

Udskriftsdato: 10. januar 2026

AFG nr 9572 af 30/04/2019 (Gældende)

Østrigsk medarbejders beskæftigelse med forskellige byggeprojekter i Danmark medførte fast driftssted

Ministerium: Skatteministeriet

Journalnummer: 19-0023146

Østrigsk medarbejders beskæftigelse med forskellige byggeprojekter i Danmark medførte fast driftssted

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

Skatterådsmøde 30. april 2019 - SKM2019. 263. SR

Offentliggjort i redigeret form.

Spørgsmål

1. Skatterådet bedes bekræfte, at medarbejderens beskæftigelse i Danmark ikke medfører fast driftssted for arbejdsgiveren her i landet.

Svar

1. Nej

Beskrivelse af de faktiske forhold

Spørger er en østrigsk virksomhed.

Spørger har fast driftssted i Danmark i medfør af et byggeprojekt i x-by. Byggeprojektet forventes afsluttet i løbet af de første måneder af 2019.

Ud over byggeprojektet har Spørger ikke nogen fast indretning eller lignende til rådighed i Danmark.

Spørger har en medarbejder ansat, som har været udstationeret til Y1-Land og derfor haft bopæl i Y1-Land. Under opholdet i Y1-Land har medarbejderen også udført arbejde i Danmark for Spørger, hvorfor han er registreret som begrænset skattepligtig til Danmark.

Medarbejderen er ved at flytte bopæl fra Y1-Land til Danmark i 2019.

Der lejes ikke noget kontor af arbejdsgiveren eller stilles andre faciliteter til virksomhedens rådighed for medarbejderen.

Medarbejderens opgaver omfatter fremover følgende:

- Salg og kundekontakt i Y1-Land, Y2-Land, Danmark og Y3-Land
- Vejledning eller servicering af fremtidige byggeprojekter i Skandinavien
- Forberedelse af tilbuddet og koordinering af enkelte projekter på byggepladsen/partner
- Løbende servicering af kunder, hvis der er opstået et byggeprojekt
- Støtte af byggepladsorganisation
- Deltagelse i projektmøder

- Koordinering med projekteringsafdelingen i konstruktions –og planlægningsfase
- Besøg af referenceprojekter i Skandinavien

Opholdet i de forskellige lande prognosticerer med:

Danmark 50%→Y1-Land 20%→Y2-Land 20%→Y3-Land 10%

X-by blev valgt som bopælsland for medarbejderen på grund af byens centrale beliggenhed i Skandinavien. Medarbejderen rejser rundt mellem de nævnte lande.

Medarbejderens bopæl benyttes kun i begrænset omfang til at udføre erhvervsmæssigt arbejde for Spørger.

Spørgers opfattelse og begrundelse

Fast forretningssted:

Spørger vil have et fast driftssted, hvis der findes et fast forretningssted, igennem hvilket virksomheden helt eller delvis udøves.

Spørger har ikke et fast forretningssted i Danmark. Der findes ikke noget kontor eller lignende i Danmark, som står til rådigheden af Spørger.

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.

Medarbejderens bolig kan heller ikke betragtes som en fast indretning. Medarbejderen bruger ikke sin bolig som et hjemmekontor for sit arbejde.

Det er ikke aftalt mellem Spørger og medarbejderen, at der skal udøves arbejde fra medarbejderens bolig. Han arbejder på de forskellige byggeprojekter eller besøger samarbejdspartnere eller underentreprenører i Skandinavien. Det kan forekomme, at han læser mails eller besvarer mails i et meget beskeden omfang. Men det kan ikke vurderes, at han arbejder i sådan en tilstrækkelig grad, at det kan betragtes som et hjemmekontor.

Spørgeren har ikke noget fast driftssted ifølge art. 5 stk. 1 og 2 i det dansk-østrigske dobbeltbeskatningsoverenskomst.

Spørgerens repræsentant har i forbindelse med høring yderligere oplyst, at

- medarbejderen har arbejdsopgaver, som kræver rådighed over et kontor/arbejdsplads,
- medarbejderen arbejder fra sin private bopæl, når han forbereder tilbud og foretager koordinering med projektafdelingen i konstruktions- og planlægningsfasen,
- medarbejderen normalt ikke har et kontor eller en arbejdsplads til rådighed hos samarbejdspartnerne og/eller underentreprenørerne, kun for byggeledelsen på byggepladsen,
- medarbejderen primært rejser mellem de forskellige byggeprojekter, men arbejder ellers hjemmefra i beskeden omfang, og
- medarbejderen kan planlægge sit arbejde hvor som helst, men gør det typisk, når han er undervejs.

Byggeprojekter

Såfremt Spørger udfører et byggeprojekt, der varer mere end 12 måneder, ville dette medføre fast driftssted for Spørger.

Aktuelt udføres et byggeprojekt, som i sig selv udgør et fast driftssted efter artikel 5 stk. 3, i den dansk-østrigske dobbeltbeskatningsoverenskomst. Projektet afsluttes primo 2019.

Hvis der udføres et nyt projekt, som varer mere end 12 måneder, så vil det også medføre et fast driftssted.

Hvert byggeprojekt skal vurderes individuelt. De enkelte projekters varighed sammenregnes og betragtes kun som en enhed, hvis de enkelte projekter geografisk og kommercielt udgør et sammenhængende hele.

Ansættelsen af medarbejderen, som skal ordne og styre det skandinaviske marked, betyder ikke, at alle fremtidige enkelte byggeprojekter sammenregnes i henhold til projekternes løbetid. Varigheden af de enkelte danske projekter sammenregnes kun, hvis de hænger sammen kommercielt eller geografisk og ikke kun på grund af en medarbejder, som er beskæftiget på flere forskellige projekter og er ansvarlig for deres gennemførelse.

Afhængig repræsentant

Medarbejderen kunne anses for at være en afhængig repræsentant for Spørger og således medføre et fast driftssted for Spørger efter artikel 5 stk. 3 i den dansk-østrigske dobbeltbeskatningsoverenskomst.

En afhængig repræsentant vil dog kun medføre fast driftssted for Spørger, såfremt repræsentanten under hensyn til omfanget af repræsentantens bemyndigelse eller karakteren af repræsentantens virksomhed i særlig grad forpligter Spørger i forretningsvirksomhed i Danmark. Derfor gælder det kun for personer, der har fuldmagt til at indgå kontrakter, at det kan føre til fast driftssted for det foretagende, der benytter dem.

Spørgers medarbejder mødes med eksisterende eller potentielle forretningsforbindelser, men alle kontraktmæssige aftaler udarbejdes, formuleres, forhandles og tegnes af Spørgers ansvarlige personer i hovedkontoret i Østrig.

På grund af den manglende fuldmagt foreligger der ikke noget fast driftssted ifølge artikel 5, stk. 5, i den dansk- tyske dobbeltbeskatningsaftale.

Medarbejderens midlertidige udstationering til Danmark som repræsentant for Skandinavien medfører dermed ikke i sig selv, at Spørger har et fast i Danmark.

Skattestyrelsens indstilling og begrundelse

Spørgsmål 1

Det ønskes bekræftet, at medarbejderens beskæftigelse i Danmark ikke medfører fast driftssted for arbejdsgiveren her i landet.

Begrundelse

Selskaber og foreninger mv., som nævnt i selskabsskattelovens § 1, stk. 1, med hjemsted i udlandet er begrænset skattepligtige til Danmark, når der udøves erhverv med fast driftssted her i landet. Se selskabsskattelovens § 2, stk. 1, litra a.

Ved afgrænsningen af begrebet ”fast driftssted” i selskabsskattelovens § 2, stk. 1, litra a, lægges der vægt på principperne i artikel 5 i OECD’s Modeloverenskomst (herefter Modeloverenskomsten) med tilhørende kommentarer. Se cirkulære 1988-11-07 nr. 136 og Den juridiske vejledning 2019-1, afsnit C. D. 1.2.2.

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

Artiklen indeholder således tre betingelser for, at et fast driftssted kan foreligge:

1. Der skal være et ”forretningssted”;
2. forretningsstedet skal være ”fast”, og
3. det udenlandske foretagende skal helt eller delvist ”udøve sin virksomhed gennem det faste forretningssted”.

Kun hvis alle tre betingelser er opfyldt, medfører det, at et udenlandsk selskabs aktiviteter i Danmark kan statuere fast forretningssted. Se punkt 6 i 2017-kommentarerne til artikel 5 til Modeloverenskomsten.

For så vidt angår bygge-, anlægs- og monteringsarbejde statueres der alene et fast driftssted, såfremt aktiviteten udøves i mere end 12 måneder, jf. artikel 5, stk. 3, i Modeloverenskomsten.

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

Uanset, at der ikke er et fast forretningssted, kan der foreligge et fast driftssted, hvis en person handler i en kontraherende stat på vegne af et foretagende og i den egenskab sædvanligvis indgår kontrakter eller sædvanligvis spiller den ledende rolle op til indgåelsen af kontrakter, der rutinemæssigt indgås af foretagendet uden væsentlige ændringer, se Modeloverenskomstens artikel 5, stk. 5 (Agentreglen).

Spørger er skattemæssigt hjemmehørende i Østrig. Hvorvidt Spørgers medarbejder medfører fast driftssted i Danmark for Spørger, beror på en konkret vurdering af, om de nævnte betingelser er opfyldt ved medarbejderens tilstedeværelse i Danmark og de aktiviteter, vedkommende udfører i Danmark.

Der skal foreligge et ”forretningssted”

For at der kan statueres fast driftssted i Danmark efter Modeloverenskomstens artikel 5, stk. 1, skal det udenlandske foretagende have et forretningssted i Danmark.

Det følger af punkt 10-12 i 2017-kommentarerne til Modeloverenskomsten, at et forretningssted blandt andet dækker enhver slags lokaler, som anvendes til at udøve selskabets virksomhed, uanset om de udelukkende anvendes til denne virksomhed. Det er uden betydning, om lokalerne ejes eller lejes af selskabet, så længe selskabet har reel ret til at anvende lokalet, og at lokalet rent faktisk anvendes til virksomhedsudøvelse i tilstrækkelig grad.

En privat bopæl kan udgøre et forretningssted, hvis en medarbejders arbejdsopgaver er af sådan art, at de kræver en arbejdsplads, men selskabet ikke har stillet et sådan til rådighed for medarbejderen. Se punkt 18 i 2017-kommentarerne til Modeloverenskomstens artikel 5.

I SKM2017. 213. SR, SKM2015. 53. SR og SKM2018. 476. SR kunne Skatterådet bekræfte, at en privat bopæl kunne udgøre et forretningssted efter Modeloverenskomstens artikel 5, stk. 1.

Det er oplyst, at medarbejderen ikke har lokaler eller andre faciliteter til rådighed i Danmark, og han bruger alene i beskedent omfang sin private bolig som arbejdsplads. Medarbejderen arbejder primært fra de forskellige byggepladser eller besøger samarbejdspartnere eller underentreprenører i Skandinavien.

Det er endvidere oplyst, at medarbejderen udfører arbejde af en karakter, som kræver en kontorarbejdsplads, men at han ikke har fået stillet en sådan arbejdsplads til rådighed af Spørger.

Da medarbejderen benytter sin private bopæl som arbejdsplads og ikke har fået stillet anden arbejdsplads til rådighed, er det Skattestyrelsens opfattelse, at medarbejderens private bopæl udgør et forretningssted, som må anses for at være til rådighed for Spørger.

Forretningsstedet skal være fast

Den anden betingelse for, at der foreligger et fast driftssted efter Modeloverenskomstens artikel 5, stk. 1, er, at forretningsstedet skal være "fast". Det fremgår af henholdsvis punkt 21 og 28 i 2017-kommentarerne til Modeloverenskomstens artikel 5, at forretningsstedet både skal være knyttet til et fast geografisk punkt og ikke være af midlertidig karakter.

Praksis viser, at en privat bopæl kan udgøre et fast forretningssted efter Modeloverenskomstens artikel 5, stk. 1, uanset at en medarbejder for det udenlandske foretagende alene udfører begrænset arbejde fra bopælen. Se fx SKM2018. 544. SR, SKM2018. 476. SR, SKM2017. 213. SR og SKM2015. 53. SR.

Det er oplyst, at medarbejderen arbejder 50 % af tiden i Danmark, mens den øvrige arbejdstid fordeles mellem de øvrige nordiske lande. Medarbejderens tilstedeværelse i Danmark er ikke i øvrigt tidsmæssigt begrænset.

I SKM2018. 618. SR arbejdede en medarbejder alene 20 % af den samlede arbejdstid fra det faste forretningssted i Danmark, og de arbejdsopgaver, han udførte fra bopælen i Danmark, knyttede sig udelukkende til kunder udenfor Danmark. Skattestyrelsen fandt, at salgsmedarbejderens hjemmekontor udgjorde et fast forretningssted for spørger, og at spørger udøver virksomhed gennem dette.

I SKM2018. 544. SR udførte medarbejderen sit arbejde for Spørger 7-11 dage om måneden fra sin private bopæl. Medarbejderen havde et kontor til rådighed hos Spørger i X-land, og Spørger havde ikke krævet, at arbejdsopgaverne udførtes i Danmark. Spørger havde ingen tilknytning til Danmark. Skatterådet bekræftede, at Spørger ikke havde fast driftssted i Danmark.

I SKM2018. 476. SR arbejdede medarbejderen fra sin private bopæl i Danmark 75 % af den samlede arbejdstid. Skatterådet bekræftede, at Spørger havde fast driftssted i Danmark.

I SKM2017. 213. SR arbejde den danske salgsmanager i overvejende grad for Spørger hos kunder i Danmark og i andre skandinaviske lande, på udstillinger, på rejse eller lignende. Det kontorarbejde, der udføres i salgsmanagerens private hjem, var beskrevet som visse administrative opgaver eller forfaldende papirarbejde i beskeden omfang. Skatterådet bekræftede, at Spørger havde fast driftssted i Danmark.

Det er oplyst, at medarbejderen læser og besvarer mails fra sin private bopæl, ligesom han mellem projekter arbejder hjemmefra i beskeden omfang. Det er videre oplyst, at medarbejderen arbejder fra sin private bopæl, når han forbereder tilbud og foretager koordinering med projektafdelingen i konstruktions- og planlægningsfasen. Som nævnt ovenfor har medarbejderen ikke fået stillet anden arbejdsplads til rådighed af Spørger.

Medarbejderens anvendelse af sin private bopæl i sit arbejde for Spørger kan efter Skattestyrelsens opfattelse ikke anses for at være af midlertidig karakter eller for at opstå tilfældigt eller sporadisk.

Da medarbejderens private bopæl er geografisk fast og tidsmæssigt af ubegrænset varighed, er det Skattestyrelsens opfattelse, medarbejderens private bopæl udgør et fast forretningssted for Spørger både geografisk og tidsmæssigt.

"Gennem hvilket selskabets virksomhed udøves"

Det kontorarbejde, der udføres i medarbejderens private bopæl, udføres i tilknytning til hans arbejde for Spørger. Uanset, at arbejdet fra bopælen er oplyst til at være af beskeden omfang, er det ikke desto mindre selskabets virksomhed, som medarbejderen udfører herfra. Se tilsvarende i fx SKM2018. 476. SR.

Alle tre betingelser for fast driftssted efter artikel 5, stk. 1, er således efter Skattestyrelsens opfattelse opfyldt.

Såfremt Spørgers virksomhed er omfattet af undtagelsesbestemmelserne i artikel 5, stk. 3, om bygge-, anlægs- og monteringsarbejde eller stk. 4, om virksomhed af hjælpende eller forberedende karakter, vil Spørgers virksomhed i Danmark dog alligevel ikke udgøre et fast driftssted, forudsat at betingelserne efter disse bestemmelser er opfyldt.

Undtagelse 1: Bygge-, anlægs- og monteringsarbejde

Et bygnings-, anlægs- eller installationsarbejde skal i sig selv kun medføre, at stedet betegnes som fast driftssted, hvis det opretholdes mere end 12 måneder. Det følger af Modeloverenskomstens artikel 5, stk. 3.

Bestemmelsen udelukker dog ikke, at et foretagende kan blive skattepligtig til Danmark efter artikel 5, stk. 1. Se SKM2017. 710. ØLR, hvor en entreprenørvirksomhed blev anset for at have fast driftssted i Danmark efter den dansk-østrigske dobbeltbeskatningsoverenskomsts artikel 5, stk. 1. Ligesom i SKM2017. 710. ØLR knytter medarbejderens opgaver i Danmark sig ikke udelukkende til enkeltstående eksisterende bygge-, anlægs- og monteringsarbejder.

Se også SKM2014. 320. SR og punkt 49 i 2017-kommentarerne til Modeloverenskomsten.

Skattestyrelsen fandt ovenfor, at medarbejderens private bopæl og det arbejde, medarbejderen udfører herfra, i sig selv udgør et fast driftssted for Spørger. Da det faste driftssted anvendes i forbindelse med flere byggeprojekter, skal driftsstedet ikke vurderes efter Modeloverenskomsts artikel 5, stk. 3.

Undtagelse 2: Arbejde af forberedende eller hjælpende karakter

I artikel 5, stk. 5, i Modeloverenskomsten følger en generel undtagelsesbestemmelse til, hvornår der statueres fast driftssted.

Det følger af artikel 5, stk. 5, litra e, at et fast driftssted - uanset at det kan statueres efter artikel 5, stk. 1 - bl.a. ikke skal omfatte opretholdelsen af et fast forretningssted udelukkende for at udøve enhver anden virksomhed for foretagendet, der er af forberedende eller hjælpende karakter.

Virksomhed af *forberedende* karakter er kendetegnet ved typisk at foregå i en relativt kort periode set i forhold til selskabets kernevirksomhed. Virksomhed af *hjælpende* karakter foregår typisk for at støtte, men uden at være en del af, den essentielle og væsentlige del af selskabets virksomhed som et hele. Se punkt 60 til 2017-kommentarerne til Modeloverenskomstens artikel 5.

Såfremt medarbejderens opgaver anses for at udgøre en væsentlig og betydningsfuld del af Spørgers virksomhed i sin helhed, og deres formål og karakter er identisk med hele foretagendets almindelige formål og aktivitet, kan opgaverne ikke anses for at være af hjælpende eller forberedende karakter. Se punkt 59 i 2017-kommentarerne til Modeloverenskomstens artikel 5.

Medarbejderen forestår salg og kundekontakt i Norden, løbende servicering af kunder, koordinering af projekter, deltager i projektmøder og vejleder i forbindelse med fremtidige byggeprojekter i Skandinavien.

Medarbejderens opgaver løber således over en længere periode og ikke blot som led i opstart af projekter, men også sideløbende hermed. Medarbejderens opgaver går efter Skattestyrelsens opfattelse derfor ud over, hvad der kan anses for forberedende, da en sådan virksomhed typisk foregår i en relativt kort periode set i forhold til selskabets kernevirksomhed.

Medarbejderens opgaver må anses for at være en del af den essentielle og væsentlige del af Spørgers virksomhed som et hele. Medarbejderens opgaver kan derfor heller ikke anses for at være udelukkende af hjælpende karakter i forhold til Spørgers kernevirkksomhed,

Se også SKM2018. 476. SR og SKM2017. 213. SR, hvor en medarbejders arbejdsopgaver fandtes at udgøre en væsentlig og essentiel del af de udenlandske foretagenders respektive kernevirkksomhed. Skatterådet bekræftede, at de udenlandske foretagender havde fast driftssted i Danmark.

I SKM2018. 618. SR og SKM2016. 217. SR lagde Skatterådet vægt på, at medarbejderen alene arbejdede cirka 20% af den samlede arbejdstid i Danmark, og at arbejdsopgaverne var rettet mod udenlandske kunder. Skatterådet bekræftede på den baggrund, at virksomheden i Danmark var af forberedende og hjælpende karakter, hvorfor de udenlandske foretagender ikke havde fast driftssted i Danmark.

Da medarbejderen efter Skattestyrelsens opfattelse i løbet af de forskellige faser af Spørgers projekter i Danmark udfører en væsentlig og betydningsfuld del af Spørgers kernevirkksomhed i sin helhed, og en væsentlig del af virksomheden er rettet mod danske kunder, finder Skattestyrelsen, at de opgaver, medarbejderen udfører fra sin private bopæl, ikke kan anses for at være udelukkende af forberedende eller hjælpende karakter.

På baggrund af en samlet og konkret vurdering er det Skattestyrelsens opfattelse, at Spørger i denne konkrete situation møder betingelserne for at have fast driftssted efter selskabsskattelovens § 2, stk. 1, litra a, ved overflytningen af medarbejderen til Danmark.

Artikel 5 i den dansk-østrigske dobbeltbeskatningsoverenskomst ligner i al væsentlighed artikel 5 i Modeloverenskomsten, hvorfor det er Skattestyrelsens opfattelse, at Spørger i den konkrete situation har fast driftssted i Danmark i forhold til dobbeltbeskatningsoverenskomsten.

Indstilling

Skattestyrelsen indstiller, at spørgsmål 1 besvares med ”Nej”.

Skatterådets afgørelse og begrundelse

Skattestyrelsen tiltræder Skattestyrelsens indstilling og begrundelse.

Lovgrundlag, forarbejder og praksis

Spørgsmål 1

Lovgrundlag

LBKG 2016-09-06 nr. 1164 - Selskabsskatteloven

§ 2, stk. 1

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

- 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 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.

(Skattestyrelsens understregning)

OECD Modeloverenskomst af 2017 til overenskomst til undgåelse af dobbeltbeskatning, for så vidt angår indkomst- og formueskatter

Artikel 5

Stk. 1. I denne overenskomst betyder udtrykket “fast driftssted” et forretningssted, hvorfra et foretagendes forretningsmæssige virksomhed udøves helt eller delvis.

Stk. 2. Udtrykket “fast driftssted” omfatter især:

1. et sted, hvorfra foretagendet ledes
2. en filial
3. et kontor
4. en fabrik
5. et værksted og
6. en grube, en gas- eller olie kilde, et stenbrud eller et andet sted, hvor naturforekomster udvindes.

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

Stk. 4. Uanset foranstående bestemmelser i denne artikel omfatter udtrykket “fast driftssted” ikke:

1. anvendelsen af anlæg udelukkende til oplagring, udstilling eller levering af varer tilhørende foretagendet
2. opretholdelsen af et varelager tilhørende foretagendet udelukkende til oplagring, udstilling eller levering
3. opretholdelsen af et varelager tilhørende foretagendet udelukkende til bearbejdelse eller forædling hos et andet foretagende
4. opretholdelsen af et fast forretningssted udelukkende for at foretage indkøb af varer eller fremskaffe oplysninger til foretagendet
5. opretholdelsen af et fast forretningssted udelukkende for at udføre anden virksomhed for foretagendet
6. opretholdelsen af et fast forretningssted udelukkende med henblik på en kombination af de under litra a)-e) nævnte formål,

såfremt denne virksomhed, eller for så vidt angår litra f) det faste forretningssteds almindelige virksomhed, er af forberedende eller hjælpende art.

Stk. 5. Stk. 4 finder ikke anvendelse på et fast forretningssted, der benyttes eller opretholdes af et foretagende, hvis samme foretagende eller et nært forbundet foretagende udøver forretningsmæssig virksomhed på samme sted eller et andet sted i samme kontraherende stat, og:

1. dette sted eller det andet sted udgør et fast driftssted for foretagendet eller det nært forbundne foretagende efter bestemmelserne i denne artikel eller
2. den samlede virksomhed, der stammer fra de samlede aktiviteter, som udøves af de to foretagender på samme sted eller af samme foretagende eller nært forbundne foretagender på de to steder, ikke er af forberedende eller hjælpende art,

såfremt den forretningsmæssige virksomhed, der udøves af de to foretagender på samme sted eller af samme foretagende eller nært forbundne foretagender på de to steder, har komplementære funktioner, der indgår i en sammenhængende virksomhedsdrift.

Stk. 6. Uanset bestemmelserne i stk. 1 og 2, jf. dog bestemmelserne i stk. 6, gælder det, at hvor en person handler i en kontraherende stat på vegne af et foretagende og i den egenskab sædvanligvis indgår kontrakter eller sædvanligvis spiller den ledende rolle op til indgåelsen af kontrakter, der rutinemæssigt indgås af foretagendet uden væsentlige ændringer, og disse kontrakter:

1. er indgået i foretagendets navn eller
2. vedrører overdragelse af ejendomsret eller tildeling af brugsret til ejendom ejet af det pågældende foretagende, eller som foretagendet har brugsret til, eller
3. vedrører foretagendets levering af ydelser,

anses dette foretagende for at have fast driftssted i denne stat med hensyn til enhver virksomhed, som denne person udøver for foretagendet, medmindre denne persons virksomhed er begrænset til den i stk. 4 nævnte virksomhed, som, hvis den udøves fra et fast forretningssted (medmindre stk. 4.1 finder anvendelse på forretningsstedet), ikke ville gøre dette faste forretningssted til et fast driftssted i henhold til bestemmelserne i det pågældende stykke.

Stk. 7. Stk. 5 finder ikke anvendelse, når den person, der handler i en kontraherende stat på vegne af et foretagende fra en anden kontraherende stat, udøver forretningsmæssig virksomhed i førstnævnte stat som en uafhængig repræsentant og handler på vegne af foretagendet som led i denne virksomhed. Når en person handler udelukkende eller næsten udelukkende på vegne af et eller flere nært forbundne foretagender, anses denne person dog ikke for at være en uafhængig repræsentant i denne bestemmelses forstand for et sådant foretagende.

Stk. 8. Den omstændighed, at et selskab hjemmehørende i en kontraherende stat kontrollerer eller kontrolleres af et selskab, som er hjemmehørende i den anden kontraherende stat, eller som (enten gennem et fast driftssted eller på anden måde) udøver forretningsmæssig virksomhed i den anden stat, bevirker ikke i sig selv, at et af de to selskaber anses for et fast driftssted for det andet. *Stk. 9.* I denne artikel er en person eller et foretagende nært forbundet med et foretagende, hvis denne eller dette under hensyntagen til alle faktiske omstændigheder kontrollerer den anden (det andet), eller begge kontrolleres af de samme personer eller foretagender. En person eller et foretagende anses i alle tilfælde for at være nært forbundet med et foretagende, hvis denne eller dette direkte eller indirekte er retmæssig ejer af mindst 50 pct. af den anden (det andet) (eller i tilfælde af et selskab af mindst 50 pct. af det samlede antal stemmer og den samlede værdi af selskabets aktier eller af den reelle egenkapitalandel i selskabet), eller hvis en anden person eller et andet foretagende direkte eller indirekte er retmæssig ejer af mindst 50 pct. (eller i tilfælde af et selskab af mindst 50 pct. af det samlede antal stemmer og den samlede værdi af selskabets aktier eller af den reelle egenkapitalandel i selskabet) af personen og foretagendet eller af de to foretagender.

BKI 2008-04-30 nr. 3 Dobbeltbeskatningsoverenskomsten mellem Danmark og Østrig

Art. 5

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

Stk. 2 Udtrykket »fast driftssted« omfatter navnlig:

- 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.

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

Stk. 4 Uanset de foregående bestemmelser i denne artikel skal udtrykket »fast driftssted« anses for ikke at omfatte:

- a) anvendelsen af indretninger udelukkende med henblik på oplagring, udstilling eller udlevering af varer tilhørende foretagendet;
- b) opretholdelsen af et varelager tilhørende foretagendet udelukkende med henblik på oplagring, udstilling eller udlevering;
- c) opretholdelsen af et varelager tilhørende foretagendet udelukkende med henblik på forarbejdning hos et andet foretagende;
- d) opretholdelsen af et fast forretningssted udelukkende med henblik på at foretage indkøb af varer eller indsamle oplysninger for foretagendet;
- e) opretholdelsen af et fast forretningssted udelukkende med henblik på at udøve enhver anden virksomhed af forberedende eller hjælpende karakter for foretagendet;
- f) opretholdelsen af et fast forretningssted udelukkende for at udøve enhver kombination af de i litra a) - e) nævnte aktiviteter, forudsat at det faste forretningssteds samlede virksomhed, der er et resultat af denne kombination, er af forberedende eller hjælpende karakter.

Stk. 5 Uanset bestemmelserne i stykke 1 og 2, i tilfælde hvor en person - der ikke er en sådan uafhængig repræsentant, som omhandlet i stykke 6 - handler på et foretagendes vegne og har og sædvanligvis udøver i en kontraherende stat en fuldmagt til at indgå aftaler i foretagendets navn, skal dette foretagende anses for at have et fast driftssted i denne stat med hensyn til enhver virksomhed, som denne person påtager sig for foretagendet, medmindre denne persons virksomhed er begrænset til sådan virksomhed, som er nævnt i stykke 4, og som, hvis den var udøvet gennem et fast forretningssted, ikke ville gøre dette faste forretningssted til et fast driftssted i henhold til bestemmelserne i dette stykke.

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

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

(Skattestyrelsens understregninger)

Praksis

Cirkulære 1988-11-07 nr. 136

15. Indtægter fra udøvelse af erhverv med *fast driftssted her i landet* eller fra deltagelse i en sådan erhvervsvirksomhed medfører begrænset skattepligt.

Ved et fast driftssted forstås et fast forretningssted, hvor et foretagendes virksomhed udøves helt eller delvis i den hensigt at opnå fortjeneste. Med hensyn til afgrænsningen af begrebet fast driftssted kan henvises til artikel 5 i OECD's model til dobbeltbeskatningsoverenskomster. Et udenlandsk selskab m.v. er begrænset skattepligtigt, hvis det er berettiget til en andel af overskuddet af en erhvervsvirksomhed med fast driftssted her i landet, selv om denne ikke drives af selskabet m.v. Et udenlandsk selskab m.v. bliver således skattepligtigt her i landet, såfremt det har ydet en herværende erhvervsvirksomhed et lån, og som vederlag herfor har betinget sig en andel i den pågældende virksomheds nettooverskud.

(...)

(Skattestyrelsens understregning)

SKM2017. 710. ØLR

Sagen handlede om, hvorvidt skatteyderen var begrænset skattepligtig til Danmark i medfør af kildeskattelovens § 2, stk. 1, nr. 4. Skatteyderen gjorde blandt andet gældende, at artikel 5, stk. 3, i dobbeltbeskatningsoverenskomsten mellem Danmark og Polen fandt anvendelse, og at denne artikel udgjorde en undtagelse til den almindelige regel om fast driftssted i dobbeltbeskatningsoverenskomstens artikel 5, stk. 1, således at der først kan statueres fast driftssted, når et anlægs- og monteringsarbejde har varet i mere end 12 måneder. Skatteministeriet gjorde heroverfor gældende, at den begrænsede skattepligt ikke blev støttet på artikel 5, stk. 3, i dobbeltbeskatningsoverenskomsten, at bestemmelsen skulle fortolkes i lyset af artikel 5, stk. 1, og at artikel 5, stk. 3, ikke udelukkede, at der i forhold til en entreprenørvirksomhed kunne statueres fast driftssted efter artikel 5, stk. 1, når betingelserne efter artikel 5, stk. 1, var opfyldt. Landsretten fandt, at skatteyderen i de omhandlede indkomstår havde udøvet et erhverv med fast driftssted i Danmark, og at han derfor var begrænset skattepligtig til Danmark, jf. kildeskattelovens § 2, stk. 1, nr. 4. Landsretten tiltrådte desuden, at artikel 5, stk. 3, i dobbeltbeskatningsoverenskomsten ikke udelukkede skattepligt til Danmark, jf. artikel 5, stk. 1, og artikel 7, i den foreliggende situation, hvor entreprenørvirksomheden er blevet udøvet fra et fast forretningssted i Danmark. Landsretten stadfæstede derfor byrettens frifindelse af Skatteministeriet (SKM2017. 146. BR).

(Skattestyrelsens understregninger)

SKM2018. 618. SR

Skatterådet bekræftede, at en udenlandsk virksomheds danske salgsmedarbejders aktiviteter ikke medførte, at spørger fik fast driftssted i Danmark efter den dansk-schweiziske dobbeltbeskatningsoverenskomst. Salgsmedarbejderen var dansk statsborger og havde bopæl i Danmark, hvor han også var fuldt skattepligtig. Salgsmedarbejderen udførte enkeltstående opgaver som f.eks. afrapportering om markeds-

forhold fra et hjemmekontor. Det var oplyst, at salgsmedarbejderen udførte mere end 80 % af sit arbejde udenfor Danmark, og at de arbejdsopgaver, han udførte fra bopælen i Danmark, udelukkende knyttede sig til kunder uden for Danmark. Skatterådet anså hjemmekontoret for at udgøre et fast forretningssted gennem hvilket spørgers virksomhed blev udøvet. Skattestyrelsen lagde herved vægt på, at salgsmedarbejderens arbejde for spørger i hjemmet ikke opstod tilfældigt og sporadisk, men var planlagt/kunneplanlægges. Skattestyrelsen lægger endvidere vægt på, at spørger var indforstået med, at salgsmedarbejderen udførte en del af sit arbejde hjemmefra, når han ikke var på rejse til USA eller til hovedsædet i Schweiz, hvilket også fremgik af ansættelseskontrakten, hvor arbejdsstedet var angivet til at være "på dennes bopæl og hos selskabets kunder".

Skatterådet fandt imidlertid efter en samlet konkret vurdering, at salgsmedarbejderens aktiviteter for spørger i Danmark ikke gik ud over, hvad der kunne karakteriseres som enkeltstående opgaver af hjælpende eller forberedende karakter. Skatterådet lagde ved afgørelsen vægt på det i høringsfasen oplyste om arten og omfanget af det arbejde, som faktisk blev udført fra hjemmekontoret i Danmark.

(Skattestyrelsens understregninger)

SKM2018. 544. SR

Skatterådet bekræftede, at en medarbejders hjemmekontor ikke udgjorde et fast forretningssted i Danmark. Medarbejderen arbejdede primært uden for Danmark, og han havde et kontor til rådighed hos Spørger i X-land. Arbejdet fra medarbejderens hjemmekontor ville ikke udgøre mere end i omegnen af mellem 7 og maksimalt 11 arbejdsdage på en måned. Derudover var det ikke en nødvendig forudsætning for medarbejderens arbejdsopgaver, at de udførtes i Danmark, og Spørger havde ikke krævet, at arbejdsopgaverne udførtes fra Danmark. Spørger havde heller ingen tilknytning til Danmark, og påtænkte ikke at få det. Efter Skatterådets opfattelse ville de arbejdsopgaver, der udførtes i Danmark, være mere af sporadisk og tilfældig karakter, fordi de primære arbejdsopgaver blev varetaget uden for Danmark.

(Skattestyrelsens understregninger)

SKM2018. 476. SR

Skatterådet bekræftede, at spørger havde et fast forretningssted til rådighed i Danmark gennem medarbejderens bolig, da dette var medarbejderens primære forretningssted (Medarbejderen arbejdede fra den private bolig 75 % af den samlede arbejdstid). Skatterådet bekræftede, at den private bopæl måtte anses for at være et fast forretningssted i Danmark, da boligen var medarbejderens primære forretningssted, der ikke var nogen tidsbegrænsning for medarbejderens ansættelse hos spørger, og medarbejderens arbejde for spørger i hjemmet ikke opstod tilfældigt og sporadisk.

(Skattestyrelsens understregning)

SKM2018. 238. SR

Skatterådet bekræftede, at et udenlandsk selskabs medarbejder gennem tilsyn med og ydelse af marketingsupport til en ekstern forhandler, der er ansvarlig for salget af koncernens produkter i Danmark, vil udgøre et fast driftssted for selskabet. Medarbejderens beføjelser over for tredjemand er ikke afgørende i forhold til, om aktiviteten kan anses for at være hjælpende eller forberedende efter den nordiske dobbeltbeskatningsoverenskomst artikel 5, stk. 5. Skatterådet lægger vægt på medarbejderens afgørende rolle i forhold til kontakt med kunder før og efter salg af selskabets produkter, ansvar for tilgængelighed af selskabets produkter i Danmark samt medarbejderens branchekendskab og tidligere rolle i det danske selskab.

SKM2017. 519. SR

Skatterådet kunne ikke bekræfte, at spørgerens aktiviteter ikke udgjorde et fast driftssted i Danmark. En tysk virksomhed drev virksomhed med handel med teknisk udstyr i Danmark. Virksomheden havde ansat en salgsmedarbejder og en servicemedarbejder, der skulle udføre forskellige aktiviteter i Danmark for den tyske virksomhed. Det kontorarbejde, der skulle udføres i salgsmedarbejderens private hjem, blev udført i tilknytning til hans arbejde for spørgeren. I det konkrete tilfælde blev aktiviteten anset at udgøre et fast driftssted i Danmark.

SKM2017. 213. SR

Skatterådet kunne ikke bekræfte, at der efter ansættelsen af salgsmedarbejder i Danmark fortsat ikke er etableret et fast driftssted i Danmark for Spørger, og selskabet derfor fortsat ikke er begrænset skattepligtig efter reglerne i selskabsskattelovens § 2, stk.1, litra a.

Det var oplyst, at den danske salgsmanager, i overvejende grad, arbejdede for Spørger hos kunder i Danmark og i andre skandinaviske lande, på udstillinger, på rejse eller lignende. Det kontorarbejde, der udførtes i salgsmanagerens private hjem, var beskrevet som visse administrative opgaver eller forfaldende papirarbejde i beskedent omfang. Det var oplyst, at salgsmanageren modtog instrukser fra Spørger.

Salgsmanagerens opgaver for Spørger sås at være en væsentlig og betydningsfuld del af Spørgers kernevirksomhed. Udover salg og salgsopsøgende arbejde udførte salgsmanageren også opgaver i relation til marketingsfremstød, markedsprognoser, indføring af nye produkter på markedet m.m.

Ud fra de anførte kommentarer om forståelsen af "fast driftssted" sammenholdt med samtlige momenter i sagen fandt SKAT ikke, at den ansattes arbejde alene var af forberedende og hjælpende art, når der blev henset til omfanget og karakteren af hans arbejdsopgaver for Spørger. Salgsmedarbejderens opgavevaretagelse fandtes således i sig selv at udgøre en væsentlig og betydningsfuld del af det Spørgers virksomhed i sin helhed, og hvis formål og karakter var identisk med hele foretagendets almindelige formål og aktivitet.

SKM2017. 106. SR

Skatterådet bekræftede, at den tyske virksomhed A's aktiviteter i Danmark ikke vil udgøre et fast driftssted i Danmark i henhold til artikel 5, stk. 3, i den dansk-østrigske dobbeltbeskatningsoverenskomst, når henses til, at A påtænker at udføre det som projekt 2 beskrevne byggearbejde, og at A tidligere har udført det som projekt 1 beskrevne byggearbejde på samme ejendom og for samme ordregiver.

Der er ved besvarelsen lagt til grund, at byggepladsen må anses for opgivet i perioden mellem projekt 1 og projekt 2, og at der ikke mellem parterne er indgået en rammeaftale vedrørende arbejder på ordregivers ejendom.

Perioden mellem projekt 1 og projekt 2 findes ikke skulle medregnes, når det skal vurderes, om A får fast driftssted i Danmark.

Projekt 2 omfatter en aktiv byggeperiode på 6 - 7 måneder og en planlagt pause på 3 måneder.

Allerede fordi byggeperioden ikke overstiger 12 måneder, får A ikke fast driftssted i Danmark, såfremt projekt 2 iværksættes.

SKM2016. 493. SR

Skatterådet bekræftede, at A Ltd. ved udførelsen af de beskrevne aktiviteter ikke var begrænset skattepligtig til Danmark efter reglerne i selskabsskattelovens § 2, stk. 1, litra a.

Det var SKATs opfattelse, at arbejdet udført af medarbejderne i Danmark for A Ltd. skulle anses for at være af forberedende og hjælpende karakter, jf. artikel 5, stk. 4, litra e, i modeloverenskomsten. Der var tale om en konkret vurdering, hvor SKAT henså til, at de to medarbejdere alene skulle yde rådgivning om produkterne til de lokale distributører i Europa. SKAT henså endvidere til, at medarbejderne i repræsentationskontoret ikke kunne indgå bindende aftaler med kunder på vegne A Ltd., da det alene var distributørerne, der gjorde dette.

SKM2016. 217. SR

Skatterådet bekræftede, at A GmbH & Co KG (spørger) ikke fik fast driftssted i Danmark i henhold selskabsskattelovens § 2, stk. 1, litra a og artikel 5 i den dansk - tyske dobbeltbeskatningsoverenskomst. Skatterådet fandt, at eksportlederens private bopæl udgjorde et "forretningssted", der var til disposition for spørger, og at aktiviteterne for spørger måtte anses for at være "faste" i tidsmæssig forstand. Det var imidlertid Skatterådets opfattelse, at eksportlederens aktiviteter i Danmark for spørger måtte anses for at være af forberedende og hjælpende karakter. Der var primært lagt vægt på, at 80 % af eksportlederens arbejde blev udført uden for Danmark, at arbejdsopgaverne primært knyttede sig til kunder uden for Danmark og at kontakten til danske kunder ikke indebar nogen forhandlingsposition.

SKM2016. 111. SR

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

SKM2015. 53. SR

A GP er et selskab, der vil blive stiftet og indregistreret i henhold til luxembourgsk ret som et kapital-selskab af typen société anonyme (S. A.). Selskabet vil få hjemstedsadresse i Luxembourg. Selskabet vil få en ledelse bestående af tre personer, og der vil således blive udpeget to A directors, som begge vil være fysiske personer hjemmehørende i Luxembourg. Desuden vil der blive udpeget en B director, som vil være et dansk anpartsselskab. Det danske anpartsselskab skal i overensstemmelse med vedtægterne udpege en fysisk person som dets permanente repræsentant til at handle på anpartsselskabets vegne. Til dette vil anpartsselskabet udpege en fysisk person, som er bosat i Danmark og fuldt skattepligtig til Danmark. Skatterådet bekræfter, at A GP under stiftelse ikke vil blive fuldt skattepligtig til Danmark på grund af en ledelse af selskabet som beskrevet. Skatterådet kan derimod ikke bekræfte, at A GP under stiftelse ikke vil være begrænset skattepligtig til Danmark af et fast driftssted, jf. selskabsskattelovens § 2, stk. 1, litra a.

SKM2014. 320. SR

Det var oplyst, at spørger år havde indgået flere entrepriseaftaler med forskellige danske byggevirksomheder, og at spørgeren i den forbindelse beskæftigede et antal medarbejdere i Danmark. Spørgeren

var registreret med en postadresse hos B ApS, og hvorefter B ApS varetog spørgerens skattemæssige forpligtelser. Spørgeren havde ikke nogen ansatte i disse lokaler, og alle medarbejdere var udstationeret fra det tyske selskab til Danmark.

Skatterådet bekræftede, at spørgeren måtte anses for at etablere fast driftssted efter selskabsskattelovens § 2, stk. 1, litra a, hvis selskabet indrettede et kontor i Danmark, hvorfra alle byggeaktiviteter styres og samordnes.

SKM2013. 273. SR

Skatterådet har afgivet bindende svar i en sag, hvor et tysk selskab, A GmbH, den 1/9 2012 har ansat en dansk salgsmedarbejder, der med udgangspunkt fra sit private hjem i Danmark skal forestå salg og servicering af danske kunder. Skatterådet kunne ikke bekræfte, at der efter ansættelsen af en salgsmedarbejder i Danmark ikke er etableret et fast driftssted i Danmark for A GmbH, og selskabet var derfor begrænset skattepligtig efter reglerne i selskabsskattelovens § 2, stk. 1, litra a. Skatterådet kunne endvidere ikke bekræfte, at efter bestemmelsen i den dansk- tyske dobbeltbeskatningsoverenskomst art. 5 har kun Tyskland beskatningsretten til resultat fra A GmbH's salg m.v. i Danmark.

2017-kommentarerne til OECD Modeloverenskomstens artikel 5

6. Stk. 1 giver en generel definition af udtrykket “fast driftssted”, som fremhæver dets væsentlige karakteristika for et fast driftssted i overenskomstens forstand, dvs. et klart “situs”, et “fast forretningssted”. Stykket definerer udtrykket “fast driftssted” som et fast forretningssted, hvorfra et foretagendes virksomhed udøves helt eller delvis. Definitionen indeholder derfor følgende betingelser:

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

(...)

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

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

12. Selv om der ikke stilles krav om nogen formel juridisk ret til at anvende et bestemt areal, for at et fast driftssted kan foreligge, betyder et foretagendes blotte tilstedeværelse på et bestemt sted ikke

nødvendigvis, at denne lokalitet er til foretagendets disposition. Hvorvidt en lokalitet kan anses for at være til et foretagendes disposition på en sådan måde, at det er at betragte som et “forretningssted, hvorfra et foretagendes virksomhed helt eller delvis udøves”, vil afhænge af, om foretagendet reelt har beføjelser til at anvende lokaliteten, og af omfanget af foretagendets tilstedeværelse på lokaliteten og den virksomhed, det udøver dér. Dette kan illustreres med følgende eksempler: Hvis et foretagende juridisk set har eneret til at anvende en bestemt lokalitet, der kun anvendes til at udføre det pågældende foretagendes forretningsmæssige virksomhed (hvis det f.eks. er i lovlig besiddelse af lokaliteten), er lokaliteten tydeligvis til foretagendets disposition. Det vil også være tilfældet, hvis et foretagende får tilladelse til at anvende en bestemt lokalitet, der tilhører et andet foretagende eller anvendes af en række foretagender, og løbende udfører sin forretningsmæssige virksomhed på den pågældende lokalitet i en længere periode. Det vil dog ikke være tilfældet, hvis et foretagendes tilstedeværelse på en lokalitet er så uregelmæssig eller tilfældig, at lokaliteten ikke kan anses for at være foretagendets forretningssted (f.eks. hvis foretagendets ansatte har adgang til et forbundet foretagendes lokaler, som de hyppigt opholder sig i, men uden at arbejde i disse lokaler i en længere periode). Hvis et foretagende ikke har ret til at være til stede på en lokalitet og faktisk ikke selv anvender lokaliteten, er lokaliteten tydeligvis ikke til foretagendets disposition. Et fabriksanlæg, der f.eks. ejes og udelukkende anvendes af en leverandør eller en kontraktproducent, kan således ikke anses for at være til disposition for det foretagende, der modtager varerne produceret på anlægget, blot fordi alle varerne vil blive anvendt i det foretagendes virksomhed (jf. også pkt. 65, 66 og 121 nedenfor). Det er også vigtigt at erindre, at selv om et sted er et forretningssted, hvorfra et foretagendes virksomhed delvis udføres, anses det sted ikke for at være et fast driftssted, hvis stk. 4 finder anvendelse på den forretningsmæssige virksomhed, der udføres på stedet.

(...)

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

(...)

21. I henhold til definitionen skal forretningsstedet være “fast”. Der skal således sædvanligvis være en forbindelse mellem forretningsstedet og en særligt geografisk bestemt lokalitet. Det er uden betydning, hvor længe et foretagende, der er hjemmehørende i en kontraherende stat, driver virksomhed i den anden kontraherende stat, hvis det ikke gør det på et bestemt sted, men dette betyder ikke, at det udstyr, der udgør forretningsstedet, faktisk skal være fastgjort til den jord, det står på. Det er nok, at udstyret forbliver på et givet sted (jf. dog pkt. 57 nedenfor).

(...)

28. Eftersom forretningsstedet skal være fast, følger det heraf, at et fast driftssted kun kan antages at foreligge, hvis forretningsstedet har en vis grad af varighed, dvs. at det ikke blot er af midlertidig

karakter. Et forretningssted kan imidlertid udgøre et fast driftssted, selvom det rent faktisk kun eksisterer i meget kort tid som følge af, at virksomheden er af en sådan art, at dens udøvelse kun varer kort tid. Det er undertiden vanskeligt at afgøre, om dette er tilfældet. Medlemslandene har ikke haft en fast praksis for tidskrav, men erfaringen har vist, at det normalt ikke anses for at være et fast driftssted, hvis der i et land er udøvet virksomhed på et forretningssted, der blev opretholdt i mindre end seks måneder (omvendt viser praksis, at der har været mange tilfælde, hvor det ikke anses for et fast driftssted, hvis forretningsstedet har været opretholdt i en periode på mere end seks måneder). En undtagelse har været de tilfælde, hvor virksomheden har været af stadig tilbagevendende karakter. I disse tilfælde skal hver tidsperiode, i hvilken forretningsstedet er benyttet, ses i sammenhæng med det antal gange, forretningsstedet er benyttet (hvilket kan strække sig over et antal år). En anden undtagelse er gjort i tilfælde, hvor virksomhedsudøvelsen udelukkende fandt sted i dette land. I denne situation kan virksomheden som følge af sin natur være af kort varighed, men da den udelukkende udøves i dette land, er tilknytningen til dette land stærkest. For at lette administrationen kan lande være tilskyndet til at overveje denne praksis, når de tager stilling til uoverensstemmelser om, hvorvidt et forretningssted, der kun eksisterer i et kortere tidsrum, udgør et fast driftssted.

(...)

49. Dette stykke bestemmer udtrykkeligt, at et bygge-, anlægs- eller installationsarbejde kun udgør et fast driftssted, hvis det varer mere end 12 måneder. Ethvert af disse arbejder, som ikke opfylder denne betingelse, udgør ikke i sig selv et fast driftssted, selv om der inden for dette er en indretning, f.eks. et kontor eller et værksted i stk. 2's betydning, i forbindelse med anlægsvirksomheden. Hvis et sådant kontor eller værksted imidlertid anvendes i forbindelse med flere bygge- eller anlægsarbejder, og virksomheden i kontoret eller værkstedet rækker ud over det, der er anført i stk. 4, vil et fast driftssted blive anset for at foreligge, såfremt betingelserne i artiklen i øvrigt er opfyldt. Dette er tilfældet, selvom ingen af arbejderne omfatter et bygge-, anlægs- eller installationsarbejde, der varer i mere end 12 måneder. I dette tilfælde vil værkstedets eller kontorets situation derfor være forskellig fra bygge- og anlægsarbejderne, hvoraf ingen vil udgøre et fast driftssted, men det er vigtigt at sikre, at kun den fortjeneste, der rettelig kan henføres til de funktioner, der er udøvet fra kontoret eller værkstedet, under hensyn til de aktiver, der er anvendt af, og de risici, der er påtaget af kontoret eller værkstedet, kan henføres til det faste driftssted. Dette kan være fortjeneste, der kan henføres til den udøvede virksomhed i forbindelse med de forskellige bygge- og anlægsarbejder, men kun i det omfang, at sådan virksomhed med rette kan henføres til kontoret.

(...)

59. Det er ofte vanskeligt at sondre mellem virksomhed, som er af forberedende eller hjælpende art, og virksomhed, som ikke er det. Det afgørende kriterium er, om det faste forretningssted i sig selv udgør en vigtig og væsentlig del af foretagendets virksomhed i sin helhed. Hvert enkelt tilfælde skal undersøges på grundlag af dets egne forhold. I alle tilfælde udøver et fast forretningssted ikke forberedende eller hjælpende virksomhed, hvis dets almindelige formål er identisk med hele foretagendets almindelige formål.

60. Generelt gælder, at virksomhed af forberedende art er virksomhed, der udøves med henblik på udøvelsen af, hvad der udgør den vigtige og væsentlige del af foretagendets virksomhed i sin helhed. Eftersom forberedende virksomhed ligger forud for anden virksomhed, vil den ofte blive udøvet i løbet af en forholdsvis kort periode, og varigheden af denne periode bestemmes af arten af foretagendets primære virkeområde. Dette er dog ikke altid tilfældet, da det er muligt at udøve virksomhed på et givet sted i en længere tidsperiode som forberedelse på virksomhed, der udøves et andet sted. Hvis f.eks. et byggeforetagende uddanner sine ansatte på ét sted, før disse ansatte bliver sendt på arbejde på afsidesliggende arbejdspladser i andre lande, udgør uddannelsen, der finder sted på den første lokalitet,

en forberedende virksomhed for det pågældende foretagende. På den anden side svarer virksomhed af hjælpende art generelt til virksomhed, der udøves for at støtte, uden at være en del af den vigtige og væsentlige del af foretagendets virksomhed i sin helhed. Det er ikke sandsynligt, at virksomhed, der forudsætter en væsentlig andel af aktiverne eller de ansatte i foretagendet, kan anses for at være af hjælpende art.

(...)

100. Ifølge stk. 5 kan kun personer, som opfylder de særlige betingelser, føre til dannelsen af et fast driftssted. Alle andre personer er udelukket. Det skal imidlertid erindres, at stk. 5 simpelthen angiver et alternativt kriterium for, om et foretagende har fast driftssted i en stat. Hvis det kan påvises, at foretagendet har et fast driftssted i stk. 1 og 2's betydning (med forbehold for bestemmelserne i stk. 4), er det ikke nødvendigt at påvise, at den ansvarlige person er en sådan, som ville falde ind under stk. 5.

(Skattestyrelsens understregninger)

Den juridiske vejledning 2019-1 afsnit C. D. 1.2.2

Hvilke selskaber mv. er omfattet af skattepligten

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

Skattepligten omfatter:

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

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

Hvad er "fast driftssted"

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

Definition

Hovedlinierne 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.

(...)

Eksempler: Fast driftssted

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

Dette er tilfældet, når virksomheden udøves gennem

- en filial
- et kontor
- en fabrik

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

Eksempler: Ikke fast driftssted

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

Udtrykket fast driftssted omfatter bl.a. ikke:

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

(...)

Bygnings-, anlægs- eller installationsarbejde

Et bygnings-, anlægs- eller installationsarbejde anses ifølge OECD modeloverenskomsten for at udgøre et fast driftssted, hvis det opretholdes mere end 12 måneder. Se art. 5, stk. 3. Se TfS 1999, 409 LR.

Perioden på 12 måneder er imidlertid i et større antal DBO reduceret til 6 måneder eller en endnu kortere periode.

Bemærk

Efter SEL § 2, stk. 1, litra a, 6. pkt., udgør et bygge-, anlægs- eller monteringsarbejde et fast driftssted fra den første dag. I forhold til det udenlandske foretagende fortolkes reglen således, at fast driftssted først foreligger, når varighedskravet i den konkrete DBO er opfyldt.

(Skattestyrelsens understregninger)