle er på ingen måde målrettet Danmark/det danske marked og H1 har ingen kommerciel interesse i, at Spørger arbejder fra eller i Danmark.

Som følge af de ændrede arbejdsmæssige forhold, ønsker Spørger nu vished omkring de skattemæssige forhold på H1's vegne.

Spørgers opfattelse og begrundelse

Ad. Spørgsmål 1:

Ifølge 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.

Det er som følge heraf 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.

H1 er ikke registreret i Danmark. Der skal herefter foretages en vurdering af, hvorvidt »ledelsens sæde« er her i landet.

Følgende fremgår i bestemmelsens forarbejder:

"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 følger heraf, 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 H. Se tilsvarende SKM2021. 412. SR.

Se også Den juridiske vejledning 2024-1, afsnit C. D. 1.1.1.3.

For nærværende sag er spørgsmålet således, om Spørgers udøvelse af ledelsesopgaver i Danmark, vil medføre, at selskaberne anses for at have ledelsens virkelige sæde i Danmark efter SEL § 1, stk. 6.

Det er vores opfattelse, at dette ikke er tilfældet, da den daglige ledelse og beslutninger vedrørende selskabets daglige drift ikke foretages i Danmark, men i Sverige.

Der skal her lægges vægt på, at H1 er etableret og har kontorfaciliteter og driftssted i Sverige, hvor den daglige ledelse hovedsageligt bliver udøvet gennem flere afdelingschefer. Det er således afdelingslederne, som vil have ansvaret for den daglige ledelse. Herudover vil det være bestyrelsen, som vil have den overordnede beslutningskompetence.

Der er ca. (antal udeladt) ansatte, som alle er bosat i Sverige. Selskabets størrelse understøtter således også, at direktøren i H1, Spørger, ikke alene har den daglige ledelse i foreningen.

Det er bestyrelsen, som nedsætter retningslinjer og instrukser, og det er direktørens ansvar, at disse orienteres løbende og involveres i alle væsentlige forhold.

Direktøren har således ikke den absolutte beslutningskompetence på vidtrækkende eller strategiske beslutninger, idet disse foregår i samråd med bestyrelsen i Sverige.

Hertil skal det anføres, at langt størstedelen af kommunikationen sker digitalt, hvorfor fysisk tilstedeværelse ikke længere er et krav. Det skal ligeledes bemærkes, at selv når direktøren er i Sverige, foregår

kommunikationen ligeledes digitalt, da der er flere kontorfaciliteter rundt om i Sverige, hvor der er en lang afstand imellem lokationerne.

Det er på denne baggrund vores opfattelse, at den daglige ledelse ikke alene varetages af direktøren, men sker sammen med den øvrige bestyrelse og afdelingsledere, som alle arbejder Sverige.

Selvom Skattestyrelsen måtte være af den opfattelse, at det til trods for ovenstående vil være Spørger, som forestår den daglige ledelse, vil Spørgers arbejdsfordeling alligevel bevirke, at den egentlige ledelse stadig vil være udøvet i Sverige.

Dette i overensstemmelse med SKM2022. 557. SR, som tog stilling til spørgsmålet om ledelsens sæde i Danmark. Selskabernes adm. direktør, A, flyttede i 2022 til Danmark. A arbejdede ca. tre dage om ugen fra hjemmet i Danmark og ca. 2 dage om ugen fra selskabernes kontor i Norge. A havde dog længere arbejdsdage når han var i Norge, og forventede derfor at benytte ca. 65 pct. af den samlede arbejdstid i Norge og ca. 35 pct. af den samlede arbejdstid Danmark.

Skatterådet fandt, at Spørger måtte anses for at udgøre den daglige ledelse, men at selskabet ikke havde ledelsens sæde i Danmark. Her blev der lagt vægt på, at A hovedsageligt ville fortsætte med at udøve sin daglige ledelse fra selskabets kontorer i Norge, hvor alle de ansatte også befandt sig.

I lighed med SKM2022. 557. SR har H1 kontorfaciliteter i Sverige, ligesom alle de ansatte befinder sig i Sverige.

I Spørgers situation er planen at arbejde ca. 40 pct. af tiden fra Danmark, mens de sidste 60 pct. af tiden vil være på kontoret i Sverige. Procentfordelingen er sat ud fra, at Spørger vil arbejde lange dage, når Spørger er i Sverige, og kortere dage, når Spørger er i Danmark. Dette er præcist den samme situation som i SKM2022. 557. SR.

Spørger vil således udføre hovedparten af den daglige ledelse fra H1's kontorfaciliteter i Sverige.

Det er som følge heraf vores opfattelse, at ledelsens sæde på baggrund af en konkret vurdering, må anses for at være i Sverige, idet ledelsen hovedsageligt bliver udøvet i Sverige for det svenske indregistrerede selskab med svensk bestyrelse, som direktøren også rapporterer til, og hvor Spørger opholder sig 60 % af tiden.

Det er herefter vores opfattelse, at H1 ikke har ledelsens sæde i Danmark. Selskabet er derfor heller ikke er hjemmehørende i Danmark, jf. selskabsskattelovens § 1, stk. 6.

Ad. spørgsmål 2:

H1 er en forening, som er hjemmehørende i Sverige og anses derfor ikke for at være fuld skattepligtig til Danmark efter reglerne i selskabsskattelovens § 1, jf. vores begrundelse til spørgsmål 1.

Selskaber som nævnt i selskabsskattelovens § 1, stk. 1, som har hjemsted i udlandet, er begrænset skattepligtig til Danmark, når de udøver erhverv gennem et fast driftssted her i landet, jf. selskabsskattelovens § 2, stk. 1, litra a.

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

Spørger er administrerende direktør, men H1 er medlemsejet og har en professionel bestyrelse, som træffer de overordnede beslutninger. Disse beslutninger foretages i Sverige. Der henvises til beskrivelsen af H1 under afsnittet om "sagens faktiske forhold".

For at H1a må anses for at have fast driftssted, skal selskabets aktiviteter også efter den relevante dobbeltbeskatningsoverenskomst medføre fast driftssted til Danmark.

Betingelser for fast driftssted

Den nordiske dobbeltbeskatningsoverenskomsts artikel 5, stk. 1, indeholder tre betingelser for, at fast driftssted foreligger:

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".

Hvis alle tre betingelser er opfyldt, følger det heraf, at det udenlandske selskabs aktiviteter i Danmark udgør et fast driftssted.

Hvis aktiviteten kan karakteriseres som værende af forberedende eller hjælpende karakter i henhold til art. 5, stk. 5, i den nordiske dobbeltbeskatningsoverenskomst, statueres dog alligevel ikke fast driftssted - dette er dog ikke tilfældet i nærværende sag, hvorfor dette ikke vil blive omtalt yderligere.

Et fast forretningssted

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

Det er uden betydning, om forretningsstedet ejes eller lejes af eller på anden måde stilles til rådighed for foretagendet. Se punkt 10 i kommentaren til artikel 5, stk. 1, i OECD's modeloverenskomst fra 2017.

Forretningsstedet skal herudover være "fast". Der kræves således en forbindelse mellem forretningsstedet og en særlig geografisk bestemt lokalitet. Samtidig kræves der en vis grad af varighed. Heri ligger, at forretningsstedet ikke blot skal være af midlertidig karakter. Se punkt 21 og 28 i kommentarerne til artikel 5, stk. 1.

Et hjemmekontor kan som følge heraf være et "forretningssted". Der skal foretages en konkret vurdering af, hvorvidt hjemmekontoret kan anses for at være til foretagendets disposition. Dette vil kræve, at Spørger udøver foretagendets virksomhed i tilstrækkelig grad derfra. Se punkt 18 og 19 i kommentaren til OECD's modeloverenskomst fra 2017.

Det er oplyst, at Spørger er den administrerende direktør i H1, men ønsker at opholde sig delvist i Danmark. Der er ikke tale om en midlertidig aftale omkring arbejdspladsfordelingen.

Spørger har fået bestyrelsens tilladelse til at arbejde fra sit hjemmekontor i Danmark, om end vi er bevidste om, at Skattestyrelsen ikke tillægger dette afgørende vægt, er det alligevel efter vores opfattelse et moment i den samlede vurdering.

H1 har ingen interesse i at være til stede i Danmark. Der foreligger således ikke en situation, hvor H1 etablerer sig i Danmark enten ved at flytte afgørende funktioner til Danmark eller ved at ansætte en medarbejder i Danmark, som skal varetage afgørende funktioner for foreningen.

H1 har hverken nu eller i fremtiden intention om at oprette en filial eller et egentligt driftssted eller et kontor i Danmark foruden den hjemmearbejdsplads, som Spørger indtager i sit private hjem.

H1 vil heller ikke have projekter i Danmark, ligesom foreningens ydelser ikke er eller vil blive rettet mod det danske marked.

I SKM2022. 166. SR blev det behandlet hvorvidt det udgjorde et fast driftssted i Danmark, at et direktionsmedlem (økonomidirektør) flyttede hjem til Danmark og arbejdede delvist derfra i sit hjemmekontor. Skattestyrelsen lagde til grund, at arbejdet som direktionsmedlem primært ville blive varetaget i Schweiz. Derved blev det afvist, at medarbejderens arbejde fra sit hjemmekontor i Danmark udgjorde et fast driftssted for arbejdsgiveren.

Det fremgår af beskrivelsen af sagens faktiske forhold, at direktøren arbejdede efter eget ønske fra sit hjemmekontor i Danmark, og at direktørens arbejdsopgaver ikke var rettet mod det danske marked.

Endvidere arbejdede direktøren i X-land 60 % af arbejdstiden og kun 25 % af arbejdstiden i Danmark. Direktørens mulighed for hjemmearbejde var alene et resultat af den af X1 nyetablerede "hybride arbejdsmodel", der skulle give medarbejderne mere fleksibilitet i forhold til hvor arbejdet blev udført. Muligheden for hjemmearbejde var således i direktørens, og ikke X1's, interesse. Derudover blev der henvist til, at direktøren varetog sine generelle pligter som direktør og bestyrelsesmedlem ved fysisk deltagelse af møder i X-land på selskabets adresse.

I SKM2020. 432. SR kunne en medarbejder selv tilrettelægge, hvor vedkommende ville arbejde fra, og det engelske foretagende havde ingen forretningsmæssig interesse i, at en del af arbejdet skulle udføres i Danmark.

Afgørelsen illustrerer, at en udelukkende personlig interesse i at arbejde fra hjemmekontor ikke vil medføre, at der statueres fast driftssted.

I SKM2021. 415. SR udtaler Skatterådet sig om, at foretagendet ikke havde danske kunder, og såfremt det skulle få en dansk kunde, ville det afgørende i vurderingen herefter være, hvorvidt medarbejderne i Danmark aktivt havde opsøgt, hvervet eller betjent denne kunde.

H1 har ingen interesse i, at Spørger arbejder fra Danmark. Foreningen henvender sig alene til det svenske marked, er svensk ejet og har alene svenske kunder.

Spørger vil stadigvæk arbejde langt størstedelen af tiden i Sverige, hvorfor Spørger varetager sine generelle pligter som direktør her.

Det skal ligeledes bemærkes, at H1 har mange forskellige adresser i Sverige med lange afstande imellem, hvorfor den hybride arbejdsmodel også har vundet indpas her, til trods for at Spørger befinder sig i Sverige.

Det er herefter vores opfattelse, at det arbejde, som Spørger udøver fra sin bopæl i Danmark, ikke opfylder betingelserne i den nordiske dobbeltbeskatningsoverenskomsts artikel 5, stk. 1, for at udgøre et fast driftssted, hvorfor der ikke for H1 foreligger begrænset skattepligtigt til Danmark, jf. selskabsskattelovens § 2, stk. 1, litra a.

Det er herefter vores opfattelse, at H1 på baggrund af de forelagte oplysninger ikke er hverken hjemmehørende i Danmark og ej heller har ledelsens sæde her i landet jf. selskabsskattelovens § 1, stk. 6, hvorfor de derfor ikke er skattepligtige til Danmark, jf. selskabsskattelovens § 1, stk. 1, nr. 2.

Afhængig agent

I henhold til selskabsskatteloven § 2, stk. 4 kan H1 anses for at have et fast driftssted i Danmark, hvis Spørger agerer på vegne af H1 i Danmark og kan indgå bindende aftaler på deres vegne. Med andre ord hvis Spørger agerer som en afhængig agent for H1, så vil dette kunne udgøre et fast driftssted. Som nævnt ovenfor har Spørger ikke en kundeendt rolle, hvorfor vi af den opfattelse, at agent-reglen ikke finder anvendelse.

Spørgers repræsentant har supplerende oplyst, at følgende forhold skal tillægges vurderingen:

- H1 har ingen interesse i at Spørger arbejder fra Danmark, og har aldrig indikeret det.
- H1 heller ikke krævet, at Spørger arbejder hjemmefra. Spørger er den eneste i H1, som ikke bor i Sverige.
- Spørger har ikke afgørende indflydelse på de daglige ledelsesbeslutninger i H1. Denne beføjelse ligger hos de lokale ledere på H1's forskellige lokaliteter i Sverige.
- De væsentligste ledelsesbeslutninger foretages således i Sverige af de lokale ledere på de pågældende lokationer.
- Der er tale om en stor virksomhed, hvor den daglige ledelse naturligt udføres af flere.

Spørger har således ikke en afgørende indflydelse på de daglige ledelsesbeslutninger.

Det er ikke repræsentantens opfattelse, at H1 "udøver sin virksomhed" fra Danmark.

Dette på baggrund af en konkret vurdering af det faste forretningssted, som ikke i sig selv udgør en vigtig og væsentlig del af foretagendets virksomhed i sin helhed.

I dette tilfælde varetages alle ledelsesopgaverne primært i Sverige af Spørger og af de øvrige lokale ledere.

Fra Danmark udøves der alene begrænset ledelse, ligesom Spørger ikke er hverken opsøgende eller har anden form for kundekontakt, med intention om at betjene eksisterende eller skaffe nye kunder til H1, hvorfor der ikke opnås en målbar omsætning/fortjeneste ved det arbejde, der foretages i Danmark.

Det er således også svært at se, hvilken indkomst der skal allokeres, skulle Skatterådet finde, at der er etableret fast driftssted.

Det skal i denne forbindelse bemærkes, at H1 er en forening, som ikke udøves i den hensigt at opnå fortjeneste.

På baggrund heraf er det repræsentantens klare opfattelse, at der i det konkrete tilfælde ikke skal statueres fast driftssted.

Skattestyrelsens indstilling og begrundelse

Spørgsmål 1

Det ønskes bekræftet, at H1 ikke vil have ledelsens sæde i Danmark og dermed blive skattepligtig til Danmark, som følge af at den administrerende direktør i H1 er bosiddende her, jf. selskabsskattelovens § 1, stk. 1 og stk. 6.

Forudsætninger

Der tages alene stilling til, om H1 har ledelsens sæde i Danmark som følge af, at den administrerende direktør i H1, Spørger, fra starten af 2024 arbejder 40 pct. af tiden i Danmark. Skattestyrelsen har således ikke vurderet spørgsmålet i forhold til den forudgående periode.

Begrundelse

Ifølge selskabsskattelovens § 1, stk. 6, 1. pkt., anses de selskaber og foreninger m.v., der er nævnt i bestemmelsens stk. 1, nr. 2-6, for hjemmehørende i Danmark, hvis selskabet eller foreningen m.v. 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.

Det lægges forudsætningsvist til grund, at den svenskeforening indenfor X-branche , H1, i dansk skattemæssig henseende udgør et selskab eller forening m.v., som nævnt i selskabsskattelovens § 1, stk. 1, nr. 2-6.

H1 er derfor hjemmehørende i Danmark, såfremt ledelsens sæde er her i landet, jf. selskabsskattelovens § 1, stk. 6.

Selskabsskattelovens § 1, stk. 6, blev ved lov nr. 312 af 17 maj 1995 indført, for at sikre, at Danmark kan udnytte den beskatningsret, der i dobbeltbeskatningsoverenskomsterne er tillagt bopælsstaten. Bestemmelsen omfatter som nævnt både selskaber og foreninger m.v., der reelt ledes her i landet.

I vurderingen af om »ledelsens sæde« er her i landet, fremgår følgende i bestemmelsens forarbejder:

"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 følger heraf, at det afgørende for fastlæggelsen af, hvor et selskab har ledelsens sæde, ikke er, hvor de formelle 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 H. Se tilsvarende SKM2021. 412. SR og SKM2022. 557. SR.

Se også Den juridiske vejledning 2024-1, afsnit C. D. 1.1.1.3.

I TfS 1998, 607 H fandt Højesteret, at ledelsens sæde var i Danmark, idet der blev lagt vægt på, hvor selskabets daglige ledelse blev varetaget, dvs. hvor direktionen havde sit sæde, og ikke - som det af sagsøgeren blev anført - hvor eneaktionæren befandt sig. Dommen vedrører spørgsmålet om pligten til at betale kapitaltilførselsafgift og angår således ikke direkte bestemmelsen i selskabsskattelovens § 1, stk. 6. I den dagældende § 2 i lov om tilførselsafgift, jf. lovbekendtgørelse nr. 744 af 27. august 1992, var

afgiftspligten dog betinget af, at selskabets egentlige ledelse havde sit sæde her i landet. De konkrete momenter som tillægges vægt i dommen, har derfor efter Skattestyrelsens opfattelse betydning for en vurdering i henhold til selskabsskattelovens § 1, stk. 6.

I TfS 1998, 607 H udtalte Højesteret følgende:

"Efter § 2 i den nu ophævede lov om kapitaltilførselsafgift kan afgift kun afkræves her i landet, hvis »selskabets egentlige ledelse« har sit sæde her. Det citerede udtryk - som er i overensstemmelse med artikel 4, stk. 3, i OECD's modeloverenskomst vedrørende dobbeltbeskatning - må forstås således, at hovedvægten skal lægges på, hvor selskabets daglige ledelse varetages. Det er almindeligvis direktionen, der varetager denne funktion, jf. aktieselskabslovens § 54, stk. 2, 1. pkt., og hovedvægten må derfor i disse tilfælde lægges på, hvor direktionen har sæde. Under henvisning til det, landsretten har anført - som bestyrkes ved Arne Kolath Knudsens forklaring til brug for Højesteret - er der ikke grundlag for at antage, at selskabets daglige ledelse ikke har været varetaget af direktionen.

På denne baggrund tiltræder Højesteret, at selskabets egentlige ledelse har sæde i Danmark, og Højesteret stadfæster derfor dommen." (Skattestyrelsens understregning.)

Det følger af Højesterets præmisser, at direktionen - medmindre der er grundlag for at antage andet - må formodes at varetage selskabets daglige ledelse.

Det er oplyst, at Spørger, der er ansat som administrerende direktør i H1, fra starten af 2024 vil arbejde 40 pct. af tiden fra Danmark, mens de sidste 60 pct. af tiden vil være på kontoret i Sverige. Arbejdet vil blive udført fra hjemmekontoret på Spørgers ejendom i Danmark.

I SKM2022. 557. SR fandt Skatterådet, at et norsk selskab med virksomhed indenfor digital markedsføring ikke vil få ledelsens sæde i Danmark grundet det arbejde selskabets direktør udførte i Danmark. Direktøren ville arbejde ca. 65 pct. af tiden i Norge og ca. 35 pct. af tiden i Danmark. Ledelsens sæde blev på baggrund af en konkret vurdering anset til at være i Norge, da den daglige ledelse hovedsageligt vil blive udøvet fra selskabets kontor i Norge, hvor alle de ansatte også befandt sig.

I lighed med SKM2022. 557. SR, udfører Spørger ikke hovedparten af arbejdet som direktør i Danmark - men derimod fra H1's kontorfaciliteter i Sverige, hvor alle de ansatte også befinder sig. Det er derfor Skattestyrelsens opfattelse, at der allerede af den grund ikke er grundlag for at antage, at ledelsens sæde er i Danmark fra starten af 2024, hvor direktøren udfører hovedparten af arbejdet i Sverige.

Ledelsens sæde anses herefter på baggrund af en konkret vurdering til at være i Sverige, da den daglige ledelse fra starten af 2024 hovedsageligt bliver udøvet fra H1's kontorfaciliteter i Sverige, hvor alle de ansatte også befinder sig.

Det er herefter Skattestyrelsens opfattelse, at H1 på baggrund af de forelagte oplysninger ikke er hjemmehørende i Danmark, jf. selskabsskattelovens § 1, stk. 6, og derfor heller ikke skattepligtig til Danmark, jf. selskabsskattelovens § 1, stk. 1, nr. 2, fra starten af 2024, hvor Spørger arbejder hovedparten af tiden i Sverige.

Indstilling

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

Spørgsmål 2

Det ønskes bekræftet, at H1 ikke får fast driftssted i Danmark, som følge af den aktivitet, som den administrerende direktør i H1 udøver for selskabet fra sit hjem i Danmark, jf. selskabsskattelovens § 2, stk. 1, litra a.

Forudsætninger

Der tages alene stilling til, om H1 har fast driftssted i Danmark som følge af, at den administrerende direktør i H1, Spørger, fra starten af 2024 arbejder 40 pct. af tiden i Danmark. Skattestyrelsen har således ikke vurderet spørgsmålet i forhold til den forudgående periode.

Begrundelse

Selskaber som nævnt i selskabsskattelovens § 1, stk. 1, som har hjemsted i udlandet, er begrænset skattepligtigt til Danmark, når de udøver erhverv med fast driftssted her i landet, jf. selskabsskattelovens § 2, stk. 1, litra a.

Med virkning fra 1. januar 2021 er fast driftssted begrebet defineret nærmere i selskabsskattelovens § 2, stk. 2-6, i overensstemmelse med kommentarerne til OECD's modeloverenskomst fra 2017, jf. lov nr. 1835 af 8. december 2020.

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

H1 er skattemæssigt hjemmehørende i Sverige. Se spørgsmål 1.

Definitionen af fast driftssted følger af artikel 5 i den nordiske dobbeltbeskatningsoverenskomst.

Ordlyden af dobbeltbeskatningsoverenskomstens artikel 5, stk. 1-2, om det generelle udgangspunkt for fast driftssted, følger artikel 5, stk. 1-2, i OECD's modeloverenskomst, som denne er udformet ved opdateringen i 2017, mens ordlyden af artikel 5, stk. 5, om aktiviteter af forberedende eller hjælpende karakter, følger artikel 5, stk. 4, i OECD's modeloverenskomst, som denne var udformet til og med opdateringen i 2014.

I de almindelige bemærkninger til lov nr. 1835 af 08. december 2020 anføres, at:

"Det bemærkes, at de ændringer i kommentarerne til artikel 5 i 2017-udgaven af modeloverenskomsten, der er udtryk for uddybning og præcisering af fortolkningen af de dele af bestemmelsen, der videreføres indholdsmæssigt uændret, også kan inddrages ved fastlæggelsen af begrebet fast driftssted i gældende ret."

Det er således Skattestyrelsens opfattelse, at kommentarerne til 2017-modeloverenskomsten for så vidt angår artikel 5, stk. 1-2, der ikke er ændrede, men kun indeholder præciseringer, kan anvendes ved vurderingen af, om der foreligger et fast driftssted.

For så vidt angår modeloverenskomstens artikel 5, stk. 4, der indeholder ændringer i forhold til 2014-modeloverenskomsten, er det Skattestyrelsens opfattelse, at det er 2014-modeloverenskomsten, der skal lægges til grund, jf. punkt 3 og 4 i kommentarerne til artikel 5 i OECD's Modeloverenskomst fra 2017, hvoraf fremgår, at ændringerne i kommentarerne, der indebærer tilføjelsen af stk. 4.1 og revision af artiklens stk. 4, 5 og 6, kun gælder fremadrettet og som sådan ingen indvirkning har på fortolkningen af de tidligere bestemmelser i OECD's modeloverenskomst.

Ved lov nr. 327 af 30. marts 2019 (MLI-loven) blev en række af de allerede gældende danske dobbeltbeskatningsoverenskomster ændret. Ændringerne har dog ikke virkning i relation til den nordiske dobbeltbeskatningsoverenskomst, da Danmark ikke har ratificeret MLI'en i forhold til denne overenskomst.

Betingelser for fast driftssted

Den nordiske dobbeltbeskatningsoverenskomsts artikel 5, stk. 1, indeholder tre betingelser for, at fast driftssted foreligger:

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 driftssted. 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. 5, i den nordiske dobbeltbeskatningsoverenskomst, statueres dog alligevel ikke fast driftssted.

Et fast forretningssted

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

Det er uden betydning, om forretningsstedet ejes eller lejes af eller på anden måde stilles til rådighed for foretagendet. Se punkt 10 i kommentaren til artikel 5, stk. 1, i OECD's modeloverenskomst fra 2017.

Forretningsstedet skal herudover være "fast". Der kræves således en forbindelse mellem forretningsstedet og en særlig geografisk bestemt lokalitet. Samtidig kræves der en vis grad af varighed. Heri ligger, at forretningsstedet ikke blot skal være af midlertidig karakter. Se punkt 21 og 28 i kommentarerne til artikel 5, stk. 1.

Et hjemmekontor kan være et "forretningssted". En konkret vurdering kan føre til, at et hjemmekontor anses for at være til foretagendets disposition, hvis medarbejderen faktisk udøver foretagendets virksomhed i tilstrækkelig grad derfra. Se punkt 18 og 19 i kommentaren til OECD's modeloverenskomst fra 2017.

Det er efter Skattestyrelsens opfattelse ikke afgørende, om foretagendet har pålagt medarbejderen at udføre arbejdet fra sit hjem. Det er efter Skattestyrelsens opfattelse afgørende, at medarbejderens arbejde for foretagendet faktisk udføres fra medarbejderens adresse i Danmark. Se tilsvarende SKM2020. 208. SR, SKM2021. 546. SR og SKM2022. 250. SR.

Af artikel 5, stk. 2, fremgår det tillige, at udtrykket "et sted, hvorfra et foretagende ledes" udgør et fast driftssted. Det fremgår videre af punkt 46 i OECD's kommentar til artikel 5 (2017), at "et sted, hvorfra et foretagende ledes" er nævnt særskilt, fordi det ikke nødvendigvis er et "et kontor".

Et sted, hvorfra foretagendet ledes, udgør dog kun et fast driftssted, såfremt dette opfylder kravene i artikel 5, stk. 1 i øvrigt, og såfremt aktiviteten ikke kan anses som forbedrende eller hjælpende. Se punkt 45 i OECD's kommentar til artikel 5 (2017).

Det er oplyst, at Spørger, der er ansat som administrerende direktør i H1, fra starten af 2024 vil arbejde 40 pct. af tiden fra sit hjemmekontor i Danmark, og at Spørger har fået bestyrelsens tilladelse til bo i Danmark og arbejde i Danmark.

Spørger er ifølge ansættelseskontrakten med H1 bl.a. ansvarlig for at sikre, at den løbende drift af H1 sker i overensstemmelse med svensk lov og efter de retningslinjer, som bestyrelsen fastsætter. Det påhviler desuden Spørger at omsætte de beslutninger som bestyrelsen beslutter, at rådføre sig med bestyrelsen i alle vigtige spørgsmål, samt løbende at rapportere til bestyrelsen og informere bestyrelsen om H1's virksomhed.

De beskrevne arbejdsopgaver, må efter Skattestyrelsens opfattelse anses som opgaver, som sædvanligvis påhviler et selskabs administrerende direktør. Spørger vil derfor fra hjemmekontoret i Danmark løbende udføre arbejde forbundet med den daglige ledelse af H1 i en nærmere ubestemt fremtid.

Ansættelsen en ledende medarbejder i Danmark kan i sig selv begrunde, at et udenlandsk foretagende får et fast driftssted i Danmark, selvom foretagendet i øvrigt ikke har nogen dansk aktivitet. Se bl.a. SKM2022. 406. SR, SKM2022. 557. SR og SKM2023. 423. SR.

I SKM2022. 406. SR fandt Skatterådet, at en medarbejder, der var ansat som administrerende direktør i et udenlandsk foretagende (Spørger) i kraft af sin stilling som administrerende direktør havde en afgørende indflydelse på de daglige ledelsesbeslutninger i Spørger. Medarbejderen indtog efter det oplyste en så væsentlig position i Spørger, og kunne ikke umiddelbart erstattes. Det var ligeledes væsentligt for medarbejderen som person at kunne arbejde fra Danmark. Spørger havde derfor som følge af ansættelse af medarbejderen en interesse i at være til stede i Danmark. Skatterådet fandt imidlertid, at Spørger ikke rådede over et fast forretningssted i Danmark gennem direktørs arbejde fra hjemmekontoret i Danmark, idet arbejdet i Danmark alene opstod, når arbejdet i udlandet tillod det, og skyldtes direktørens ønske om at arbejde i Danmark af familiemæssige årsager. Dermed kunne arbejdet i Danmark ikke planlægges af hverken direktøren eller det udenlandske foretagende, og opstod kun sporadisk, når arbejdet i udlandet tillod det.

I nærværende sag opstår Spørgers arbejde fra hjemmekontoret i Danmark ikke alene tilfældigt og sporadisk, idet arbejdet er planlagt til på forhånd at udgøre 40 pct. af arbejdstiden fra starten af 2024. Nærværende sag adskiller sig herved fra SKM2022. 406. SR, hvor arbejdet i Danmark alene opstod, når arbejdet i udlandet tillod det.

I SKM2022. 557. SR fandt Skatterådet, at det norske selskab, H2, fik fast driftssted i Danmark som følge af, at selskabets administrerende direktør, A, udøvede omkring 35 pct. af den ledelsesmæssige aktivitet i selskabet fra hjemmekontoret i Danmark. Skatterådet lagde ved vurderingen særlig vægt på det oplyste om A's jobfunktion som administrerende direktør i H2, og på, at selskabet var en mindre virksomhed med 24 ansatte. A havde som administrerende direktør i H2 ansvaret for hele selskabets forretningsvirksomhed, og indtog derfor en så væsentlig position i selskabet. A kunne ligeledes ikke umiddelbart erstattes. Det var ligeledes væsentligt for A som person at kunne arbejde fra Danmark. H2 havde derfor en interesse i at være til stede i Danmark, som følge af A's tilflytning til Danmark.

SKM2023. 423. SR omhandler ligeledes spørgsmålet, om et udenlandsk foretagende (Spørger) vil få fast driftssted i Danmark, som følge af, at selskabets administrerende direktør ville benytte mindst 25 pct. af arbejdstiden fra hjemmekontoret i Danmark. Skatterådet fandt, med henvisning til SKM2022. 406. SR. og SKM2022. 557. SR, at direktøren i kraft af sin stilling som administrerende direktør havde en afgørende indflydelse på de daglige ledelsesbeslutninger i Spørger. Skatterådet fandt herefter, at det arbejde, som direktøren udøvede fra sin bopæl i Danmark, opfyldte betingelserne i artikel 5, stk. 1, i OECD's modeloverenskomst og dermed selskabsskattelovens § 2, stk. 2, 1. pkt., for at udgøre et fast driftssted.

Det er Skattestyrelsens opfattelse, at H1, i lighed med SKM2022. 406. SR, SKM2022. 557. SR og SKM2023. 423. SR, har en interesse i at være til stede i Danmark som følge af Spørgers arbejde fra hjemmekontoret i Danmark. Spørger har som administrerende direktør en afgørende indflydelse på

de daglige ledelsesbeslutninger H1, og indtager derfor en så væsentlig position i H1. Det er ligeledes væsentligt for Spørger som person at kunne arbejde fra Danmark. Da arbejdet ikke alene opstår tilfældigt og sporadisk, men derimod er planlagt til forhånd at udgøre 40 pct. af arbejdstiden, vil arbejdet derfor i lighed med SKM2022. 557. SR og SKM2023. 423. SR medføre fast driftssted i Danmark for H1.

Det kan efter Skattestyrelsens opfattelse ikke føre til andet resultat, at Spørger har fået bestyrelsens tilladelse til at arbejde fra sit hjemmekontor i Danmark.

Skattestyrelsen bemærker til de supplerende bemærkninger fra Spørgers repræsentant, at H1, som nævnt ovenfor, efter Skattestyrelsens opfattelse har en interesse i at være til stede i Danmark som følge af Spørgers arbejde fra hjemmekontoret i Danmark. At Spørger er den eneste ansatte i H1, som ikke bor i Sverige, ændrer efter Skattestyrelsen opfattelse ikke herved.

Det er ligeledes som nævnt ovenfor Skattestyrelsens opfattelse, at Spørger, som administrerende direktør i H1, har en afgørende indflydelse på de daglige ledelsesbeslutninger H1, og at Spørger derfor indtager en så væsentlig position i H1.

Skattestyrelsen forstår i øvrigt det oplyste om afdelingscheferne i H1 på den måde, at Spørger har uddelegeret dele af arbejdet forbundet med den daglige ledelse til afdelingscheferne i H1, men at afdelingscheferne ikke udgør en del af H1's direktion. Skattestyrelsen forstår ligeledes, at man ikke har fraveget direktørens kompetencer ifølge vedtægterne. Spørgers væsentlige position i H1 understøttes derfor efter Skattestyrelsens opfattelse yderligere af, at Spørger alene udgør direktionen med ansvaret for den daglige ledelse af H1. Det forhold, at Spørger måtte have uddelegeret sit arbejde til afdelingscheferne i H1, kan efter Skattestyrelsens opfattelse ikke ændre ved, at Spørger, som administrerende direktør i H1, har en afgørende indflydelse på de daglige ledelsesbeslutninger H1.

Det forhold, at H1 er en større virksomhed med ca. (antal udeladt) ansatte kan ligeledes efter Skattestyrelsens opfattelse ikke i sig selv medføre, at H1 ikke har en interesse i at være til stede i Danmark som følge af Spørgers arbejde i Danmark.

Skattestyrelsen bemærker ligeledes, at der ikke er anmodet om bindende svar på indkomstopgørelse og allokering af indkomst, hvorfor Skattestyrelsen ikke har vurderet dette.

Spørgers aktivitet i Danmark kan derfor alene undtages fra at udgøre et fast driftssted for H1, såfremt aktiviteten opfylder kravene om at være virksomhed af forberedende eller hjælpende karakter, jf. den nordiske dobbeltbeskatningsoverenskomsts artikel 5, stk. 5.

Af punkt 59 i kommentaren til OECD's modeloverenskomst fra 2014, fremgår, at det afgørende kriterium i sontringen mellem virksomhed, som er af forberedende eller hjælpende art, og virksomhed, som ikke er det, er, om det faste forretningssted i sig selv udgør en vigtig og væsentlig del af foretagendets virksomhed i sin helhed, og at hvert enkelt tilfælde skal undersøges på grundlag af dets egne forhold.

Det er Skattestyrelsens opfattelse, at aktiviteten fra Spørgers bopæl udgør en vigtig og væsentlig del af H1's virksomhed i sin helhed, da Spørger fra hjemmekontoret i Danmark udøver 40 pct. af den ledelsesmæssige aktivitet i H1 fra starten af 2024. Ledelse er en kerneopgave, der har en bærende rolle for selskabets indtjening. Aktiviteten kan derfor hverken anses som værende af forberedende eller hjælpende karakter.

På baggrund af ovenstående er det herefter Skattestyrelsens opfattelse, at Spørgers bopæl udgør et fast driftssted for H1, jf. selskabsskattelovens § 2, stk. 1, litra a, og artikel 5 i den nordiske dobbeltbeskatningsoverenskomst, fra starten af 2024, hvor Spørger arbejder 40 pct. af tiden fra hjemmet i Danmark.

Indstilling

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

Skatterådets afgørelse og begrundelse

Skatterådet tiltræder Skattestyrelsens indstilling og begrundelse.

Lovgrundlag, forarbejder og praksis

Spørgsmål 1

Lovgrundlag

Selskabsskatteloven § 1, stk. 1, nr. 1 og 2, samt § 1, stk. 6—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

De specielle bemærkninger til lov nr. 312 af 17 maj 1995—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

Den juridiske vejledning 2022-2 C. D. 1.1.1.3 Hvor har ledelsen sæde—Indhold—Dette afsnit handler om, hvilke kriterier der er afgørende for vurderingen af, om et selskab har ledelsens sæde her i landet.

Afsnittet indeholder:

- Ledelsens sæde
- Oversigt over domme, kendelser, afgørelser, SKM-meddelelser mv.

Ledelsens 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.

Bemærk—Som følge af det globale udbrud af coronavirus (COVID-19) har Skattestyrelsen udsendt et præciserende styresignal vedrørende Danmarks fortolkning af dobbeltbeskatningsoverenskomster i forhold til vurderingen af bl.a. ledelsens sæde. Se SKM2020. 298. SKTST

Præcisering vedrørende coronasituationen—Hvis den reelle ledelse af selskabet på grund af coronasituationen er ramt af rejserestriktioner og derfor midlertidigt er nødsaget til at træffe sine beslutninger i en anden jurisdiktion, end de sædvanligvis ville gøre, vil dette efter Skattestyrelsens opfattelse - på grund af den midlertidige og ekstraordinære karakter - ikke medføre, at ledelsens sæde dermed anses for at være flyttet.

Spørgsmål 2

Lovgrundlag

Selskabsskattelovens § 2, stk. 1, litra a—Skattepligt i henhold til denne lov påhviler endvidere selskaber og foreninger mv. som nævnt i § 1, stk. 1, der har hjemsted i udlandet, for så vidt de

a) udøver et erhverv med fast driftssted her i landet, jf. dog stk. 6. (...) Skattepligten omfatter udøvelse af erhverv med fast driftssted her i landet eller deltagelse i en erhvervsvirksomhed med fast driftssted

her. (...) Bygge-, anlægs- eller monteringsarbejde anses for at udgøre et fast driftssted fra første dag. Skattepligten omfatter endvidere fortjeneste eller tab ved afhændelse, afståelse eller opgivelse af formuegoder, der er knyttet til en sådan virksomhed. (...)

Bekendtgørelse af overenskomst af 11. november 1980 med X-land til undgåelse af dobbeltbeskatning og forhindring af skatteunddragelse for så vidt angår skatter på indkomst og kapitalvinding. (BKI nr 6 af 12/02/1981). Artikel 5, stk. 1-2 og 4. -1. I denne overenskomst betyder udtrykket "fast driftssted" et fast forretningssted, gennem hvilket et foretagendes virksomhed helt eller delvis udøves.

2. Udtrykket "fast driftssted" omfatter navnlig:

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

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

- a) anvendelsen af indretninger udelukkende til oplagring, udstilling eller udlevering af varer tilhørende foretagendet;
- b) opretholdelsen af et varelager, tilhørende foretagendet, udelukkende til oplagring, udstilling efter udlevering;
- c) opretholdelsen af et varelager, tilhørende foretagendet, udelukkende til bearbejdelse hos et andet foretagende;
- d) opretholdelsen af et fast forretningssted udelukkende for at foretage indkøb af varer eller indsamle oplysninger til foretagendet;
- e) opretholdelsen af et fast forretningssted, udelukkende for at udøve enhver anden virksomhed for foretagendet, der er af forberedende eller hjælpende karakter;
- f) opretholdelsen af et fast forretningssted udelukkende til samtidig udøvelse af flere af de i litra a-e nævnte virksomheder, forudsat, at det faste forretningssteds samlede virksomhed, der er et resultat heraf, er af forberedende eller hjælpende karakter.

Forarbejder

Bemærkninger til lov nr. 1835 af 08/12/2020 (L 28 2020-2021)–Afgrænsningen af begrebet fast driftssted i gældende ret skal derfor ske i overensstemmelse med artikel 5 i OECD's modeloverenskomst og OECD-kommentarerne til fortolkningen af denne artikel, som den var udformet forud for 2017-udgaven. Det er derfor denne tidligere udgave, der henvises til ved gennemgangen af gældende ret.

Det bemærkes, at de ændringer i kommentarerne til artikel 5 i 2017-udgaven af modeloverenskomsten, der er udtryk for uddybning og præcisering af fortolkningen af de dele af bestemmelsen, der videreføres indholdsmæssigt uændret, også kan inddrages ved fastlæggelsen af begrebet fast driftssted i gældende ret.

Det bemærkes endvidere, at selv om der foreligger fast driftssted her i landet efter selskabsskattelovens § 2 eller kildeskattelovens § 2, indeholder dobbeltbeskatningsoverenskomster undertiden særlige regler om fast driftssted, der fraviger modeloverenskomstens regler. Sådanne individuelle overenskomstbestemmelser vil kunne indebære begrænsninger i muligheden for at håndhæve den begrænsede skattepligt som følge af fast driftssted her i landet, der ellers følger af selskabsskattelovens § 2 og kildeskattelovens § 2. (Skattestyrelsens understregning.)

Kommentarer til artikel 5, stk. 1, i OECD's modeloverenskomst fra 2017–10. Udtrykket "forretningssted" dækker alle lokaler, anlæg eller installationer, der benyttes til at udøve foretagendets virksomhed, uanset om de udelukkende bruges til dette formål. Et forretningssted kan også eksistere, hvor der ingen lokaler findes eller ingen lokaler er fornødne til udøvelsen af foretagendets virksomhed, og det simpelthen har et vist areal til sin rådighed. Det er uden betydning, om lokalerne, anlæggene eller installationerne ejes eller lejes af eller på anden måde stilles til rådighed for foretagendet. Et forretningssted kan således bestå i en studeplads på et marked eller visse permanent benyttede områder i et frilager (f.eks. til oplagring af toldpligtige varer). Videre kan forretningsstedet befinde sig inden for et andet foretagendes område. Det kan f.eks. være tilfældet, når det udenlandske foretagende til stadig anvendelse har visse lokaler eller dele deraf, der er ejet af det andet foretagende.

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

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

Kommentarer til artikel 5, stk. 4, i OECD's modeloverenskomst fra 2014–24. Det er ofte vanskeligt at sondre mellem virksomhed, som er af forberedende eller hjælpende karakter, og virksomhed, som ikke er det. Det afgørende kriterium er, om det faste forretningssted i sig selv udgør en væsentlig og betydningsfuld 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. Hvor f.eks. betjening af patenter og knowhow er et foretagendes formål, kan et fast forretningssted for et sådant foretagende, der udøver sådan virksomhed, ikke opnå litra e's fordele. Et fast forretningssted, hvis funktion er at styre et foretagende eller blot en del af et foretagende eller en gruppe i koncernen, kan ikke betragtes som udøvende en forberedende eller hjælpende virksomhed, for en sådan styrende virksomhed overstiger dette niveau.

Hvis foretagender med internationale forgreninger opretter et såkaldt "ledelseskantor" i stater, hvor de har datterselskaber, faste driftssteder, agenter eller licenshavere, har et sådant kontor kontrollerende og samordnende funktioner for alle de af foretagendets afdelinger, der findes i vedkommende region, og der vil normalt blive antaget at foreligge et fast driftssted, fordi ledelseskantoret må betragtes som et kontor i stk. 2's forstand. (...).

Praksis

SKM2020. 432. SR

I sagen kunne en medarbejders bolig ikke anses for at være til rådighed for et selskab i X-land, da selskabet ikke havde krævet, at medarbejderen skulle arbejde fra egen bopæl. Skatterådet lagde ved vurderingen særlig vægt på medarbejderens jobfunktion sammenholdt med, at Spørger ikke havde en forretningsmæssig interesse i, at medarbejderen udførte 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. Arbejdet bliver primært udført i X-land, hvor der var stillet et kontor til rådighed. Der var desuden tale om, at medarbejderen skulle arbejde 4 ud af ugens 5 dage hos arbejdsgiveren i X-land, mens medarbejderen på fredage enten ville arbejde fra egen bopæl i Danmark eller tage på selskabsbesøg i Danmark.

SKM2022. 406. SR—Skatterådet bekræftede, i overensstemmelse med Spørgers opfattelse, at Spørger ikke statuerede fast driftssted i Danmark efter selskabsskattelovens § 2, stk. 1, litra a, som følge af, at Spørgers administrerende direktør ønskede at arbejde hjemmefra i Danmark, når arbejdet tillod det. Det var oplyst, at arbejdet i Danmark opstod tilfældigt og sporadisk.

Spørger var en global koncern hjemmehørende i X-land. Spørger havde et datterselskab i Danmark, som varetog de danske aktiviteter.

Skatterådet fandt, at Spørger ikke rådede over et fast forretningssted i Danmark gennem medarbejderens arbejde i Danmark.

Skatterådet lagde blandt andet vægt på, at medarbejderen ikke ville være involveret i salgsopsøgende arbejde eller lignende i Danmark, idet denne funktion blev varetaget af datterselskabet, samt at arbejdet i Danmark ikke kunne planlægges, men opstod tilfældigt og sporadisk.

SKM2022. 166. SR—Skatterådet bekræftede, i overensstemmelse med Spørgers opfattelse, at Spørger ikke statuerede fast driftssted i Danmark efter selskabsskattelovens § 2, stk. 1, litra a, som følge af, at en medarbejder ønskede at flytte hjem til Danmark, og delvist arbejde dérfra. Medarbejderen var både økonomidirektør og medlem af direktionen i Spørger.

Spørger var hjemmehørende i Schweiz, og var en del af en koncern. Skatterådet fandt, at Spørger ikke rådede over et fast forretningssted i Danmark gennem medarbejderens arbejde i Danmark.

Skatterådet lagde blandt andet vægt på, at medarbejderen ikke ville være involveret i salgsopsøgende arbejde eller lignende i Danmark, samt at rollen som økonomidirektør var af intern karakter.

Endvidere lagde Skatterådet vægt på, at medarbejderen ikke ville kunne træffe beslutninger i direktionen, og arbejdet som direktionsmedlem ville primært blive varetaget i Schweiz.

SKM2022. 557. SR

Sagen omhandler dels spørgsmålet om ledelsens sæde i Danmark, dels spørgsmålet om fast driftssted i Danmark for de to norske indregistrerede 'aksjeselskaber', H2 AS og H1 Holding AS, som følge af, at

selskabernes adm. direktør, A, i 2022 flyttede til Danmark. A arbejder ca. tre dage om ugen fra hjemmet i Danmark og ca. 2 dage om ugen fra selskabernes kontor i Norge. A har dog længere arbejdsdage når han er i Norge, og forventer derfor at benytte ca. 65 pct. af den samlede arbejdstid i Norge og ca. 35 pct. af den samlede arbejdstid Danmark.

Skatterådet finder i spørgsmål 1, at A må anses for at udgøre den daglige ledelse i H2 AS, men at selskabet ikke har ledelsens sæde i Danmark. Der lægges vægt på, at A hovedsageligt vil fortsætte med at udøve den daglige ledelse fra selskabets kontor i Norge, hvor alle de ansatte også befinder sig.

Skatterådet finder i spørgsmål 2, at den administrerende direktør også i relation til H1 Holding AS må anses for at udgøre selskabets daglige ledelse. Der ikke grundlag for at fravige udgangspunktet om, at direktøren udgør ledelsens sæde. H1 Holding AS har dog på baggrund af en konkret vurdering ikke ledelsens sæde i Danmark, men i Norge, idet ledelsen hovedsageligt bliver udøvet i Norge for det norske indregistrerede selskab med norsk bestyrelse, som A rapporterer til.

Skatterådet kan derimod ikke bekræfte i spørgsmål 3 og 4, at H2 AS og H1 Holding AS ikke får fast driftssted i Danmark som følge af det arbejde som A udfører i Danmark. Der lægges vægt på, at selskaberne har en interesse i at være til stede i Danmark, som følge af A's tilflytning til Danmark. A indtager efter det oplyste en så væsentlig position i selskaberne, og A kan ikke umiddelbart erstattes. Det er ligeledes væsentligt for A som person at kunne arbejde fra Danmark. Skatterådet lægger ved vurderingen særlig vægt på det oplyste om A's jobfunktion som administrerende direktør, og på, at H2 AS er en mindre virksomhed med 24 ansatte. Hertil kommer, at A ejer 20 pct. af aktierne i H-koncernen, hvilket yderligere understøtter dennes væsentlige position.

SKM2023. 423. SR—Skatterådet kunne ikke bekræfte i spørgsmål 2, at det udenlandske selskab ikke fik fast driftssted i Danmark gennem selskabets administrerende direktørs arbejde i Danmark. Direktøren ville benytte mindst 25 pct. af arbejdstiden fra hjemmekontoret i Danmark. Skatterådet fandt, med henvisning til SKM2022. 406. SR. og SKM2022. 557. SR, at direktøren i kraft af sin stilling som administrerende direktør havde en afgørende indflydelse på de daglige ledelsesbeslutninger i Spørger.

Den juridiske vejledning 2022-2 C. D. 1.2.2—[...]

Hvilke selskaber mv. er omfattet af skattepligten—Selskaber, foreninger mv. som nævnt i SEL § 1, stk. 1, der har hjemsted i udlandet, kan være begrænset skattepligtige her til landet. Se SEL § 2, stk. 1, litra a.

Skattepligten omfatter:

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

Udøvelse af erhverv om bord på et skib med hjemsted her i landet anses for udøvelse af erhverv med fast driftssted her i landet, såfremt udøvelse af det pågældende erhverv ville blive anset for udøvelse af erhverv med fast driftssted her i landet, hvis det var udført på land.

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

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 selskabsskatte-loven, 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. OECD's modeloverenskomst for 2017 kan findes her.

Bemærk—Det bemærkes endvidere, at selv om der foreligger fast driftssted her i landet efter selskabsskatte-lovens § 2, indeholder dobbeltbeskatningsoverenskomster undertiden særlige regler om fast driftssted, der fraviger modeloverenskomstens regler. Sådanne individuelle overenskomstbestemmelser vil kunne indebære begrænsninger i muligheden for at håndhæve den begrænsede skattepligt som følge af fast driftssted her i landet, der ellers følger af selskabsskattelovens § 2.

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.

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

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

Dette er tilfældet, når virksomheden udøves gennem

- en filial
- et kontor
- en fabrik
- et værksted
- en grube
- en gas- eller oliekilde
- et stenbrud

- eller et andet sted, hvor naturforekomster udvindes.

Eksemplerne er ikke udtømmende, og det er under alle omstændigheder en betingelse, at de almindelige betingelser for eksistensen af et fast driftssted som følge af fast forretningssted er opfyldt. Den omstændighed, at SEL § 2, stk. 2, 1. pkt., ikke indeholder en tilsvarende opregning, er ikke udtryk for nogen indholdsmæssig forskel i forhold til OECD modeloverenskomstens bestemmelser.

Særligt om hjemmekontor—Et hjemmekontor kan være et "forretningssted". En konkret vurdering kan føre til, at et hjemmekontor anses for at være til rådighed for foretagendet, hvis medarbejderen faktisk udøver foretagendets virksomhed i tilstrækkelig grad derfra, jf. punkt 18 i kommentaren til artikel 5, stk. 1, i 2017-udgaven af OECD's modeloverenskomst.

I punkt 19 i kommentarerne til 2017-udgaven af artikel 5, stk. 1, i OECD's modeloverenskomst nævnes som et tydeligt eksempel, hvis en rådgiver, der ikke er hjemmehørende i en stat, i en længere periode befinder sig i den givne stat, hvor vedkommende udfører hovedparten af sit eget rådgivningsfirmas forretningsmæssige virksomhed fra et kontor etableret i sit hjem i den givne stat. I det tilfælde betragtes lokaliteten som værende til foretagendets disposition.

Det er efter Skatterådets praksis ikke afgørende, at foretagendet ikke har pålagt medarbejderen at udføre arbejdet fra sit hjem. Det afgørende er, at medarbejderens arbejde for foretagendet faktisk udføres fra medarbejderens adresse i Danmark, jf. bl.a. SKM2017. 213. SR, SKM2020. 208. SR og SKM2021. 546. SR.

Af SKM2020. 298. SKTST fremgår følgende vedrørende hjemmekontor:

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

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

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

Et vægtigt moment i flere afgørelser har herudover været, om medarbejderen varetager salgsfunktioner for foretagendet.

I SKM2021. 546. SR fandt Skatterådet, at det ville føre til et fast driftssted i Danmark, hvis et udenlandsk selskab ansatte en salgsrepræsentant i Danmark, som skulle udføre salgsaktiviteter for kunder i Sverige, Finland og Norge. Der blev lagt vægt på, at medarbejderen ville have en central funktion inden for salg samt at medarbejderen ville være ansat med henblik på udvikling af det nordiske marked, hvorfor medarbejderens geografiske placering i regionen måtte anses for at have selvstændig værdi for virksomheden. Se også SKM2020. 433. SR.

Et moment der taler imod, at et hjemmekontor anses for at være til rådighed for et udenlandsk foretagende, er i tilfælde, hvor en medarbejder i foretagendet alene af private årsager flytter til Danmark, og efterfølgende arbejder fra sin private bopæl i Danmark. Se bl.a. SKM2020. 432. SR og SKM2021. 213. SR.

(...)

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.

Betingelse — aftalens indhold—Efter SEL § 2, stk. 4, 3. pkt., er det 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.

Det fremgår blandt andet af forarbejderne til bestemmelsen, at det følger af bestemmelsen, at det ikke vil være afgørende for agentreglens anvendelse, om aftaleparten vil være i stand til retligt at håndhæve de pågældende aftaler over for den udenlandske virksomhed, når blot aftalerne rent faktisk vil skulle opfyldes af den udenlandske virksomhed.

Betingelse — ikke fast driftssted—Efter SEL § 2, stk. 4, 2. pkt., er det 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 SEL § 2, stk. 3.

Det følger af henvisningen til SEL § 2, stk. 3, at agentens virksomhed i visse tilfælde vil kunne medføre fast driftssted her i landet, selv om agentens aktiviteter isoleret set udelukkende er af forberedende eller hjælpende karakter. Det vil være tilfældet, hvis agentens aktiviteter set i sammenhæng med virksomhedens og nært forbundne virksomheders aktiviteter på faste forretningssteder her i landet må anses for en samlet udøvelse af erhvervsvirksomhed, der ikke blot er af forberedende eller hjælpende karakter. Der henvises herom til bemærkningerne ovenfor til SEL § 2, stk. 3.

Undtagelse — uafhængig agent—Efter SEL § 2, stk. 5, finder stk. 4 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.

Bestemmelse er i overensstemmelse med 2017-udgaven af artikel 5, stk. 6, i OECD's modeloverenskomst.

Det fremgår blandt andet af forarbejderne til bestemmelsen, at det er afgørende for, om en agent må anses for afhængig eller uafhængig, er, hvilke forpligtelser agenten har i forhold til den udenlandske virksomhed. Der skal foretages en konkret, samlet afvejning af, om agenten her i landet i relation til de funktioner, der varetages på virksomhedens vegne, må anses for at være juridisk eller økonomisk afhængig af virksomheden.

Der kan ikke peges på et enkelt element, der i sig selv er udslagsgivende ved denne samlede afvejning, men navnlig de kriterier, der beskrives i det følgende, bør ifølge kommentarerne til OECD's modeloverenskomst inddrages.

Omfanget af hvervgiverens instruktion og kontrol med agentens udførelse af opgaverne vil være en væsentlig indikator for, hvorvidt agenten kan anses for uafhængig i forhold til den udenlandske virksomhed. Har virksomheden detaljerede instruktionsbeføjelser i forhold til agenten, eller udøver virksomheden detaljeret kontrol med agentens konkrete udøvelse af opgaverne, kan agenten ikke anses for uafhængig fra hvervgiveren.

Det bemærkes, at en hvervgiver også i forhold til uafhængige samarbejdspartnere typisk vil give instrukser om opgavernes udførelse og føre en løbende kontrol med, at opgaverne udføres på tilfredsstillende vis. Det er imidlertid kendetegnende for forholdet mellem en hvervgiver og en uafhængig agent, at denne form for instruktion og kontrol har en forholdsvis overordnet karakter, idet hvervgiveren i øvrigt forlader sig på agentens særlige evner m.v.

Det bør også inddrages, i hvilket omfang agenten er forpligtet til ikke blot løbende at informere hvervgiveren om opgavernes udførelse, men også at opnå hvervgiverens accept af den måde, hvorpå opgavevaretagelsen er tilrettelagt.

Det er desuden et væsentligt kriterium, hvem der bærer driftsherriserisikoen i forhold til de funktioner, der udøves af agenten.

Endeligt bør også antallet af hvervgivere inddrages. Har agenten kun en enkelt eller ganske få hvervgivere, taler det for at anse agenten for en afhængig agent.

Reglen om, at der ikke vil kunne etableres fast driftssted efter agentreglen, hvis repræsentanten her i landet er en uafhængig agent, gælder kun, hvis den uafhængige agent ved udførelsen af opgaverne for den udenlandske virksomhed handler inden for rammerne af sin sædvanlige forretningsvirksomhed. En

agent, der driver en selvstændig virksomhed her i landet med et større antal hvervgivere, vil ikke kunne anses for uafhængig, i det omfang agentens konkrete aktiviteter på hvervgiverens vegne ikke har naturlig sammenhæng med de aktiviteter, som den pågældende agent sædvanligvis udøver som led i sin selvstændige virksomhed.

SEL § 2, stk. 5, 1. pkt., vil indebære, at gældende ret som udgangspunkt videreføres.

SEL § 2, stk. 5, 2. pkt., er en ny undtagelse til reglen om uafhængige agenter, at agenter, der udelukkende eller næsten udelukkende handler på vegne af en eller flere virksomheder, hvormed agenten er nært forbundet, ikke kan anses for at være en uafhængig agent. Denne undtagelse er indføjet i 2017-udgaven af artikel 5, stk. 6, jf. stk. 8, i OECD's modeloverenskomst og har til hensigt at udgøre et værn mod, at en kunstig opsplitning af aktiviteter mellem nært forbundne virksomheder skal kunne udnyttes til at undgå fast driftssted.

Det vil være afgørende for, om der foreligger nært forbundne fysiske og juridiske personer, om disse personer har en sådan tilknytning til hinanden, at de i relation til ligningslovens § 2 anses for interesseforbundne.

Det omfatter f.eks. tilfælde, hvor en fysisk person har bestemmende indflydelse over et selskab, eller hvor to selskaber er ejet af samme fysiske eller juridiske person. Dette er i overensstemmelse med den definition af begrebet "nært forbundne" fysiske eller juridiske personer, der fremgår af artikel 5, stk. 8, i 2017-udgaven af OECD's modeloverenskomst.

Der gælder ikke en fast grænse for, hvornår en agent vil skulle anses for at handle udelukkende eller næsten udelukkende på vegne af nært forbundne virksomheder. Hvornår dette er tilfældet, vil således skulle afgøres efter en konkret vurdering, hvor bestemmelsens formål skal tages i betragtning. I punkt 112 i OECD's kommentarer til bestemmelsen i modeloverenskomstens artikel 5, stk. 6, nævnes det dog som eksempel, at en salgsagent vil skulle anses for næsten udelukkende at handle på nært forbundne virksomheders vegne, når sådanne virksomheder tegner sig for over 90 pct. af de salgsaftaler, som agenten indgår.