

Udskriftsdato: 24. december 2025

AFG nr 10223 af 23/06/2015 (Gældende)

Fast driftssted, hjælpende og forberedende karakter

Ministerium: Skatteministeriet

Journalnummer: 15-0866939

Fast driftssted, hjælpende og forberedende karakter

Skatterådet bekræftede, at A GmbH ikke fik fast driftssted i Danmark i forbindelse med ansættelsen af M ud fra de herom givne oplysninger.

Efter karakteren af det udførte arbejde og at en stor del blev udført i udlandet, fandt Skatterådet, at det havde karakter af forberedende eller hjælpende karakter.

Efter en samlet konkret vurdering var betingelserne vedrørende fast driftssted i henhold til artikel 5 i modeloverenskomsten og dobbeltbeskatningsoverenskomsten ikke opfyldt.

Skatterådsmøde 23. juni 2015 - SKM2015. 467. SR

Spørgsmål

1 Kan SKAT bekræfte, at Spørgers ansættelse af M ud fra de givne oplysninger ikke medfører et fast driftssted for Spørger i Danmark?

Svar

1 Ja

Beskrivelse af de faktiske forhold

Spørgeren er en tysk virksomhed, som fremstiller xx. Spørgeren har hverken et datterselskab eller filial i Danmark.

Spørgeren vil ansætte M, bosiddende i Danmark, som "Head of xx".

Til brug for korrekt og praktisk lønafregning ønsker Spørger et dansk cvr-nr., men anser ikke ansættelsen af M som udgørende et fast driftssted i Danmark pga. formålet og indholdet af Ms arbejdsaktiviteter, jf. nærmere nedenfor.

Ms arbejdsopgaver vil alene være rettet mod at optimere og overvåge Spørgers xx-produkters udvikling og fremstilling. Al udvikling og fremstilling foregår uden for Danmark, og primært i Asien. M vil derfor også have omfattende rejseaktivitet på omkring 60-120 dage årligt. Ms aktiviteter vil alene knytte sig til, hvorledes denne udvikling i Asien og Tyskland kan forbedres, men det klart, at meget af dette arbejde også kan gøres og vil blive gjort fra Danmark af.

Ms arbejdsbeskrivelse i ansættelsesaftalen, punkt 1.1, hvoraf fremgår, at funktionen som "Head of xx" omfatter følgende aktiviteter:

Udeladt.

I forbindelse med ansættelse af M som Head of xx i Danmark, har Spørgeren registreret sig som udenlandsk virksomhed ved en herboende repræsentant. Som herboende repræsentant er M blevet registreret.

De relevante bestemmelser fra Ms ansættelseskontrakt fremgår nedenfor:

Udeladt.

Chief, Mr. P, som M ifølge ansættelseskontrakten skal referere til, er én ud af tre i direktionen i A GmbH.

M er ikke tiltænkt nogen kundekontakt med Spørgers kunder, og det kan lægges til grund som udelukket, at M vil forestå forhandling eller lignende kontraktindgåelse om afsætningen af Spørgers produkter.

Spørgers opfattelse og begrundelse

Det er Spørgers opfattelse, at da M ikke vil forestå nogen kontraktindgåelse eller forhandling af kontrakter med Spørgers kunder, vil M ikke kunne anses at generere salg for Spørger, men alene have en kommerciel funktion hos Spørger som har en forberedende og undersøgende funktion. Spørgeren vil således ikke ud fra den danske repræsentation, sælge og levere varer eller ydelser.

Allerede derfor anses Spørgers ansættelse af M ikke, som kunne udgøre et fast driftssted, men alene et repræsentationskontor.

SKATs indstilling og begrundelse

Spørgsmål 1

Det ønskes bekræftet, at Spørgers ansættelse af M ud fra de givne oplysninger ikke medfører et fast driftssted for Spørger i Danmark.

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

- udøver et erhverv med fast driftssted her i landet, jf. dog stk. 6. Udøvelse af erhverv om bord på et skib med hjemsted her i landet anses for udøvelse af erhverv med fast driftssted her i landet, såfremt udøvelse af det pågældende erhverv, hvis det var udført i land, ville blive anset for udøvelse af erhverv med fast driftssted her i landet. Skattepligten omfatter udøvelse af erhverv med fast driftssted her i landet eller deltagelse i en erhvervsvirksomhed med fast driftssted her. Skattepligten omfatter endvidere indkomst i form af løbende ydelser hidrørende fra en sådan virksomhed eller fra afståelsen af en sådan virksomhed, når ydelserne ikke er udbytte, afdrag på et tilgodehavende, renter eller royalties. Skattepligten omfatter desuden bortforpagtning af en sådan virksomhed. Bygge-, anlægs- eller monteringsarbejde anses for at udgøre et fast driftssted fra første dag. Skattepligten omfatter endvidere fortjeneste eller tab ved afhændelse, afståelse eller opgivelse af formuegoder, der er knyttet til en sådan virksomhed. For så vidt angår aktier, omfatter skattepligten for faste driftssteder med undtagelse af selskaber omfattet af § 2 A, stk. 1, gevinst, tab og udbytte på selskabets aktier, når afkastet vedrører det faste driftssted, herunder gevinst, tab og udbytte af aktier, der indgår i det faste driftssteds anlægskapital, samt genbeskatningssaldo efter § 31 A.

Dobbeltbeskatningsoverenskomst mellem Danmark og Tyskland, BKI nr. 158 af 6. december 1996, artikel 5 Fast driftssted

"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 eller udlevering;
- c) opretholdelsen af et varelager, tilhørende foretagendet, udelukkende til bearbejdelse eller forarbejdelse 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 af forberedende eller hjælpende art for foretagendet;
- f) 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.

(...)"

Forarbejder

OECD's modeloverenskomst kommentarer til artikel 5 Fast driftssted

"(...)

Stk. 1

2. Stk. 1 giver en generel definition af udtrykket "fast driftssted", som fremhæver dets væsentlige karakteristika for et fast driftssted i overenskomstens forstand, det vil sige et klart "situs", et "fast forretningssted". Stykket definerer udtrykket "fast driftssted" som et fast forretningssted, igennem hvilket et foretagendes virksomhed udøves helt eller delvis. Definitionen indeholder derfor følgende betingelser:

- eksistensen af et "forretningssted", det vil sige indretninger såsom lokaler eller i visse tilfælde maskineri eller udstyr;
- dette forretningssted skal være "fast", dvs. det skal være etableret på et givet sted med en vis grad af varighed;
- virksomhedsudøvelse for foretagendet gennem dette faste driftssted. Det vil sædvanligvis sige, at personer, som på den ene eller den anden måde er afhængig af foretagendet (personale), udfører foretagendets virksomhed i den stat, hvor det faste sted er beliggende.

3. Det kunne muligvis anføres, at den generelle definition også i et vist omfang skulle omtale det andet karakteristikum for et fast driftssted, på hvilket der tidligere var lagt nogen vægt, nemlig at driftsstedet skal have produktiv karakter - det vil sige bidrage til foretagendets overskud. Denne vej er ikke fulgt i den foreliggende definition. Inden for en veldrevet virksomhedsorganisations rammer går man ud fra, at hver del bidrager til helhedens produktivitet. Deraf følger ikke nødvendigvis i alle tilfælde, at et bestemt driftssted er et fast driftssted, selv om det set i organisationens brede sammenhæng har en "produktiv karakter", hvortil overskud med rimelighed kan henføres med henblik på beskatning inden for et givet territorium (...).

4. Udtrykket "forretningssted" dækker alle lokaler, indretninger eller installationer, der benyttes til at udøve foretagendets virksomhed, hvad enten de udelukkende bruges til dette formål eller ej. Et forretningssted kan også eksistere, hvor der ingen lokaler findes eller er fornødne til udøvelsen af foretagendets virksomhed, og det simpelthen har et vist areal til sin rådighed. Det er uden betydning, om lokalerne, indretningerne 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.

4.1 Som anført ovenfor er det tilstrækkeligt til at konstituere et fast driftssted, at et foretagende har et vist areal til sin rådighed, når arealet anvendes til forretningsmæssig virksomhed. Der kræves ikke nogen formel juridisk ret til at anvende arealet. Således kan der f.eks. foreligge et fast driftssted i tilfælde, hvor et foretagende ulovligt disponerer over et vist areal, hvorfra virksomheden udøves.

(...)

4.3 Et andet eksempel er en ansat i et selskab, der for en længere periode har ret til at anvende et kontor i et andet selskab (f.eks. et nyligt erhvervet datterselskab) for at sikre, at det sidstnævnte selskab opfylder dets forpligtelser i henhold til kontrakter, der er indgået med det førstnævnte selskab. I dette tilfælde udfører den ansatte virksomhed, der er relateret til det førstnævnte selskabs virksomhed, og kontoret, der er til hans disposition i det andet selskab, vil udgøre et fast driftssted for hans arbejdsgiver forudsat, at kontoret er til hans disposition i en tilstrækkelig lang tidsperiode til at udgøre et "fast forretningssted" (...) og at den virksomhed, der udøves dér, går ud over den virksomhed, der henvises til i artiklens stk. 4.

(...)

4.6 Ordene "gennem hvilket" skal forstås bredt og finder anvendelse i enhver situation, hvor forretningsvirksomhed udøves på en bestemt lokalitet, der er til foretagendets disposition med henblik på udøvelsen af aktiviteten. Hvis således et foretagende f.eks. udfører brolægning af en gade, vil foretagendet blive anset for at udøve sin virksomhed "gennem" lokaliteten, hvor arbejdet udføres.

5. I henhold til definitionen skal forretningsstedet være "fast". Der skal således sædvanligvis være en forbindelse mellem forretningsstedet og en særligt geografisk bestemt lokalitet. Det er uden betydning, hvor længe et foretagende, der er hjemmehørende i en kontraherende stat, driver virksomhed i den anden kontraherende stat, hvis det ikke gør det på et bestemt sted, men dette betyder ikke, at det udstyr, der udgør forretningsstedet, faktisk skal være fastgjort til den jord, det står på. Det er nok, at udstyret forbliver på et givet sted (...).

(...)

6. Eftersom forretningsstedet skal være fast, følger det heraf, at et fast driftssted kun kan antages at foreligge, hvis forretningsstedet har en vis grad af varighed, det vil sige, at det er af ikke blot midlertidig karakter. Et forretningssted kan imidlertid udgøre et fast driftssted, selvom det rent faktisk kun eksisterer i meget kort tid som følge af, at virksomheden er af en sådan art, at dens udøvelse kun varer kort tid. Det er undertiden vanskeligt at afgøre, om dette er tilfældet. Den praksis, som medlemslandene har haft med hensyn til tidsperioden, har ikke været ensartet, men erfaringen har vist, at et fast driftssted normalt ikke er anset for at foreligge, hvis en virksomhed i et land er udøvet gennem et forretningssted, der blev opretholdt i mindre end seks måneder. En undtagelse har været de tilfælde, hvor virksomheden har været af stadig tilbagevendende karakter; i disse tilfælde skal hver tidsperiode, i hvilken forretningsstedet er benyttet, ses i sammenhæng med det antal gange, forretningsstedet er benyttet (hvilket kan strække sig

over et antal år). En anden undtagelse er gjort i tilfælde, hvor virksomhedsudøvelsen udelukkende fandt sted i dette land; i denne situation kan virksomheden som følge af sin natur være af kort varighed, men da den udelukkende udøves i dette land, er tilknytningen til dette land stærkest. Omvendt viser praksis, at der har været mange tilfælde, hvor et fast driftssted er anset for at foreligge, hvis forretningsstedet har været opretholdt i en periode, der overstiger seks måneder. For at lette administrationen kan lande være tilskyndet til at hense til foranstående ved stillingtagen til, hvorvidt et forretningssted, der kun eksisterer i et kortere tidsrum, udgør et fast driftssted.

(...)

7. For at et forretningssted skal udgøre et fast driftssted, skal det foretagende, der benytter det, udøve sin virksomhed helt eller delvis gennem det. Som anført i pkt. 3 ovenfor behøver virksomheden ikke at være af produktiv karakter. Endvidere behøver virksomheden ikke at være permanent i den forstand, at der ikke er nogen afbrydelse i driften, men driften skal udøves på regelmæssig måde.

(...)

Stk. 2

12. Dette stykke indeholder en på ingen måde udtømmende liste over eksempler, som hver for sig ved en umiddelbar betragtning kan anses som udgørende et fast driftssted. Da disse eksempler skal anskues på baggrund af den almindelige definition, som er givet i stk. 1, er det forudsat, at de kontraherende stater fortolker de anførte udtryk "et sted, hvorfra et foretagende ledes", "en filial", "et kontor" osv. således, at sådanne forretningssteder kun udgør fast driftssted, hvis de opfylder kravene i stk. 1.

13. Udtrykket "et sted, hvorfra et foretagende ledes" er nævnt særskilt, fordi det ikke nødvendigvis er et "et kontor". I tilfælde, hvor de to kontraherende staters lovgivning imidlertid ikke indeholder begrebet "et sted, hvorfra et foretagende ledes" som noget forskelligt fra "kontor", er der intet behov for at henvise til det førstnævnte udtryk i deres tosidede overenskomst.

(...)

Stk. 4

21. Dette stykke opregner et antal forretningsaktiviteter, som behandles som undtagelser fra den generelle definition, indeholdt i stk. 1, og som ikke er faste driftssteder, selv om virksomheden udøves fra et fast forretningssted. Disse virksomhedsarters fællestræk er, at de i almindelighed er af forberedende eller hjælpende karakter. Dette fastlægges udtrykkeligt i undtagelsen under litra e, som faktisk indebærer en almindelig indskrænkning af anvendelsesområdet for definitionen i stk. 1. Derudover bestemmes under litra f, at kombinationer af aktiviteter nævnt i litra a-e i samme faste forretningssted ikke skal betragtes som fast driftssted, under forudsætning af, at det faste forretningssteds almindelige virksomhed, der er resultatet af en sådan kombination, er af forberedende eller hjælpende art.

Stk. 4's bestemmelser er således udformet med henblik på at forhindre, at et foretagende i en stat beskattes i den anden stat, hvis det i denne anden stat udøver virksomhed udelukkende af forberedende eller hjælpende art.

(...)

23. Litra e bestemmer, at et fast forretningssted, igennem hvilket foretagendet udelukkende udøver virksomhed, som for virksomheden er af forberedende eller hjælpende karakter, ikke skal betragtes som et fast driftssted. Ordlyden af dette punkt gør det unødvendigt at fremkomme med en udtømmende liste af undtagelser. Endvidere angiver dette punkt en almindeligholdt undtagelse fra den almindelige definition

i stk. 1 og, læst sammen med dette stykke, giver det et mere selektivt kriterium, hvormed det afgøres, hvad der udgør et fast driftssted. Det begrænser i betydelig grad denne definition og udelukker fra dens meget brede anvendelsesområde et antal former for forretningsorganisation, som uagtet de udøves fra et fast forretningssted, ikke skal behandles som faste driftssteder. Det anerkendes vel, at et sådant forretningssted kan bidrage til foretagendets produktivitet, men de ydelser, det præsterer, er så fjerne fra den faktiske overskudsfrembringelse, at det er vanskeligt at henføre noget overskud til vedkommende faste forretningssted. Eksempelvis faste forretningssteder udelukkende med henblik på reklamering eller indsamling af oplysninger eller videnskabelig forskning eller på betjening af et patent eller en knowhow-kontrakt, hvis sådanne aktiviteter har en forberedende eller hjælpende karakter.

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.

(...)"

Praksis

SKM2014. 39. SR

Skatterådet fandt, at A AB (spørger) havde fast driftssted i Danmark, jf. selskabsskattelovens § 2, stk. 1, litra a, og artikel 5 i den nordiske dobbeltbeskatningsoverenskomst. Spørger havde rådighed over kontorlokaler. Som følge af kontorlokalernes anvendelse, ansås disse for at udgøre et fast forretningssted gennem hvilket, spørger ansås for at udøve sin forretningsvirksomhed.

Skatterådet lagde vægt på, at spørger havde rådighed over kontorlokaler, som blev benyttet af spørgers ansatte i Danmark, herunder bl.a. til afholdelse af møder med danske entreprenører og leverandører. Derudover havde direktøren i Danmark ansvaret for danske projekter, og arbejdslederen i Danmark styrede montagearbejdet i Danmark og sikrede, at dette arbejde blev udført korrekt.

SKM2013. 762. SR

Skatterådet bekræftede, at der ikke var fast driftssted for X Limited, jf. artikel 5 i den dansk-engelske dobbeltbeskatningsoverenskomst.

X Limited var et engelsk selskab, som havde ansat en dansk bosiddende medarbejder, A.

Skatterådet lagde vægt på, at A refererede til B, der havde det overordnede ansvar for den globale aktivitet inden for X branchen. A's arbejde bestod i varetagelse af det strategiske arbejde, hvor den europæiske virksomhed skulle strømlines, effektiviseres og udvikles. A ville også beskæftige sig med markedsføring af X Limited i Europa, som dog bl.a. ikke omfattede Danmark. A ville ikke beskæftige sig med strategi eller opstartsvirksomhed i Danmark, eller direkte salgsopsøgende arbejde med kunder for X Limited i Europa og herunder Danmark. A modtog en løn og eventuel bonus, computer og telefon. A ville på sigt opholde sig i Danmark ca. 1-2 dage set i forhold til en 7-dages uge.

Ansaret for salgsarbejdet til eksisterende kunder og salgsforberedende arbejde til potentielle kunder var fast forankret hos de såkaldte Commercial Directors i X Limited i andre af koncernens datterselskaber eller divisioner i de øvrige europæiske lande.

SKM2013. 545. SR

En person, X, påtænkte at flytte til Sverige, hvor han ville etablere selvstændig erhvervsvirksomhed. X ville under visse omstændigheder blive anset for begrænset skattepligtig til Danmark som følge af, at han drev selvstændig virksomhed fra Sverige med levering af sundhedsordninger i Danmark.

Virksomheden ville blive anset for at have fast driftssted, hvis X én gang om ugen lejede et kliniklokale i Danmark på timebasis, idet der ville være tale om det samme kliniklokale hver gang, hvorfor benyttelsen vil have en vis varighed.

Derimod ville virksomheden ikke blive anset for at have fast driftssted i Danmark, hvis X kørte rundt til private og foretog behandling på disses bopæle i Danmark. X ville maksimalt 2 dage om ugen køre rundt til privatpersoners bopæle og udføre behandlinger dér. X ville maksimalt behandle 4 personer pr. gang, dvs. maksimalt 8 forskellige personer om ugen. SKAT forudsatte, at der ikke var tale om de samme 8 personer hver uge.

SKM2013. 273. SR

Skatterådet kunne ikke bekræfte, at der efter ansættelsen af salgsmedarbejder i Danmark ikke var etableret fast driftssted i Danmark for A GmbH.

Selskabet A GmbH havde ansat en salgsmedarbejder i Danmark, der med udgangspunkt fra sin private bolig i Danmark, forestod salg mv. samt servicering af kunder i Danmark. Det var ikke afgørende, at ordrer skulle accepteres af A GmbH efterfølgende.

Henset til den ansattes arbejdsopgaver, herunder omfang og karakter heraf, udgjorde disse en væsentlig og betydningsfuld del af A GmbH's virksomhed i sin helhed, og formål og karakter var identisk med hele foretagendets almindelige formål og aktivitet, hvorfor den ansatte ikke udførte arbejde af forberedende og hjælpende art.

SKM2013. 217. SR

Et svensk selskab havde ansat en personlig assistent for selskabets direktør. Assistenten var bosiddende i Danmark og udførte sit arbejde fra et lejet lokale i Danmark. Lokalet var alene lejet til brug for den personlige assistents arbejde. Assistenten foretog planlægning og opsætning af møder med forretningsforbindelser, passede kalender, telefon og korrespondance for direktøren og arrangerede forretningsrejser for selskabets direktør.

Da de opgaver, som den personlige assistent varetog, primært var af administrativ karakter, blev de anset for alene at være af forberedende og hjælpende karakter. Opgaverne var derfor underordnede i relation til selskabets primære virke.

Det svenske selskab havde derfor ikke etableret fast driftssted i Danmark. Afgørelsen viste, at virksomhed, der havde forberedende og hjælpende karakter, ikke medførte et fast driftssted, selvom betingelserne om forretningssted m.m. i øvrigt var opfyldt.

SKM2013. 9. SR

Skatterådet kunne ikke bekræfte, at samarbejdsaftalen mellem A ApS og B UAB ikke medførte, at B UAB etablerede fast driftssted i Danmark.

A ApS havde afhændet et større parti parrede mink til en udenlandsk køber, selskabet B UAB. A ApS havde, via en samarbejdsaftale, forpligtet sig til at gøre de afhændede ufødte minkhvalpe salgsmodne på vegne af B UAB. B UAB's virksomhed var at producere mink, sælge avlsmink og minkskind.

Skatterådet lagde vægt på, at B UAB havde henlagt en del af sin produktion af mink til A ApS (B UAB producerede også selv mink på farme i Litauen), hvormed at dette i sig selv måtte antages at udgøre en væsentlig og betydningsfuld del af foretagendets virksomhed. Salgsprocessen skulle udføres af B UAB, men A ApS skulle udøve en aktiv indsats for salg af avlsdyr, og kunne indgå aftaler om salg af dyr, hvis der blev givet samtykke fra B UAB.

Skatterådet fandt, at de opgaver A ApS udførte på vegne af B UAB, gik langt ud over, hvad der kunne karakteriseres som værende af forberedende eller hjælpende karakter.

SKM2012. 692. SR

Skatterådet bekræftede, at det svenske selskab, D AB, ikke havde fast driftssted i Danmark.

Skatterådet lagde vægt på, at medarbejderne i Danmark ikke havde nogen egentlig beslutningskompetence, men at de havde arbejdsopgaver, som var mere af hjælpende eller forberedende karakter.

Arbejdsopgaverne for medarbejderne var, fx kvalitetsansvarlige, indgik i dialog med de danske lægemiddelmyndigheder om præparaterne, modtog i visse situationer produkterne og videreleverede dem til den danske grossist, var med til at overvåge lagerbeholdningen hos grossisten E elektronisk, informerede om og promoverede produkterne overfor dyrlægerne og apotekerne (marketing), bl.a. på messer og deltagelse i dialogen med grossisterne om de årlige rammerabataftaler.

SKM2012. 591. SR

Skatterådet bekræftede, at selskabet ikke havde fast driftssted i Danmark.

Skatterådet lagde vægt på, at de to directors, B og D, der var bosiddende i Danmark formelt kunne give banken instruktioner om et køb eller salg af værdipapirer, men at dette aldrig var eller ville ske uden at mindst en bestyrelsesrepræsentant for familien havde godkendt dispositionen, og at det havde hidtil været C, som chairman og familiens repræsentant, som endeligt havde godkendt instruktionerne til banken.

SKM2012. 313. SR

Skatterådet kunne ikke bekræfte, at det polske selskab X ikke ville blive anset for at udøve virksomhed gennem et fast driftssted i Danmark.

Skatterådet lagde vægt på, at de polske tandlæger, som X ville benytte, ville udøve deres danske aktiviteter i en bestemt dansk tandlægeklinik, som stilles til deres rådighed, når de skulle arbejde i Danmark. Tandlægeklinikken ville være til disposition for de polske tandlæger, når de udøvede deres aktiviteter i Danmark, selv om klinikken ikke var ejet af X. X havde instruktionsbeføjelsen overfor de polske tandlæger/klinikassistenter. Det var X, som indgik aftalen med den danske tandlægeklinik om salg af tandlægeydelser. Den danske tandlægeklinik stillede lokaler med tilhørende instrumenter til rådighed, men X skulle i et vist omfang levere arbejdsredskaber, herunder forsyne den danske tandlægeklinik med dentalmaterialer, der var nødvendige for tandbehandlingerne. Driften af tandlægevirksomheden i den danske klinik skulle ske regelmæssigt og var ikke kun lejlighedsvis eller midlertidig.

Skatterådet lagde endvidere vægt på, at de opgaver, som de polske tandlæger ville udføre (diagnostisk undersøgelse, tandrensning, paradontal behandling, tandfyldning, rodbehandling, tandblegning, hvide tænder, stift, krone, bro mv., operative indgreb mv., andre ydelser og særlig forberedelse), ikke kunne betegnes som hjælpende eller forberedende karakter i forhold til foretagendets hovedformål. Der var tale om opgaver, som var kernen i udøvelsen af X's tandlægevirksomhed. Det faste forretningssted i sig selv ville således udgøre en væsentlig og betydningsfuld del af foretagendets virksomhed i sin helhed.

SKM2011. 351. SR

Skatterådet kunne ikke bekræfte, at det udenlandske selskab, X's danske filial, B, ikke havde fast driftssted i Danmark.

Skatterådet lagde vægt på, at personen A udførte aktiviteter for filialen, B. A udførte disse aktiviteter med udgangspunkt fra et hjemmekontor i hans private bolig. Derudover besøgte A de danske kunder. Dermed var der et forretningssted i form af A's hjemmekontor, og forretningsstedet havde en vis varighed og var dermed fast. Virksomhedsudøvelsen fandt ligeledes sted fra dette forretningssted, da A udførte en væsentlig del af sine arbejdsopgaver fra hjemmekontoret.

Skatterådet lagde endvidere vægt på, at A's aktiviteter ikke kunne betegnes som værende af forberedende eller hjælpende karakter, idet X tidligere havde udført sine aktiviteter i Danmark gennem et datterselskab, hvori A havde været ansat i 15 år, og A havde udført den samme arbejdsopgave. A's arbejdsopgave var, at arrangere besøg hos de danske kunder, at aftale konkrete priser fra ordre til ordre, at forhandle aftalevilkår og give rabatter, at udføre salgsopfølgende arbejde og at udfærdige løbende rapporter om markedsforholdene i Danmark.

Det bemærkedes, at ifølge kommentarerne til modeloverenskomsten, kunne det være vanskeligt at sondre mellem virksomhed, som var af forberedende eller hjælpende karakter og virksomhed, som ikke var det. Det afgørende kriterium var, om det faste forretningssted i sig selv udgør en væsentlig og betydningsfuld del af foretagendets virksomhed i sin helhed. Hvert enkelt tilfælde skulle undersøges på grundlag af dets egne forhold. I alle tilfælde udøvede et fast forretningssted ikke forberedende eller hjælpende virksomhed, hvis dets almindelige formål var identisk med hele foretagendets almindelige formål.

SKM2007. 261. SR

Skatterådet bekræftede, at et selskab ikke fik fast driftssted i Sverige, når selskabet etablerede en forskningsenhed, der alene skulle udføre forskningsprojekter og formidle forskningsresultater og ikke ville oppebære indtægter fra salg af selskabets produkter.

Skatterådet lagde vægt på, at selskabets aktivitet måtte anses for at være af udelukkende forberedende og hjælpende karakter.

Den juridiske vejledning 2015-1, afsnit C. F. 8.2.2.5.2.1 Hovedregel om fast forretningssted

"Hovedregel

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

Definitionen indeholder følgende betingelser:

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

Et foretagende skal opfylde alle tre betingelser for at udgøre et fast driftssted efter modeloverenskomstens artikel 5, stk. 1. Se punkt 2 i kommentaren til modeloverenskomstens artikel 5.

Forretningssted

Et fast forretningssted er fx

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

Opregningen er ikke udtømmende. Udtrykket "forretningssted" dækker over alle lokaler, indretninger eller installationer, der benyttes til at udøve aktiviteten. Se modeloverenskomstens artikel 5, stk. 2, og punkt 4 i kommentaren til artikel 5.

(...)

Fast forretningssted

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

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

Kommerciel og geografisk sammenhæng

Der skal sædvanligvis være en forbindelse mellem forretningsstedet og en særligt geografisk bestemt lokalitet. Når en virksomhed er af en sådan karakter, at virksomheden flytter mellem lokaliteter, der grænser op til hinanden, kan det være vanskeligt at bestemme, om der er tale om et enkelt forretningssted. Der foreligger imidlertid normalt et enkelt forretningssted i tilfælde hvor en lokalitet, inden for hvilken aktiviteten flyttes rundt, kan karakteriseres som en kommerciel og geografisk enhed, som fx en mine. Se punkt 5 til punkt 5.3 i kommentaren til modeloverenskomstens artikel 5.

(...)

Varighed af aktiviteten

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

(...)"

Den juridiske vejledning 2015-1, afsnit C. F. 8.2.2.5.2.2 Undtagelse: hjælpe- og forberedelsesaktiviteter

"Har et foretagende i ét land et fast forretningssted i et andet land, der udøver aktivitet af hjælpende eller forberedende karakter i forhold til hovedformålet med virksomheden, er der ikke fast driftssted på trods af at foretagendet er et fast forretningssted. Se modeloverenskomstens artikel 5, stk. 4.

De eksempler på hjælpe- og forberedende aktiviteter, der er nævnt i modeloverenskomsten, er:

- Anvendelsen af indretninger, der udelukkende skal bruges til oplagring, udstilling og udlevering af varer, der tilhører foretagendet
- Opretholdelsen af et varelager, der udelukkende skal bruges til oplagring, udstilling og udlevering
- Opretholdelsen af et varelager, der udelukkende skal bruges til forarbejdning hos et andet foretagende
- Opretholdelsen af et fast forretningssted, der udelukkende skal foretage indkøb af varer eller indsamle oplysninger for foretagendet
- Opretholdelsen af et fast forretningssted, der udelukkende skal udøve anden virksomhed af forberedende eller hjælpende karakter for foretagendet
- Opretholdelsen af et fast forretningssted, der udelukkende skal udøve en kombination af de aktiviteter, der står på listen ovenfor, forudsat at det faste forretningssted samlet set stadigvæk er af forberedende eller hjælpende karakter.

Listen er ikke udtømmende.

(...)

Bemærk

Det kan være vanskeligt at vurdere om et forretningssteds aktiviteter er af hjælpe- eller forberedelseskarakter, eller om de udgør en så væsentlig og betydningsfuld del af foretagendets virksomhed i sin helhed, at der foreligger fast driftssted. Er forretningsstedets almindelige formål identisk med hele virksomhedens almindelige formål, er der tale om fast driftssted. Se punkt 24 i kommentaren til modeloverenskomstens artikel 5.

(...)"

Begrundelse

Af selskabsskattelovens § 2, stk. 1, litra a, fremgår, at selskaber og foreninger mv. som nævnt i selskabsskattelovens § 1, stk. 1, der har hjemsted i udlandet, er begrænset skattepligtige til Danmark, når der udøves et erhverv med fast driftssted her i landet.

Om A GmbH får et fast driftssted i Danmark beror endvidere på en fortolkning af den dansk-tyske dobbeltbeskatningsoverenskomst, BKI nr. 158 af 6. december 1996, art. 5. Denne bestemmelse fortolkes i overensstemmelse med art. 5 i OECD's modeloverenskomst fra 2014 med tilhørende kommentarer.

Af OECD's modeloverenskomst art. 5, stk. 1, fremgår, at udtrykket fast driftssted betyder et forretningssted, hvor et foretagendes virksomhed helt eller delvist udøves.

Denne sag drejer sig om en tysk virksomhed, som fremstiller xx-udstyr for forbrugere og som har ansat en medarbejder, M, der er bosiddende i Danmark, som "Head of xx".

M har følgende arbejdsopgaver:

- Optimere og overvåge den tyske virksomheds xx-produkters udvikling og fremstilling.
- Ansvar for, hvorledes denne udvikling kan forbedres.
- Ansvar for, udvælgelse og omkostninger af dele og integreringen heraf til den konstruktionen.

M vil have rejseaktivitet på omkring 60-120 dage om året til primært Asien og sekundært Tyskland, idet al udvikling og fremstilling foregår der. Ms aktiviteter knytter sig til, hvorledes denne udvikling i Asien og Tyskland kan forbedres, og meget af hans arbejde vil udføres fra hans bopæl i Danmark.

Det fremgår af Ms ansættelseskontrakt, punkt 6, at den tyske virksomhed stiller mobiltelefon og bærbar pc til rådighed for M.

Om den tyske virksomhed er det oplyst, at virksomhedens aktivitet er at fremstille xx-udstyr, herunder xx mv.

I den konkrete sag og ud fra det oplyste i anmodningen er betingelserne for at statuere fast forretningssted til stede, da der er et forretningssted i form af Ms hjemmekontor. Forretningsstedet har en vis varighed og er dermed fast. Virksomhedsudøvelsen finder ligeledes sted fra dette forretningssted, da M udfører en væsentlig del af sine arbejdsopgaver fra hjemmekontoret. Se SKM2013. 762. SR, SKM2013. 273. SR og SKM2011. 351. SR.

Spørgsmålet er herefter om de opregnede forretningsaktiviteter har karakter af forberedende eller hjælpende karakter, jf. art. 5, stk. 4.

Ifølge kommentarerne til OECD's modeloverenskomst kan det være 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.

Efter karakteren af det udførte arbejde og at en stor del udføres i udlandet, finder SKAT, at det har karakter af forberedende eller hjælpende karakter.

Efter en samlet konkret vurdering finder SKAT således ikke, at betingelserne vedrørende fast driftssted i henhold til artikel 5 i modeloverenskomsten og dobbeltbeskatningsoverenskomsten er opfyldt.

Indstilling

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

Skatterådets afgørelse og begrundelse

Skatterådet tiltræder SKATs indstilling og begrundelse.