

Udskriftsdato: 23. december 2025

AFG nr 9117 af 28/01/2020 (Gældende)

Forskerskatteordning - Fast driftssted - Datterselskab - bindende svar

Ministerium: Skatteministeriet

Journalnummer: 19-0663782

Forskerskatteordning - Fast driftssted - Datterselskab - bindende svar

Spørgerne ønskede at foretage en omstrukturering, således at opgaver hos det danske selskab, herunder ansættelsesforholdet med medarbejderen flyttedes til det svenske moderselskab. Spørgerne ønskede samtidig, at medarbejderen kunne fortsætte med at være omfattet af forskerskatteordningen. Skatterådet bekræftede, at omstruktureringen ville kunne gennemføres, samtidig med at medarbejderen fortsat kunne være omfattet af forskerskatteordningen.

Skatterådsmøde 28. januar 2020 - SKM2020. 58. SR

Spørgsmål

1. Kan Skatterådet bekræfte, at Medarbejderen ved ansættelse direkte i Selskabet, jf. nærmere sagsfremstillingen, vil opfylde betingelserne for at kunne beskattes i henhold til kildeskattelovens §§ 48E-F?

Svar

1. Ja, se dog begrundelse

Beskrivelse af de faktiske forhold

Anmodningen om bindende svar er indgivet under ét på vegne af ”Spørgerne”:

- H1 AB (”Selskabet”)
- A (”Medarbejderen”)

Baggrunden for anmodningen er nærmere, at Selskabet overvejer at ændre den organisatoriske ramme for aktiviteter i Danmark, i hvilken sammenhæng de skattemæssige forhold for beskatning af Medarbejderen ønskes afklaret.

Selskabet er et svensk indregistreret kapitalselskab, der har hjemsted i den svenske by Y1.

Selskabets aktier er optaget til handel på den svenske børs, Nasdaq Stockholm.

Selskabet driver virksomhed indenfor elektronikbranchen. Selskabet har via datterselskaber aktiviteter i store dele af verden (under et benævnt ”Koncernen”).

Selskabet har siden 201x haft en medarbejder ansat i Danmark, i hvilken anledning Selskabet har ladet sig registrere hos Erhvervsstyrelsen.

Primo 201x har Selskabet etableret et dansk datterselskab, H2 ApS, som kan danne ramme for Koncernens aktiviteter med udgangspunkt fra Danmark. H2 ApS disponerer nu over kontorlokaler i den danske by Y2, hvorfra selskabets aktiviteter drives.

Medarbejderen er dansk statsborger og har i en længere årrække været bosiddende i Schweiz. I forbindelse med at Medarbejderen har tiltrådt sin stilling i H2 ApS, er Medarbejderen flyttet permanent tilbage til Danmark, hvorved Medarbejderen er genindtrådt i fuld skattepligt til Danmark.

Medarbejderen skal varetage sine arbejdsopgaver med udgangspunkt fra Danmark. Efter etableringen af H2 ApS, har det derfor været naturligt, at Medarbejderen ansættes i det danske selskab.

Det er i den forbindelse oplyst, at H2 ApS aktuelt alene har Medarbejderen ansat.

Medarbejderen er ansat som Director, hvilket indebærer at Medarbejderen skal varetage opgaver i relation til udvikling af Koncernens forretningsområde i Central Europa, udvikling af Koncernens forretningsom-

råde i Mellemøsten og Afrika samt udvikling af Koncernens salg. Herudover vil Medarbejderen få ansvar for Koncernens kunder i Danmark og vil jævnligt deltage i møder med de danske kunder.

Medarbejderen vil med udgangspunkt fra kontoret i Danmark have kontakt til sin organisation og kunder i Danmark, Sverige, Tyskland, andre europæiske lande, Afrika og Mellemøsten og lede markedsføring, tilbudsgivning, forretningsudvikling etc.

Medarbejderens opgaver vedrørende markeder udenfor Danmark vil således blive løst med udgangspunkt fra kontoret i Danmark, idet Medarbejderen dog forventer at have en del rejseaktivitet. Det forventes, at Medarbejderen for ca. 40 % af sin arbejdstid vil opholde sig på kontoret i Danmark.

Øvrig tid vil omfatte primært rejser til de ovenfor nævnte udenlandske markeder. Det bemærkes, at Selskabet hverken har eller forventer at få fast driftssted i de nævnte lande og regioner.

Det er yderligere oplyst, at Medarbejderen ved arbejde i andre lande end Danmark og Sverige ikke kommer til at arbejde mere end 183 dage i samme land indenfor 12 måneders perioder henholdsvis indenfor samme kalenderår.

Medarbejderen vil herudover i begrænset omfang have enkeltstående arbejdsdage i Sverige med deltagelse i møder. Det forventes, at der vil være tale om 5 – 10 enkeltstående arbejdsdage i Sverige på årsbasis.

Det er yderligere oplyst, at Medarbejderen ikke kommer til at arbejde mere end 30 dage i Sverige indenfor et kalenderår.

Påtænkte dispositioner

Til koncernens etablering i Danmark via et dansk datterselskab var og er fortsat knyttet en række forskellige overvejelser af blandt andet organisatorisk, økonomisk og markedsføringsmæssig karakter.

På den ene side taler en række forhold for en tilstedeværelse via et datterselskab, herunder en tættere tilknytning til kunder på det danske marked, en klar organisatorisk sondring for aktiviteter i Danmark samt mulighed for at medarbejdere i Danmark kan ansættes lokalt. Omvendt vil særligt administrative forhold kunne tale for, at Koncernens aktiviteter i Danmark drives i det svenske moderselskab via et fast driftssted i Danmark.

Sammenfattende kan overvejelserne opsummeres sådan, at såfremt omfanget af aktiviteterne i Danmark ikke vil blive øget over de kommende år, kan behovet for en tilstedeværelse i Danmark via et lokalt datterselskab vise sig at være begrænset.

Det påtænkes derfor at flytte de aktuelle og planlagte aktiviteter, som nu er allokeret til det danske datterselskab, til Selskabet, herunder ansættelsesforholdet til Medarbejderen. En sådan organisatorisk omstrukturering vil tillige indebære, at Selskabet overtager rådigheden over kontorfaciliteterne i Danmark.

I den sammenhæng ønskes det afklaret, hvorvidt Medarbejderen fortsat vil kunne opfylde betingelserne for at bruge forskerskatteordningen, jf. kildeskattelovens §§ 48E-F, såfremt Selskabet og Medarbejderen måtte indgå aftale om at Medarbejderen ansættes i Selskabet.

Spørgers opfattelse og begrundelse

Spørgsmålet vedrører betingelserne for brug af forskerskatteordningen om arbejdsgivers skattepligt til Danmark, jf. kildeskattelovens § 48E, stk. 1.

Indledningsvis bemærkes, at Medarbejderen aktuelt beskattes efter reglerne i kildeskattelovens §§ 48E-F, idet betingelserne herfor er opfyldt, herunder:

1. Medarbejderen er indtrådt i dansk skattepligt i umiddelbar sammenhæng med påbegyndelse af ansættelsesforholdet,
2. Medarbejderen har ikke indenfor de seneste 10 år været skattepligtig til Danmark efter kildeskattelovens § 1 eller § 2, stk. 1, nr. 1-4, 7 eller 9-29, eller stk. 2, jf. kildeskattelovens § 48 E, stk. 3, nr. 1,
3. Medarbejderen besidder ikke direkte eller indirekte kapitalandele i Selskabet, jf. kildeskattelovens § 48 E, stk. 3, nr. 2,
4. Minimumskrav til Medarbejderens løn er opfyldt, jf. kildeskattelovens § 48 E, stk. 3, nr. 3,
5. Medarbejderen vil for maksimalt 30 arbejdsdage være skattepligtig til andre lande end Danmark som følge af, at beskatningsretten til Medarbejderens løn i henhold til en dobbeltbeskatningsoverenskomst tildeles et andet land end Danmark, og
6. Arbejdsgiver, H2 ApS er et dansk anpartsselskab, som er skattepligtigt til Danmark.

Uanset betingelserne i kildeskattelovens § 48 E, stk. 1 og stk. 3, nr. 1 vedrørende Medarbejderens skattepligt til Danmark, vil forskerskatteordningen kunne opretholdes i henhold til kildeskattelovens § 48 F, stk. 2, såfremt ansættelsesforholdet til det dansk selskab ophører og nyt ansættelsesforhold påbegyndes med Selskabet i umiddelbar forlængelse heraf.

I relation til de påtænkte dispositioner, vil det således alene være betingelsen vedrørende arbejdsgivers skattepligt til Danmark, der ændrer sig, i det de øvrige forhold omtalt ovenfor fortsat vil gøre sig uændret gældende.

Ifølge kildeskattelovens § 48 E, stk. 1, er det en betingelse for at kunne beskattes under forskerskatteordningen, at arbejdsgiver er skattepligtig til Danmark, herunder er et selskab omfattet af selskabsskattelovens § 1, § 2, stk. 1, litra a eller § 3. Afgørende for anvendelse af forskerskatteordningen vil således være, at Selskabet har fast driftssted i Danmark, samt at lønnen til Medarbejderen er knyttet hertil som en driftsudgift og således henhøres til det faste driftssted i Danmark.

Fast driftssted

Skattepligt til Danmark for Selskabet forudsætter, at Selskabet i henhold til selskabsskattelovens § 2, stk. 1, litra a, udøver et erhverv med fast driftssted her i landet.

Ifølge Den juridiske vejledning, 2019-2, afsnit C. D. 1.2.2, skal begrebet ”fast driftssted” i kontekst til selskabsskattelovens bestemmelser om begrænset skattepligt som udgangspunkt fortolkes i overensstemmelse med art. 5 i OECDs modeloverenskomst med tilhørende kommentarer.

Ifølge modeloverenskomstens artikel 5, stk. 1, skal følgende tre betingelser være opfyldt, for at der foreligger et fast driftssted:

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”.

Er alle ovennævnte betingelser opfyldt, og har aktiviteterne ikke blot karakter af hjælpe- og forberedelsesaktiviteter, statueres der fast driftssted, jf. artikel 5.

I relation til de to førstnævnte betingelser skal det anføres, at Selskabet forudsættes at ville råde over kontofaciliteterne i Danmark, hvorfra i hvert fald Medarbejderen løbende vil udøve sine aktiviteter. Som anført vil Medarbejderen for ca. 40 % af sin arbejdstid opholde sig på kontoret i Danmark. Der vil dermed ikke være tale om en afgrænset tidsmæssig periode, men derimod en permanent tilstedeværelse.

Der er således tale om et forretningssted i form af et kontor, og forretningsstedet har tillige en fast karakter.

Ligeledes fremgår det, at foretagendet vil udøve sin virksomhed igennem det faste forretningssted. Konto- ret vil være til rådighed med henblik på at Medarbejderen herfra kan udøve sine arbejdsopgaver, herunder have kontakt til kunder i Danmark og på de øvrige markeder omfattet af Medarbejderens ansvarsområde etc.

De tre betingelser for at statuere fast driftssted vil således være opfyldt.

Der skal dernæst i forhold til om aktiviteterne udgør hjælpe- og forberedelsesaktiviteter henvises til Den juridiske vejledning, 2019-2, afsnit C. B. 8.2.2.5.2.2:

"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. "

Som omtalt ovenfor i sagsfremstillingen, vil aktiviteterne i Danmark i vidt omfang omfatte kundekontakt og salg, både i relation til kunder i Danmark og kunder i udlandet. Medarbejderen vil lede tilbudsgivning til kunderne og generel udvikling af de omtalte markeder, ligesom der vil blive afholdt fysiske møder med kunder i Danmark.

Aktiviteterne i Danmark omfatter således mere end blot generel markedsføring og indsamling af oplys- ninger vedrørende markederne.

Af kommentaren til OECD Modeloverenskomsten vedrørende art. 5, stk. 4, fremgår følgende vedrørende hjælpe- og forberedelsesaktiviteter:

"Det afgørende kriterium er, om det faste forretningssted i sig selv udgør en væsentlig og betydningsfuld del af foretagendets virksomhed i sin helhed.

...

I alle tilfælde udøver et fast forretningssted ikke forberedende eller hjælpende virksomhed, hvis det almindelige formål er identisk med hele foretagendets almindelige formål.

...

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. "

Baseret på omfanget af aktiviteterne i Danmark vil der utvivlsomt ikke blot vil være tale om hjælpe- og forberedelsesaktiviteter, men egentlig udøvelse af Selskabets virksomhed i Danmark.

Der kan ligeledes henvises til eksempelvis SKM2017. 213. SR, hvor varetagelse af lignende opgaver omfattende salg, salgsopsøgende arbejde etc. ikke blev anset for blot at udgøre hjælpe- og forberedelses- aktiviteter.

Sammenfattende er det baseret på ovenstående betragtninger min opfattelse, at Selskabet – efter en organisatorisk omstrukturering som påtænkt – vil have fast driftssted i Danmark omfattet af selskabsskat- telovens § 2, stk. 1, litra a.

Lønomkostning henføres til fast driftssted

På baggrund af ovenstående tages der udgangspunkt i, at Selskabet vil have fast driftssted i Danmark og således være begrænset skattepligtig her til landet, jf. selskabsskatteovens § 2, stk. 1, litra a.

I relation til betingelserne for brug for forskerskatteordningen henvises der dernæst til den juridiske vejledning, 2019-2, afsnit C. F. 6.1.5:

"Hvis medarbejderen arbejder for en begrænset skattepligtig udenlandsk arbejdsgiver med fast driftssted her i landet, er det en betingelse for at kunne anvende forskerskatteordningen, at medarbejderen er knyttet til det faste driftssted, og at lønnen udgør en driftsudgift for det faste driftssted. "

Som det fremgår af sagsfremstillingen, vil Medarbejderens arbejdsopgaver i det hele udføres med udgangspunkt fra det danske kontor, dvs. det faste driftssted i Danmark. Medarbejderen vil opholde sig på kontoret i Danmark for ca. 40 % af sin arbejdstid, idet Medarbejderen som følge af ansvar for at udvikle en række markeder udenfor Danmark vil have en del rejseaktivitet ud af landet.

Det kan lægges til grund for besvarelsen af anmodningen om bindende var, at Selskabet ikke har et fast driftssted i de lande (udover Danmark), som Medarbejderens opgaver vil omfatte. Selskabets aktiviteter indenfor Medarbejderens ansvarsområde vil derfor være knyttet til det faste driftssted i Danmark, hvilket også vil være afspejlet i Selskabets allokering af indtægter og udgifter i Sverige henholdsvis Danmark.

Endelig bemærkes, at Medarbejderen alene i ganske få og enkeltstående tilfælde – forventet 5 – 10 gange om året - vil opholde sig i Sverige med henblik på deltagelse i møder.

På baggrund af ovenstående er det min vurdering, at Medarbejderens løn vil skulle henføres til Selskabets faste driftssted i Danmark alene med undtagelse af de helt enkeltstående arbejdsdage, hvor Medarbejderen vil udføre arbejdsopgaver i Sverige, på hvilken baggrund kriterierne om arbejdsgivers skattepligt til Danmark vil være opfyldt, jf. kildeskatteovens § 48E, stk. 1.

Rådgiver indstiller følgelig, at spørgsmål 1 besvares bekræftende.

Skattestyrelsens indstilling og begrundelse

Spørgsmål 1

Det ønskes bekræftet, at Medarbejderen ved ansættelse direkte i Selskabet, jf. nærmere sagsfremstillingen, vil opfylde betingelserne for at kunne beskattes i henhold til kildeskatteovens §§ 48E-F.

Begrundelse

Spørgerne ønsker at foretage en omstrukturering, således at opgaver hos det danske selskab, herunder ansættelsesforholdet med Medarbejderen flyttes til det svenske moderselskab. Spørgerne ønsker samtidig, at Medarbejderen kan fortsætte med at være omfattet af forskerskatteordningen.

Ved besvarelsen af spørgsmålet lægges det til grund, at alle betingelserne for forskerbeskatning er opfyldt forud for ændringen af organisationen og ændringen af Medarbejderens ansættelsesforhold jf. kildeskatteovens §§ 48 E-F.

Derudover forudsættes det, at alle betingelserne for forskerbeskatning bortset fra de ændringer, der spørges til, også fremover opfyldes jf. kildeskatteovens §§ 48 E-F.

Medarbejderen skal herefter opfylde betingelserne for at skifte arbejdsgiver jf. kildeskatteovens § 48 F, stk. 2, og den nye arbejdsgiver skal opfylde betingelserne i kildeskatteovens § 48 E, stk. 1.

Det betyder, at medarbejderen skal tiltræde den nye stilling senest en måned efter ophør af den tidligere stilling. Når den nye arbejdsgiver er et udenlandsk selskab, er det samtidig en betingelse, at selskabet har fast driftssted i Danmark og er begrænset skattepligtigt her i landet. Medarbejderen skal ligeledes være knyttet til det faste driftssted, og lønnen skal udgøre en driftsudgift for det faste driftssted.

Om fast driftssted i Danmark

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

Begrebet fast driftssted fortolkes som udgangspunkt i overensstemmelse med artikel 5 i OECD's modeloverenskomst med tilhørende kommentarer. Se Den juridiske vejledning 2019-2, afsnit C. D. 1.2.2.

Følgende må være til stede, for at et fast driftssted foreligger:

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

Ifølge kommentarerne til OECD's modeloverenskomst (artikel 5, pkt. 4), dækker begrebet "forretningssted" alle lokaler, der benyttes til at udøve foretagendets virksomhed, hvad enten de udelukkende bruges til dette formål eller ej, eller hvor virksomheden simpelthen har et vist areal til sin rådighed.

Det er uden selvstændig betydning, om lokalerne ejes eller lejes af eller på anden måde stilles til rådighed for foretagendet. I det omfang et foretagende faktisk anvender et forretningssted i Danmark, anses foretagendet for at have rådighed over et sådan. Der er ligeledes uden selvstændig betydning, om lokalerne udadtil fremtræder som foretagendets forretningssted ved skiltning eller lignende.

"Forretningssted" kan dermed være alle former for lokaler og arealer, der benyttes til virksomhedens udøvelse, hvilket efter omstændighederne også omfatter en medarbejders hjemmekontor. Et hjemmekontor anses for at være til disposition for foretagendet, hvis medarbejdere faktisk udøver foretagendets virksomhed herfra.

Den svenske koncern er beskæftiget indenfor elektronikbranchen, der omfatter aktiviteter i store dele af verden.

Det er oplyst, at selskabets medarbejder skal udføre arbejdsopgaver her i landet, og varetage opgaver udenfor Danmark. Arbejdsopgaverne vil dog som udgangspunkt blive løst fra kontoret i Danmark.

Ifølge den nuværende ansættelseskontrakt fremgår det under punktet om arbejdsstedets beliggenhed, at medarbejderen er blevet gjort opmærksom på, at stillingen er forbundet med en del rejseaktivitet både i Danmark og udlandet. Det er angivet til at være på 3 – 4 dage ugentligt.

Den pågældende medarbejder er ansat hos et dansk datterselskab og i forbindelse med en påtænkt omstrukturering, vil datterselskabets kontorfaciliteter blive overtaget af det svenske selskab H1 AB. Medarbejderens ansættelsesforhold vil ligeledes blive allokeret til det svenske selskab.

Det lægges til grund, at det svenske selskab H1 AB vil råde over de kontorfaciliteter i Danmark, hvorfra medarbejderen vil udføre sine aktiviteter. Det er oplyst, at medarbejderen vil bruge 40 procent af sin arbejdstid på kontoret i Danmark. Det er endvidere oplyst, at der ikke vil være tale om en tidsbegrænset periode, men at tilstedeværelsen i Danmark vil være permanent.

Om selskabets aktiviteter i Danmark er det ligeledes oplyst, at medarbejderen vil lede markedsføringen, forretningsudviklingen, tilbudsgivningen til kunderne og generel udvikling af de øvrige markeder i udlandet, ligesom der vil blive afholdt fysiske møder med kunder i Danmark.

Det er Skattestyrelsens vurdering, at selskabet opfylder de tre ovennævnte betingelse for at udgøre et fast driftssted. Der er tale, om at selskabet råder over et permanent kontor i Danmark, som medarbejderen vil benytte til at udøve salg og markedsføring af virksomhedens produkter. Skattestyrelsen kan også henvise til SKM2017. 213. SR, hvor salg og markedsføring blev anset som en væsentlig og betydningsfuld del af selskabets kernevirkksomhed.

Efter en samlet konkret vurdering, er det Skattestyrelsens opfattelse, at det svenske selskab H1 AB efter den påtænkte omstrukturering, vil udøve erhverv med fast driftssted her i landet efter selskabsskattelovens § 2, stk. 1, litra a.

Sådan som sagen er oplyst af spørgeren, er det desuden Skattestyrelsens opfattelse, at de pågældende arbejdsopgaver i Danmark ikke har karakter af at være af forberedende eller hjælpende karakter.

Om forskerskatteordningen

Idet det svenske selskab H1 AB efter den påtænkte omstrukturering vil udøve erhverv med fast driftssted her i landet efter selskabsskattelovens § 2, stk. 1, litra a, vil Medarbejderen kunne skifte arbejdsgiver, således at Medarbejderen efter omstruktureringen arbejder for det svenske selskab.

Medarbejderen vil efter det oplyste være knyttet til det svenske selskabs faste driftssted i Danmark, ligesom lønnen vil udgøre en driftsudgift for det faste driftssted alene med undtagelse af de enkeltstående arbejdsdage, hvor Medarbejderen vil udføre arbejdsopgaver i Sverige.

Dermed vil omstruktureringen kunne gennemføres, samtidig med at Medarbejderen fortsat kan være omfattet af forskerskatteordningen.

Indstilling

Skattestyrelsen indstiller, at spørgsmål 1 besvares med ”Ja, se dog begrundelse”.

Skatterådets afgørelse og begrundelse

Skatterådet tiltræder Skattestyrelsens indstilling og begrundelse.

Lovgrundlag, forarbejder og praksis

Spørgsmål 1

Lovgrundlag

Uddrag af kildeskatteloven (LBK nr 117 af 29/01/2016) med indføjelser af ændringerne i lov nr. LOV nr 1745 af 27/12/2016 (30 dages reglen mv.) og LOV nr. 1432 af 05/12/2018 (Afbureaukratisering af forskerskatteordningen).

§ 48 E. Personer, som bliver skattepligtige efter § 1 eller § 2, stk. 1, nr. 1, af vederlag for personligt arbejde hos en arbejdsgiver, som er omfattet af § 1 eller § 2, stk. 1, nr. 4, selskabsskattelovens § 1, § 2, stk. 1, litra a, eller § 3, fondsbeskatningslovens § 1 eller dødsboskattelovens § 1, kan vælge at blive beskattet af vederlag i penge, jf. § 43, stk. 1, efter § 48 F.

Stk. 2. Stk. 1 finder ikke anvendelse for personer, som er skattepligtige efter § 1, og som anses for hjemmehørende i Danmark efter en dobbeltbeskatningsoverenskomst, når der udføres arbejde uden for Danmark under sådanne omstændigheder, at beskatningsretten til indkomsten efter dobbeltbeskatningsoverenskomst overgår til udlandet, Færøerne eller Grønland for mere end 30 arbejdsdage inden for samme kalenderår. 1. pkt. gælder ikke indkomst fra et europæisk forskningsinfrastrukturkonsortium (ERIC), som er oprettet i henhold til Rådets forordning (EF) nr. 723/2009 af 25. juni 2009 om fælles-skabsrammebestemmelser for et konsortium for en europæisk forskningsinfrastruktur (ERIC).«

Stk. 3. Det er en betingelse for anvendelsen af stk. 1, at

1) den skattepligtige ikke inden for de seneste 10 år forud for ansættelsen har været skattepligtig efter § 1 eller § 2, stk. 1, nr. 1-4, 7 eller 9-29, eller stk. 2, jf. dog stk. 5 og 6,

2) den skattepligtige ikke har eller inden for de seneste 5 år forud for ansættelsen har haft direkte eller indirekte del i ledelsen af, kontrollen med eller væsentlig indflydelse på den virksomhed, med hvilken ansættelsesforholdet er indgået, jf. § 43, stk. 2, litra i, 3.-6. pkt.,

3) vederlaget i penge i henhold til ansættelseskontrakten som et gennemsnit inden for samme kalenderår udgør et grundbeløb på mindst 59.500 kr. (2010-niveau) om måneden, hvilket reguleres efter personskattelovens § 20, hvortil kommer bidrag efter lov om Arbejdsmarkedets Tillægspension, jf. dog stk. 4. Ved opgørelsen af vederlaget ses bort fra perioder med barselsorlov.

Stk. 4. Personer, hvis kvalifikationer som forskere ved påbegyndelsen af ansættelsesforholdet er godkendt af en offentlig forskningsinstitution eller Det Frie Forskningsråd, jf. lov om forskningsrådgivning m.v., og som skal udføre forskningsarbejde, er ikke omfattet af vederlagskravet i stk. 3, nr. 3.

Stk. 5. Personer som nævnt i stk. 4 anses for at opfylde betingelserne i stk. 3, nr. 1, selv om de pågældende inden for de seneste 10 år har været skattepligtige efter § 2, stk. 1, nr. 1, af indkomst ved virksomhed af en samlet varighed på højst 12 måneder som gæsteundervisere og lignende på universiteter eller andre forskningsinstitutioner. Sådanne personer anses endvidere for at opfylde betingelserne i stk. 3, nr. 1, selv om der i den i 1. pkt. nævnte periode er indtrådt skattepligt efter § 1, når den pågældendes ophold ved dansk universitet eller forskningsinstitution udelukkende er finansieret af midler hidrørende fra kilder uden for Danmark.

Stk. 6. Personer, som tidligere har været omfattet af §§ 48 E og 48 F, anses for at opfylde betingelserne i stk. 3, nr. 1, selv om de pågældende inden for de seneste 10 år har været skattepligtige efter § 2, stk. 1, nr. 1 af vederlag, der er udbetalt på baggrund af en ansættelsesperiode, som har dannet grundlag for beskatning efter § 48 F.

Stk. 7. Ministeren for videnskab, teknologi og udvikling kan efter forhandling med skatteministeren fastsætte nærmere regler for godkendelse efter stk. 4.

§ 48 F. For personer, som vælger beskatning efter §§ 48 E og 48 F, beregnes A-skatten som 26 pct. af vederlaget i penge i henhold til ansættelseskontrakten. Vederlaget medregnes ikke ved opgørelsen af den skattepligtige indkomst. Beløb og vederlag omfattet af ligningslovens § 16, stk. 1, behandles som vederlag i penge, i det omfang beløbene og vederlagene i henhold til § 43, stk. 2, er gjort til A-indkomst. Der kan ikke foretages fradrag i vederlaget, jf. dog stk. 3. Udgifter til erhvervelse, sikring og vedligeholdelse af vederlaget kan heller ikke fradrages i anden indkomst hos den skattepligtige. Indkomstskattepligten af vederlaget er endeligt opfyldt ved erlæggelse af A-skat og arbejdsmarkedsbidrag.

Stk. 2. Beskatning efter stk. 1 kan finde sted i en eller flere perioder af højst 60 måneders samlet varighed. Hvis nyt ansættelsesforhold, hvor vederlaget beskattes efter stk. 1, tiltrædes senest 1 måned

efter ophør af tidligere tilsvarende ansættelsesforhold, er det ikke en betingelse, at skattepligt indtræder i forbindelse med det nye ansættelsesforholds påbegyndelse. Tidligere perioder, hvor beskatning efter stk. 1 har fundet sted, indgår ikke ved bedømmelsen efter § 48 E, stk. 3, nr. 1.

Stk. 3. Dokumenterede udgifter til obligatoriske udenlandske sociale bidrag, jf. ligningslovens § 8 M, stk. 2-4, medregnes ikke i grundlaget for indeholdelse af skat efter stk. 1. Omfatter vederlag i henhold til ansættelseskontrakten vederlag i penge og andet vederlag, finder 1. pkt. kun anvendelse på den del af de obligatoriske udenlandske sociale bidrag, som forholdsmæssigt svarer til vederlaget i penge.

Stk. 4. Hvis den skattepligtige er gift, finder reglen i personskattelovens § 7, stk. 5, om forhøjelse af den anden ægtefælles grundbeløb ikke anvendelse for grundbeløb, der tilkommer den skattepligtige i indkomstår, hvor der er valgt beskatning efter stk. 1.

Stk. 5. I indkomstår, hvor beskatning efter stk. 1 er valgt, kan den skattepligtige ikke fremføre underskud til fradrag i den skattepligtige indkomst og den personlige indkomst for de følgende indkomstår efter personskattelovens § 13, stk. 1 og 3, medmindre underskuddet hidrører fra erhvervmæssig virksomhed. Hvis den skattepligtige har såvel underskud fra erhvervmæssig virksomhed som andet underskud og samtidig har indkomst, som ikke beskattes efter stk. 1, fordeles denne indkomst forholdsmæssigt ved beregningen af det underskud, der kan fremføres. Er den skattepligtige gift, finder personskattelovens § 13, stk. 2 og 4, kun anvendelse på den skattepligtiges underskud ved erhvervmæssig virksomhed i det pågældende indkomstår. Den skattepligtiges ægtefælle kan ikke fremføre underskud i videre omfang end den skattepligtige.

Stk. 6. Nettorenteudgifter m.v. omfattet af stk. 5 vedrørende gældsforpligtelser, som eksisterer i det tidsrum, hvor beskatning efter stk. 1 er valgt, fordeles ved opgørelsen af den skattepligtige indkomst over den periode, renteudgiften m.v. vedrører. 1. pkt. finder tilsvarende anvendelse på tab på gæld omfattet af kursgevinstloven.

Stk. 7. Ligningslovens § 33 A finder ikke anvendelse for indkomst, som beskattes efter denne paragraf og § 48 E.

Stk. 8. Er indeholdelse af skat sket med et for lavt beløb, skal det manglende beløb modregnes i eventuel overskydende skat, jf. § 62, stk. 1. Er indeholdelsen af skat sket med et for stort beløb, modregnes dette i eventuel restskat efter § 61, stk. 1. Fører modregning efter 1. og 2. pkt. til et samlet overskydende beløb, udbetales dette med procentgodtgørelse efter § 62, stk. 2. Fører modregning efter 1. og 2. pkt. til et samlet resterende beløb, opkræves dette med tillæg af rente beregnet efter § 61, stk. 2, i henhold til fristerne i § 61. Bestemmelserne i § 62, stk. 3, 2. og 3. pkt., § 62 A, stk. 1, 3. pkt., § 62 A, stk. 2, 2. pkt., § 62 A, stk. 3, 2. og 3. pkt., og § 62 A, stk. 4, finder tilsvarende anvendelse.

Uddrag af selskabsskatteloven, lovbekendtgørelse nr. 1164 af 06/09/2016

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

a) udøver et erhverv med fast driftssted her i landet, jf. dog stk. 6. 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.

Bekendtgørelse 1997-06-25 nr. 92 af Overenskomst af 23. september 1996 mellem de nordiske lande til undgåelse af dobbeltbeskatning for så vidt angår indkomst- og formueskatter

Art. 5

Fast driftssted

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

Stk. 2. Udtrykket »fast driftssted« omfatter navnlig:—

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

Stk. 3. Et bygnings-, anlægs-, installations- eller monteringsprojekt, eller virksomhed, der består i planlægning, kontrol, rådgivning eller anden hjælpende personaleindsats i forbindelse med et sådant projekt, udgør et fast driftssted, men kun såfremt projektet eller virksomheden varer i mere end 12 måneder i en kontraherende stat.

Stk. 4. Ved beregning af den tid, som omhandles i stykke 3, anses virksomhed, som udøves af et foretagende, som har interessefællesskab med et andet foretagende, for udøvet af det foretagende, som det har interessefællesskab med, såfremt virksomheden i væsentlig grad er af samme art som den virksomhed, som det sidstnævnte foretagende udøver, og begge foretagenders virksomhed vedrører samme projekt.

Stk. 5. Uanset de foranstående bestemmelser i denne artikel anses udtrykket »fast driftssted« for ikke at omfatte:

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

Stk. 6. Uanset bestemmelserne i stykke 1 og 2 skal et foretagende i tilfælde, hvor en person, der ikke er en sådan uafhængig repræsentant, som omhandles i stykke 7, handler på foretagendets vegne og har og sædvanligvis udøver i en kontraherende stat en fuldmagt til at indgå aftaler i foretagendets navn, anses for at have et fast driftssted i denne stat med hensyn til enhver virksomhed, som denne person påtager sig for foretagendet. Dette gælder dog ikke, såfremt denne persons virksomhed er begrænset til sådanne aktiviteter, som er nævnt i stykke 5, og som, hvis de var udøvet gennem et fast forretningssted, ikke ville gøre dette faste forretningssted til et fast driftssted efter bestemmelserne i nævnte stykke.

Stk. 7. Et foretagende skal ikke anses for at have et fast driftssted i en kontraherende stat, blot fordi det driver erhvervsvirksomhed i denne stat gennem en mægler, kommissionær eller anden uafhængig repræsentant, forudsat, at disse personer handler inden for deres sædvanlige erhvervsvirksomheds rammer.

Stk. 8. Den omstændighed, at et selskab, der er hjemmehørende i en kontraherende stat, kontrollerer eller kontrolleres af et selskab, der er hjemmehørende i en anden kontraherende stat, eller som (enten gennem et fast driftssted eller på anden måde) udøver erhvervsvirksomhed i en anden kontraherende stat, skal ikke i sig selv medføre, at et af de to selskaber anses for et fast driftssted for det andet.

Praksis

Uddrag af Den juridiske vejledning 2019-2, afsnit C. F. 6.1.2

Ny arbejdsgiver og fortsat anvendelse af forskerskatteordningen

Hvis medarbejderen er omfattet af forskerskatteordningen, er det muligt at skifte arbejde og fastholde anvendelse af ordningen, hvis medarbejderen tiltræder det nye arbejde senest en måned efter ophør af den tidligere stilling. Se KSL § 48 F, stk. 2, 2. pkt.

Bemærk

De øvrige betingelser for at anvende ordningen skal være opfyldt, men medarbejderen behøver ikke at fraflytte Danmark i den mellemliggende periode på højst en måned.

Uddrag af Den juridiske vejledning 2019-2, afsnit C. F. 6.1.5

Regel

En medarbejder kan anvende forskerskatteordningen, hvis arbejdsgiveren er:

- En person eller et dødsbo, der er fuldt skattepligtig, jf. KSL § 1 eller DBSL § 1
- En person eller et dødsbo, der er begrænset skattepligtig af indkomst fra erhverv med fast driftssted her i landet eller deltagelse i en erhvervsvirksomhed med fast driftssted her, jf. KSL § 2, stk. 1, nr. 4 eller DBSL § 1, stk. 3
- Et selskab, der er fuldt skattepligtigt, jf. SEL § 1
- Et selskab, der er begrænset skattepligtigt af indkomst fra erhverv med fast driftssted her i landet eller deltagelse i en erhvervsvirksomhed med fast driftssted her, jf. SEL § 2, stk. 1, litra a
- En institution, som er omfattet af SEL § 3
- En fond eller forening, som er skattepligtig efter FBL § 1.

Se KSL § 48 E, stk. 1.

Arbejde i et fast driftssted af en udenlandsk arbejdsgiver

Hvis medarbejderen arbejder for en begrænset skattepligtig udenlandsk arbejdsgiver med fast driftssted her i landet, er det en betingelse for at kunne anvende forskerskatteordningen, at medarbejderen er knyttet til det faste driftssted, og at lønnen udgør en driftsudgift for det faste driftssted.

I tilfælde, hvor lønudbetalingen til medarbejderen sker direkte fra det udenlandske hovedkontor, kan dette således accepteres i forbindelse med anvendelse af forskerskatteordningen, når lønudgiften skattemæssigt skal henføres til det danske faste driftssted eller den danske filial. Denne virksomhedsinterne proces vil ikke ændre på, at medarbejderen er skattepligtig af vederlag for personligt arbejde i tjenesteforhold.

Ved lov nr. 1432 af 05/12/2018 er der vedtaget en ændring, således at virksomhedens etableringsform fremover ikke har betydning for anvendelse af forskerskatteordningen. En person, der er ansat af en udenlandsk virksomhed, kan således i modsætning til tidligere praksis udstationeres til at arbejde for virksomhedens danske filial. Se SKM2018. 64. LSR om den tidligere praksis.

Uddrag af Modeloverenskomst af 1992 til overenskomst til undgåelse af dobbeltbeskatning, for så vidt angår indkomst- og formuesskatter (Oversættelse af OECD's modeloverenskomst fra 1992 som revideret senest i 2014)

Fast driftssted

Art. 5

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

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

a) et sted, hvorfra foretagendet ledes; -b) en filial; -c) et kontor; -d) en fabrik; -e) et værksted og -f) en grube, en gas- eller olie kilde, et stenbrud eller et andet sted, hvor naturforekomster udvindes.

Stk. 3. Et bygnings-, anlægs- eller installationsarbejde skal i sig selv kun medføre, at stedet betegnes som fast driftssted, hvis det opretholdes mere end 12 måneder.

Stk. 4. Uanset foranstående bestemmelser i denne artikel skal udtrykket "fast driftssted" ikke 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 forædling hos et andet foretagende; -d) opretholdelsen af et fast forretningssted udelukkende for at foretage indkøb af varer eller fremskaffe oplysninger til foretagendet; -e) opretholdelsen af et fast forretningssted udelukkende i det øjemed at udføre anden virksomhed af forberedende eller hjælpende art for foretagendet; -f) opretholdelsen af et fast forretningssted udelukkende med henblik på en kombination af de under 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.

Uddrag fra kommentarerne til OECD's modeloverenskomsten fra 2017 (dansk version)

Stk. 1

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 forretnings-

sted". 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.

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.

Uddrag af Den juridiske vejledning 2019-2, afsnit C. D. 1.2.2 Erhvervsvirksomhed med fast driftssted her i landet

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.

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

Den juridiske vejledning 2019-2, 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. Se punkt 58-78 i kommentaren til 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
- Opretholdelsen af et fast forretningssted, der udelukkende skal udøve en kombination af de aktiviteter, der står på listen ovenfor.

Listen er ikke udtømmende. (...)

SKM2017. 213. SR

Skatterådet kan 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.