

Udskriftsdato: 3. januar 2026

AFG nr 10722 af 22/09/2015 (Gældende)

Bindende svar - Fast driftssted og kursusvirksomhed i Danmark

Ministerium: Skatteministeriet

Journalnummer: 14-4325197

Bindende svar - Fast driftssted og kursusvirksomhed i Danmark

Selskab A er et selskab i B Group, der påtænker at levere en række undervisningsydelser til kunder i Danmark. Efter det oplyste forestår spørger undervisning her i landet p.t. for én enkelt kunde - selskab X. Der sker her - i kundens lokaler - virksomhedsudøvelse af spørger, nemlig undervisning og instruktion af kundens personale, herunder indledende teoretisk undervisning for deltagerne, og hvor undervisningen gennemføres enten af spørgers medarbejdere eller af medarbejdere i andre koncernselskaber / freelancere på spørgers vegne. Kursusdeltagerne deltager herefter senere i træning hos spørger i Y-land. Skatterådet kan ikke bekræfte, at Selskab A ikke er skattepligtig af et fast driftssted i Danmark, i forbindelse med de påtænkte undervisningsydelser til kunder i Danmark.

Derimod kan Skatterådet bekræfte, at Selskab A ikke har et fast forretningssted i momsmæssig henseende som følge af de uddannelsesaktiviteter, der udføres i Danmark, samt at Selskab A ikke vil være forpligtet til at opkræve moms som følge af de uddannelsesaktiviteter, der udføres i Danmark.

Skatterådsmøde 22. september 2015 - SKM2015. 634. SR

Spørgsmål

1. Kan det bekræftes, at Selskab A, et selskab i B Group, ikke er skattepligtig af et fast driftssted i Danmark, i forbindelse med de påtænkte undervisningsydelser til kunder i Danmark?
2. Kan det bekræftes, at Selskab A, et selskab i B Group, ikke har et fast forretningssted i momsmæssig henseende som følge af de uddannelsesaktiviteter, der udføres i Danmark?
3. Kan det bekræftes, at Selskab A, et selskab i B Group, ikke vil være forpligtet til at opkræve moms som følge af de uddannelsesaktiviteter, der udføres i Danmark?

Svar

1. Nej
2. Ja
3. Ja

Beskrivelse af de faktiske forhold

Selskab A er et selskab i B Group, der påtænker at levere en række undervisningsydelser til kunder i Danmark, jf. nedenfor.

Selskab A er skattemæssigt hjemmehørende i Y-land, men det er repræsentantens vurdering, at den påtænkte levering af de nedenfor nævnte ydelser ikke vil medføre et i skattemæssig henseende fast driftssted i Danmark for selskab A, og at de påtænkte aktiviteter således ikke medfører, at selskab A er selvangivelsespligtigt af et fast driftssted i Danmark. Det er endvidere repræsentantens vurdering, at der ligeledes ikke vil blive tale om et fast forretningssted i momsmæssig henseende.

Selskab A er en dattervirksomhed i B Group. Selskab A har hjemsted og sin centrale administration i Y-land.

Selskab A leverer alene en række service ydelser, herunder primært undervisning og instruktion nationalt såvel som internationalt, samt dertil knyttede ydelser. Den nedenfor beskrevne undervisning gennemføres enten af selskab As medarbejdere eller af medarbejdere i andre koncernselskaber / freelancere på selskab As vegne. I begge tilfælde er selskab A berettiget til direkte at lede samtlige medarbejdere, der udfører de påtænkte aktiviteter.

Undervisningen omfatter instruktioner og indledende teoretisk undervisning for deltagere, som senere skal deltage i træning hos selskab A i Y-land. Undervisningen finder sted i kundens lokaler i Danmark. De pågældende lokaler stilles til rådighed af kunden uden særskilt aftale herom. Kursusinstruktørerne udfører deres arbejde i kundens lokaler og har alene gæstestatus og deraf følgende adgang til lokalerne. Der stilles ikke lokaler til rådighed for kursusinstruktørernes arbejde eller forberedelse hos kunden.

De aktiviteter, som selskab A udfører i Danmark, er en del af kurserne, som selskab A tilbyder den danske kunde, X. Kurserne består hovedsageligt af følgende uddannelseselementer:

- Computerbaseret Træning
- Klasseforelæsninger (i Danmark)
- Teoretisk eksaminering (i Danmark)
- Praktisk træning mv. (i Y-land)

Undervisningen i Danmark vil finde sted med jævne mellemrum. Hvert kursus strækker sig alene over et begrænset antal sammenhængende dage. Der vil sædvanligvis være et par uger/måneder imellem de enkelte kurser.

Selskab A planlægger overordnet at afholde cirka 140 undervisningsdage pr. år - spredt ud over året. Undervisningsdagene tælles pr. deltager, hvilket vil sige, at hvis to deltagere deltager i undervisningen den samme dag, tæller dette som to undervisningsdage. Således vil selskab A-personale samlet set opholde sig i Danmark under 140 dage pr. år.

Indtægterne fra undervisningsaktiviteterne i Danmark forventes at beløbe sig til mellem (...) - (...) -beløb.

Spørgers repræsentant har videre oplyst, at selskab A således med X har indgået aftale om undervisning og instruktion af X' personale.

(...)

Aftalen løber fra x-dato 2012 til y-dato 2017. Derefter kan parterne efter gensidig overenskomst forlænge aftalen.

Af fremlagt oversigt over undervisningsdage, som selskab A har haft gennemført for X' personale i Danmark, fremgår det, at der i 2014 har været i alt 38 undervisningsdage, med i alt 228 undervisningstimer. I 2015 har der indtil videre i januar og februar 2015 været 8 undervisningsdage med i alt 46 undervisningstimer.

Det er således kun klasseforelæsningsene, der finder sted i Danmark (teoretisk træning, klasseforelæsnings- og teoretisk eksaminering), mens den praktiske træning foregår i Y-land.

Klasselektionerne i Danmark består af 4 forskellige klasselektioner/emner:

(...)

Der er maksimalt 10-15 deltager på hvert kursus.

Spørgers opfattelse og begrundelse

Spørgsmål 1

Det er spørgers repræsentants opfattelse, at med udgangspunkt i dobbeltbeskatningsoverenskomsten mellem Danmark og Y-land ("DBO'en") og OECD's modeloverenskomst bør selskab As aktiviteter i Danmark ikke anses for at udgøre et fast driftssted.

I henhold til artikel 5, stk. 1, i DBO'en er et fast driftssted således et fast forretningssted, hvor et foretagendes virksomhed helt eller delvist udøves. For at et fast driftssted kan anses for at være til stede, skal samtlige 4 betingelser alle være opfyldt:

- i. Der skal være et *fast forretningssted* eller en *forretningsfacilitet*.
- ii. Forretningsstedet skal være *fast*, dvs. *der skal være et tidsmæssigt element*.
- iii. Forretningsstedet skal være til foretagendes *disposition* eller *rådighed*.
- iv. Virksomheden skal *udøves* gennem det faste forretningssted.

På baggrund af de ovenfor nævnte aktiviteter, der påtænkes udført af selskab A i Danmark, skal repræsentanten hermed knytte nedenstående bemærkninger til navnlig betingelserne om varighed og disposition eller rådighed:

(ii) Forretningsstedet skal være fast, dvs. der skal være et tidsmæssigt element

I henhold til OECD's modeloverenskomst anses et fast driftssted alene for at foreligge, hvis forretningsstedet har en vis grad af tidsmæssig varighed, dvs. at det ikke er ren midlertidig karakter. Varighed i forhold til definitionen af et fast driftssted indebærer, at det faste forretningssted skal anvendes løbende i overensstemmelse med en blivende forretningsmæssig aktivitet. Anvendelse over en periode på mere end seks måneder indikerer sædvanligvis tilstedeværelsen af et fast driftssted, hvorimod anvendelse i mindre end seks måneder normalt ikke er tilstrækkeligt til at antage, der foreligger et fast driftssted.

Da de i Danmark udførte undervisningsaktiviteter vil finde sted lejlighedsvist, vil betingelsen vedrørende varighed ikke være opfyldt i den konkrete sag. Selskab A er således ikke i stand til på gentagen basis at kunne anvende kundens forretningssted, ligesom SELSKAB A ikke vil benytte et specifikt/bestemt sted ved udøvelse af sine aktiviteter i Danmark. Kurserne afholdes i stedet på en række skiftende lokaliteter hos de pågældende kunder. Eftersom de enkelte kurser kun varer ganske få dage, og der er betydelige afbrydelser mellem de enkelte kurser, vil selskab As aktivitet i Danmark ikke være tilstrækkelig etableret (fast i tid og sted) til at udgøre et fast driftssted.

Henset til at den samlede varighed af selskab As aktiviteter i Danmark ikke forventes at overstige seks måneder inden for en 12 måneders periode, samt at de forventede 140 undervisningsdage i Danmark forventes at ligge spredt ud over hele året, vil selskab As aktiviteter i Danmark således ikke udgøre et fast driftssted. Yderligere, da et fast forretningssted normalt ikke anses for at eksistere, hvor der drives virksomhed i et land via et fast forretningssted i mindre end seks måneder (jf. artikel 6 i OECD's kommentarer til art. 5 i OECD's modeloverenskomst), må den begrænsede samlede varighed og spredningen af selskab As aktiviteter anses for at udelukke, at der foreligger et fast forretningssted.

(iii) Skattemynderens kontrol over og beføjelser til at afhænde det faste forretningssted

Selskab A kan desuden ikke anses for at have et forretningssted til foretagendes disposition eller rådighed.

Betingelsen om "disposition eller rådighed over et fast forretningssted" er temmelig vagt formuleret og åben for fortolkning. På den ene side betyder den blotte tilstedeværelse af en virksomhed på et bestemt sted ikke nødvendigvis, at virksomheden råder over det pågældende sted. På den anden side forudsætter rådighedsbeføjelsen ikke nødvendigvis en formel, juridisk ret (såsom leje eller leasing) til at anvende et bestemt sted, men kan også udspringe af faktiske forhold. Sådanne omstændigheder kan være en permanent arbejdsplads på stedet (dvs. et kontor og et skrivebord) eller ubegrænsede adgangsrettigheder til lokaler mv.

I den konkrete sag vil selskab A ikke opnå en formel, juridisk ret til at anvende kundens lokaler (kursuslokalerne er ikke udlejet til selskab A), ligesom de faktiske forhold ikke medfører en beføjelse til at råde over et fast forretningssted. Selskab As kursusinstruktører har ikke deres egen permanente arbejdsplads hos kunden. I henhold til deres rolle som instruktører anvender de kun lokaler, som stilles til rådighed af kunden med henblik på kursusaktiviteterne. Den blotte anvendelse af sådanne kursuslokaler antages ikke at være tilstrækkeligt for, at der foreligger et fast driftssted.

Som følge af selve arten af aktiviteterne kan det ligeledes ikke antages, at selskab As personale får ubegrænsede adgangsrettigheder til kundens lokaler. Selskab As undervisere er kun til stede et begrænset antal dage og får kun adgang til nærmere angivne lokaler hos kunden. Det kan navnlig ikke antages, at selskab As medarbejdere får mulighed for at bevæge sig frit rundt i kundens lokaler. De faktiske forhold tilsiger således, at selskab A ikke har kontrol over eller øvrige beføjelser til at disponere over et fast forretningssted i Danmark.

Det er således repræsentantens vurdering, at selskab A som følge af deres aktiviteter i Danmark ikke har den nødvendige fasthed i såvel tidsmæssig som geografisk henseende som krævet efter ovennævnte betingelser. Tilsvarende kan de lokaler m.m. hvorfra selskab A udøver deres aktivitet ikke kan anses at være til disposition endsige til rådighed for selskab A.

Spørgsmål 2

De påtænkte aktiviteter kan ligeledes ikke anses at medføre et fast forretningssted i momsmæssig henseende. Et fast forretningssted forudsætter således tilstedeværelsen af medarbejdere og tekniske ressourcer i Danmark med henblik på levering af en ydelse.

Som følge af de planlagte undervisningsaktiviteter i Danmark, vil en række medarbejdere (Selskab As medarbejdere eller medarbejdere i andre koncernselskaber / freelancere) være til stede i Danmark. Denne fysiske tilstedeværelse af selskab As kursusledere i Danmark, vil imidlertid alene omfatte de perioder, hvori der faktisk undervises. Det er derfor repræsentantens vurdering, at der ikke forefindes medarbejdere i et omfang, der vil bevirke et fast forretningssted.

Ligeledes er det vurderingen, at selskab As aktiviteter i Danmark ikke indebærer, at sådanne tekniske ressourcer som krævet i forhold til et fast forretningssted vil være til stede. Den ene årsag hertil er, at leveringen af undervisningsydelser i Danmark ikke forudsætter et stort antal tekniske ressourcer (lokaler og arbejdsmaterialer), hvorimod undervisningsforløbets eneste komplekse undervisningsfacilitet er placeret i Y-land. Den anden årsag er, at lokaler i Danmark (undervisnings- og mødelokaler) stilles gratis til rådighed af selskab As kunder, og underviserne får ikke egen, ubegrænset adgang til lokalerne; ej heller nogen særskilt arbejdsplads hos kunderne. Dette underbygger således, at de krævede, tekniske ressourcer ikke vil være til stede. Således vil de påtænkte aktiviteter heller ikke af denne grund anses for et fast forretningssted i momsmæssig henseende.

SKATs indstilling og begrundelse

Spørgsmål 1

Det ønskes bekræftet, at selskab A, et selskab i B Group, ikke er skattepligtig af et fast driftssted i Danmark, i forbindelse med de påtænkte undervisningsydelser til kunder i Danmark.

Lovgrundlag

Selskabsskatteloven § 2, stk. 1

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. Skattepligten omfatter udøvelse af erhverv med fast driftssted her i landet eller deltagelse i en erhvervsvirksomhed med fast driftssted her.

Dobbeltbeskatningsoverenskomst mellem Danmark og Y-land, artikel 5, stk. 2 og 3, jf. Bekendtgørelse af overenskomst af 22. november 1995 (BKI nr. 158 af 06/12/1996), artikel 5

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

2. Udtrykket "fast driftssted" omfatter navnlig:

a) et sted, hvorfra et foretagende ledes,

b) en filial,

c) et kontor,

d) en fabrik,

e) et værksted, og

f) en mine, en olie- eller gaskilde, et stenbrud eller ethvert andet sted, hvor naturforekomster udvindes.

3. (...)

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

anvendelsen af indretninger udelukkende til oplagring, udstilling eller udlevering af varer tilhørende foretagendet;

opretholdelsen af et varelager, tilhørende foretagendet, udelukkende til oplagring, udstilling eller udlevering;

opretholdelsen af et varelager, tilhørende foretagendet, udelukkende til bearbejdelse eller forarbejdelse hos et andet foretagende;

opretholdelsen af et fast forretningssted udelukkende for at foretage indkøb af varer eller indsamle oplysninger til foretagendet;

opretholdelsen af et fast forretningssted udelukkende for at udøve enhver anden virksomhed af forberedende eller hjælpende art for foretagendet;

opretholdelsen af et fast forretningssted udelukkende til udøvelse af flere af de i litra a) - e) nævnte formål, forudsat, at virksomheden på det faste forretningssted, der er et resultat af denne kombination, er af forberedende eller hjælpende art.

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

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

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

(...)

OECDs modeloverenskomstens artikel 5 svarer indholdsmæssigt til ovenfor anførte bestemmelser.

Kommentarerne til artiklerne i OECD's modeloverenskomst som revideret senest i 2014, artikel 5

1. Hovedanvendelsen for begrebet "fast driftssted" er at fastsætte en kontraherende stats ret til at beskatte fortjeneste, oppebåret af et foretagende, der er hjemmehørende i den anden kontraherende stat. I henhold til art. 7 kan en kontraherende stat ikke beskatte fortjeneste, oppebåret af et foretagende, der er hjemmehørende i den anden kontraherende stat, medmindre det udøver sin virksomhed gennem et fast driftssted der.

(...)

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

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

(...)

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

4.1. (...) Der kræves ikke nogen formel juridisk ret til at anvende arealet. (...)

4.2. 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. Dette kan illustreres ved følgende eksempler, hvor et foretagendes repræsentanter er til stede i et andet foretagende. Som et første eksempel kan nævnes en sælger, der regelmæssigt besøger en større kunde for at optage ordrer og i den forbindelse

taler med indkøbschefen på dennes kontor. I dette tilfælde er kundens lokaliteter ikke til disposition for det foretagende, sælgeren arbejder for, og konstituerer derfor ikke et fast forretningssted, hvorfra foretagendets virksomhed udøves.

4.3. Et andet eksempel er en ansat i et selskab, der for en længere periode har ret til at anvende et kontor i et andet selskab (f.eks. et nyligt erhvervet datterselskab) for at sikre, at det sidstnævnte selskab opfylder dets forpligtelser i henhold til kontrakter, der er indgået med det førstnævnte selskab. I dette tilfælde udfører den ansatte virksomhed, der er relateret til det førstnævnte selskabs virksomhed, og kontoret, der er til hans disposition i det andet selskab, vil udgøre et fast driftssted for hans arbejdsgiver forudsat, at kontoret er til hans disposition i en tilstrækkelig lang tidsperiode til at udgøre et "fast forretningssted" (se pkt. 6-6.3) og at den virksomhed, der udøves dér, går ud over den virksomhed, der henvises til i artiklens stk. 4.

4.4. Et tredje eksempel er et transportforetagende, der hver dag gennem en årrække anvender et bestemt leveringssted i en kundes lager til at aflevere varer, der er købt af kunden. I dette tilfælde vil transportforetagendets tilstedeværelse på leveringsstedet hos kunden være så begrænset, at foretagendet ikke kan anses for at have et sted til sin rådighed, der kan konstituere et fast driftssted for foretagendet.

4.5. Et fjerde eksempel er en maler, som gennem to år tilbringer 3 dage om ugen i en kundes store kontorbygning. I dette tilfælde vil malerens tilstedeværelse i kontorbygningen, hvor han udøver sit hovederhverv (nm. at male), konstituere et fast driftssted for maleren.

4.6. Ordene "gennem hvilket" skal forstås bredt og finder anvendelse i enhver situation, hvor forretningsvirksomhed udøves på en bestemt lokalitet, der er til foretagendets disposition med henblik på udøvelsen af aktiviteten.

(...)

5.1. Hvor virksomheden, der udøves af et foretagende, er af en sådan karakter, at virksomheden ofte flytter mellem lokaliteter, der grænser op til hinanden, kan der være vanskeligheder forbundet med at bestemme, om der er et enkelt "forretningssted" (...) vil der almindeligvis anses at foreligge et enkelt forretningssted i tilfælde, hvor - under hensyn til aktivitetens karakter - en særskilt lokalitet, inden for hvilken aktiviteten flyttes rundt, kan identificeres som værende en kommerciel og geografisk helhed i relation til aktiviteten.

5.2. Dette kan illustreres ved eksempler. En mine udgør klart et enkelt forretningssted, selvom den forretningsmæssige virksomhed kan bevæge sig fra en lokalitet til en anden (...). På samme måde kan et "kontorhotel", i hvilket et rådgivningsfirma regelmæssigt lejer forskellige kontorer, anses som et enkelt forretningssted for firmaet, idet bygningen udgør en geografisk enhed og hotellet er et enkelt forretningssted for rådgivningsforetagendet. Tilsvarende, hvis en handlende sætter sin stand op forskellige steder i en gade eller på et marked, foreligger der et enkelt forretningssted for denne handlende.

5.3. Hvis der derimod ikke er kommerciel sammenhæng, medfører det faktum, at virksomhed kan udøves inden for et afgrænset geografisk område, ikke, at dette område skal anses for et enkelt forretningssted. Hvis f.eks. en maler successivt, i henhold til en række kontrakter, der ikke har forbindelse med hinanden, arbejder i en stor kontorbygning for et antal forskellige kunder, vil malerarbejdet ikke blive anset for et enkelt projekt, og bygningen skal således ikke anses for et enkelt forretningssted med hensyn til dette arbejde. (...)

5.4. Omvendt kan et arbejdsområde, hvor der udføres virksomhed, som er en del af et enkelt projekt og som udgør en sammenhængende kommerciel enhed, mangle den nødvendige geografiske sammenhæng

til at kunne anses for et enkelt forretningssted. Hvis f.eks. en rådgiver arbejder i forskellige filialer på adskilte lokaliteter med et enkelt projekt, der har til formål at oplære ansatte i en bank, skal hver filial behandles særskilt. Hvis rådgiveren imidlertid skifter mellem kontorer inden for den samme bankfilial, skal han anses for at befinde sig på samme forretningssted. Hver enkelt bankfilial udgør en geografisk sammenhæng, der ikke er til stede, når rådgiveren bevæger sig mellem filialer, beliggende på forskellige lokaliteter.

(...)

6. Eftersom forretningsstedet skal være fast, følger det heraf, at et fast driftssted kun kan antages at foreligge, hvis forretningsstedet har en vis grad af varighed, det vil sige, at det er af ikke blot midlertidig karakter. Et forretningssted kan imidlertid udgøre et fast driftssted, selvom det rent faktisk kun eksisterer i meget kort tid som følge af, at virksomheden er af en sådan art, at dens udøvelse kun varer kort tid. Det er undertiden vanskeligt at afgøre, om dette er tilfældet. Den praksis, som medlemslandene har haft med hensyn til tidsperioden, har ikke været ensartet, men erfaringen har vist, at et fast driftssted normalt ikke er anset for at foreligge, hvis en virksomhed i et land er udøvet gennem et forretningssted, der blev opretholdt i mindre end seks måneder. En undtagelse har været de tilfælde, hvor virksomheden har været af stadig tilbagevendende karakter; i disse tilfælde skal hver tidsperiode, i hvilken forretningsstedet er benyttet, ses i sammenhæng med det antal gange, forretningsstedet er benyttet (hvilket kan strække sig over et antal år). En anden undtagelse er gjort i tilfælde, hvor virksomhedsudøvelsen udelukkende fandt sted i dette land; i denne situation kan virksomheden som følge af sin natur være af kort varighed, men da den udelukkende udøves i dette land, er tilknytningen til dette land stærkest. Omvendt viser praksis, at der har været mange tilfælde, hvor et fast driftssted er anset for at foreligge, hvis forretningsstedet har været opretholdt i en periode, der overstiger seks måneder. For at lette administrationen kan lande være tilskyndet til at hense til foranstående ved stillingtagen til, hvorvidt et forretningssted, der kun eksisterer i et kortere tidsrum, udgør et fast driftssted.

(...)

Bemærkninger til kommentaren:

45.7. Y-land er ikke enig i fortolkningen af "maler-eksemplet" i pkt. 4.5, som ikke anses for at være i overensstemmelse med det princip, der er fastsat i den første sætning i pkt. 4.2, således at der ikke foreligger fast driftssted i henhold til art. 5, stk. 1 i Modeloverenskomsten. Med hensyn til eksemplet i pkt. 5.4 vil Y-land kræve, at rådgiveren kan disponere over de kontorer, der anvendes bortset fra hans blotte tilstedeværelse under oplæringsaktiviteterne.

Den juridiske vejledning 2015-1 afsnit C. D. 1.2.2, Erhvervsvirksomhed med fast driftssted her i landet

Det fremgår, at begrebet fast driftssted i selskabsskatteloven § 2, stk. 1, litra a fortolkes som udgangspunkt i overensstemmelse med art. 5 i OECDs modeloverenskomst med tilhørende kommentarer.

Praksis

TfS 1987, 50 LSR – Et engelsk selskab, der ydede dykkerservice til en dansk aftalepartners efterforskning og indvinding af kulbrinter, blev ikke anset for at have fast driftssted i Danmark. Selskabet rådede ikke over lokaler, men havde udstyr og maskiner, som flyttedes til forskellige lokaliteter her. LSR fandt ikke, at dette udstyr mv. kunne anses som et fast forretningssted i DBO's forstand. Da der ikke var nogen i Danmark, der kunne binde det engelske selskab, kunne agentreglen i DBO's artikel 5, stk. 5, heller ikke finde anvendelse. Da det engelske selskab herefter ikke havde fast driftssted i Danmark, var der ikke grundlag for at beskatte de indtægter, som selskabets engelske ansatte havde tjent ved arbejde i Danmark.

SKM2008. 844. SR

Det var oplyst, at Spørger var en certificerings- og akkrediteringsvirksomhed med hovedkontor i X-by i EU-landet Y. Spørgers arbejdsområder omfattede kontrolteknologi, kvalitetssikring, sikkerhed mv. Selskabet ydede blandt andet rådgivning i forbindelse med udvikling og testning, herunder udstedelse af certifikater i henhold til gældende EU-direktiver. Spørger havde indgået kontrakt med B vedrørende sikkerhedsvurdering af et dansk byggeprojekt.

Opgaverne udførtes løbende under byggeprojektets gennemførelse. Spørgers opgaver ville i alt væsentligt blive udført på selskabets hovedkontor i X-by i landet Y. Enkelte nøglemedarbejdere ville dog fra tid til anden komme kortvarigt til Danmark for at deltage i projektmøder med B og underrådgiverne. Møderne forventedes maksimalt afholdt en gang om måneden og ville normalt ikke strække sig over mere end én til to dage. Formålet med møderne ville primært være at indsamle tekniske data og informationer til viderebearbejdelse på hovedkontoret i landet Y, samt at diskutere (foreløbige) resultater af det analysearbejde, som spørgeren havde udført i landet Y. Arbejdet ville endvidere indebære kortvarige besøg i Danmark for at foretage besigtigelser.

Skatterådet fandt ikke, at spørger ville få fast driftssted i Danmark. Dette uanset, at selskabet havde en filial registreret i Danmark. Det var oplyst, at registrering af en filial var nødvendiggjort af et EU direktiv.

SKM2011. 288. SR

Skatterådet fandt, at et lokale, der udelukkende blev benyttet til pauserum for lokomotivførere, ikke udgjorde et fast driftssted for et udenlandsk selskab. Anvendelsen af lokalet måtte betegnes som virksomhed af forberedende eller hjælpende karakter for foretagendet. Hvilerummet blev alene anvendt til ophold og hvilested for lokomotivførere. Der var ikke mødefaciliteter i rummet, og der blev ikke afholdt møder på stedet. Lokalet udgjorde ikke en væsentlig og betydningsfuld del af foretagendets virksomhed i sin helhed. De ydelser, der blev præsteret i lokalet, var så fjerne fra den faktiske overskudsfrembringelse, at det ville være vanskeligt at henføre noget overskud til det faste forretningssted.

SKM2012. 313. SR

Et polsk selskab agtede at indgå aftale med en dansk tandlægevirksomhed om levering af tandlægeydelser. Det kunne ikke bekræftes, at det polske selskab ikke ville få fast driftssted i Danmark ved udførelse af tandlægeydelser i den danske tandlægeklinik.

SKM2013. 545. SR— En person påtænkte at flytte til Sverige og opsige sin hidtidige lejebolig i Danmark. Herefter vil vedkommende drive erhverv i Danmark, men han ville ikke længere have bopæl i Danmark og ville derfor ikke være fuldt skattepligtig til Danmark efter KSL § 1, stk. 1, nr. 1. Personen ville opholde sig i Danmark i mere end 183 dage årligt, da han ville udføre arbejde i Danmark 5 dage om ugen, men ville ikke overnatte i Danmark. Derfor blev personen heller ikke anset for at ville opholde sig i Danmark i et tidsrum af mindst 6 måneder, og ville ikke blive anset for fuld skattepligtig efter KSL § 1, stk. 1, nr. 2. Personen ville alene være begrænset skattepligtig af sin virksomhed i Danmark. Virksomheden ville anses for at have fast driftssted i Danmark, hvis personen én gang om ugen lejede et kliniklokale i Danmark på timebasis. Personen ville ikke have fast driftssted i Danmark, hvis han kørte rundt til private og behandlede på deres bopæle i Danmark.

Begrundelse

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 til Danmark, når der udøves et erhverv med fast driftssted her i landet.

Begrebet fast driftssted fortolkes som udgangspunkt i overensstemmelse med artikel 5 i OECDs modeloverenskomst med tilhørende kommentarer, jf. Den juridiske vejledning 2014-2, afsnit C. D. 1.2.2.

Bestemmelsen i modeloverenskomstens artikel 5 indeholder i stk. 1 en generel definition af udtrykket "fast driftssted". I henhold til definitionen udgør et "fast driftssted" et fast forretningssted, igennem hvilket et foretagendes virksomhed udøves helt eller delvis. Definitionen indeholder derfor følgende betingelser:

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

Af kommentarerne til OECDs modeloverenskomst fremgår det, at udtrykket "forretningssted" dækker alle lokaler, indretninger eller installationer, der benyttes til at udøve foretagendets virksomhed. Det er uden betydning, om lokalerne, indretningerne eller installationerne ejes eller lejes af eller på anden måde stilles til rådighed for foretagendet. Et forretningssted kan således befinde sig inden for et andet foretagendes område, og når det udenlandske foretagende til stadig anvendelse har visse lokaler eller dele deraf, der er ejet af fx en kunde. Der kræves således ikke nogen formel juridisk ret til at anvende arealet eller lokalet.

På den baggrund synes der at kunne statueres fast driftssted for spørger, når henses til at undervisning finder sted i Danmark og i kundens lokaler. Det bemærkes, at spørger efter det oplyste forestår undervisning her i landet p.t. for én enkelt kunde - X. Der sker her - i kundens lokaler - virksomhedsudøvelse af spørger, nemlig undervisning og instruktion af kundens personale, herunder indledende teoretisk undervisning for deltagerne, og hvor undervisningen gennemføres enten af spørgers medarbejdere eller af medarbejdere i andre koncernselskaber / freelancere på spørgers vegne.

Kursusdeltagerne deltager herefter senere i træning hos spørger i Y-land.

Af kommentarerne til OECDs modeloverenskomst fremgår det, at et fast driftssted dog normalt ikke anses for at foreligge, hvis en virksomhed i et land er udøvet gennem et forretningssted, der opretholdes i mindre end seks måneder. En undtagelse har været de tilfælde, hvor virksomheden har været af stadig tilbagevendende karakter. I disse tilfælde skal hver tidsperiode, i hvilken forretningsstedet er benyttet, således ses i sammenhæng med det antal gange, forretningsstedet er benyttet.

Efter det oplyste finder undervisningen i Danmark sted med jævne mellemrum, men hvert kursus strækker sig dog alene over et begrænset antal dage, og der vil sædvanligvis være et par uger/måneder imellem de enkelte kurser. Spørgers undervisnings- og kursusaktivitet her i landet strækker sig imidlertid over flere år. I henhold til indgået kontrakt over årene 2012-2017, og med mulighed for forlængelse.

Varigheden af undervisningen, som spørger gennemfører i Danmark, er således hver gang kortvarigt, og består af enkeltstående kursusforløb, men i relation til spørger må undervisnings- og kursusaktivitet her i landet imidlertid anses for en kommerciel og geografisk helhed varetaget af spørger over for den samme kunde, og endvidere er det en virksomhed, som finder sted med jævne mellemrum og gennem flere år.

SKAT finder på den baggrund, at spørger må anses for at have fast driftssted i Danmark, jf. selskabsskatelovens § 2, stk. 1, litra a.

SKAT finder her ikke, at de under praksis refererede afgørelser er umiddelbart sammenlignelige med nærværende sag. Det bemærkes dog, at i afgørelsen, SKM2013. 545. SR, fandtes en person begrænset skattepligtig af sin virksomhed i Danmark, hvis personen én gang om ugen lejede et kliniklokale i Danmark på timebasis, hvorimod personen ikke ville have fast driftssted i Danmark, hvis han kørte rundt til private og behandlede på deres bopæle i Danmark. I nærværende sag vil spørger hver gang i forbindelse med undervisning i Danmark være på samme kundes lokaler.

I SKM2008. 844. SR var der tale om, at enkelte nøglemedarbejdere fra tid til anden ville komme kortvarigt til Danmark for at deltage i projektmøder med kontraktspart og underrådgivere. Møderne forventedes maksimalt afholdt en gang om måneden og ville normalt ikke strække sig over mere end én til to dage, og hvor formålet med møderne primært ville være at indsamle tekniske data og informationer til viderebearbejdelse mv. på hovedkontoret i landet Y. Spørgers opgaver ville i alt væsentligt i øvrigt blive udført på selskabets hovedkontor i X-by i landet Y. Disse omstændigheder foreligger ikke i nærværende sag.

Endvidere finder SKAT ikke, at spørgers aktivitet her i landet kan anses for at være af hjælpende eller forberedende karakter, jf. artikel 5, stk. 4. Der er tale om opgaver, som er en del af kernen i udøvelsen af spørgers virksomhed - undervisning og kursusvirksomhed nationalt såvel som internationalt, samt dertil knyttede ydelser - og hvor ydelserne her i landet i sig selv udgør en væsentlig og betydningsfuld del af foretagendets virksomhed i sin helhed.

SKAT finder derfor, at spørger må anses for at have fast driftssted i Danmark, jf. selskabsskattelovens § 2, stk. 1, litra a.

Indstilling

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

Spørgsmål 2

Det ønskes bekræftet, at Selskab A, et selskab i B Group, ikke har et fast forretningssted i momsmæssig henseende som følge af de uddannelsesaktiviteter, der udføres i Danmark?

Lovgrundlag

Momslovens § 16, stk. 1

Leveringsstedet for ydelser er her i landet, når ydelsen leveres til en afgiftspligtig person, der handler i denne egenskab, og som har etableret stedet for sin økonomiske virksomhed her i landet eller har et fast forretningssted her i landet, hvortil ydelsen leveres, eller i mangel heraf har sin bopæl eller sit sædvanlige opholdssted her i landet, og ydelsen leveres hertil, jf. dog stk. 2 og 3 og § 18, § 19, stk. 1, § 21, stk. 1, § 21 a og § 21 b.

Momslovens § 16, stk. 4

Leveringsstedet for ydelser er her i landet, når ydelsen leveres til en ikkeafgiftspligtig person og leverandøren har etableret stedet for sin økonomiske virksomhed her i landet eller har et fast forretningssted her i landet, hvorfra ydelsen leveres, eller i mangel heraf har sin bopæl eller sit sædvanlige opholdssted her i landet og ydelsen leveres herfra, jf. dog stk. 5 og 6 samt §§ 17, 18 og 19-21 d.

Momslovens § 46, stk. 1

Betaling af afgift påhviler den afgiftspligtige person, som foretager en afgiftspligtig levering af varer og ydelser her i landet. Afgiften påhviler dog aftageren af varer eller ydelser, når

1) ...

2) ...

3) aftageren er en afgiftspligtig person eller en ikkeafgiftspligtig momsregistreret juridisk person, til hvem der leveres ydelser omhandlet i § 16, stk. 1, § 18 bortset fra bro- og tunnelbilletter, § 21 a og § 21 b, hvis ydelserne leveres af en afgiftspligtig person, der ikke er etableret her i landet,

4)...

Momslovens § 46 a, stk. 3

Ved en virksomhed etableret i udlandet forstås også en afgiftspligtig person, der har et fast forretningssted her i landet, i de tilfælde hvor virksomheden foretager leverancer her uden forretningsstedets medvirken.

Momssystemdirektivets artikel 44

Ved leveringsstedet for tjenesteydelser til en afgiftspligtig person, der handler i denne egenskab, forstås det sted, hvor denne person har etableret hjemstedet for sin økonomiske virksomhed. Hvis de pågældende tjenesteydelser imidlertid leveres til et fast forretningssted, der tilhører den afgiftspligtige person og er beliggende et andet sted end det sted, hvor han har etableret hjemstedet for sin økonomiske virksomhed, forstås ved leveringsstedet for de pågældende tjenesteydelser det sted, hvor det faste forretningssted er beliggende. I mangel af et sådant hjemsted eller et sådant fast forretningssted er leveringsstedet for tjenesteydelserne det sted, hvor den afgiftspligtige person, der modtager sådanne ydelser, har sin bopæl eller sit sædvanlige opholdssted.

Momssystemdirektivets artikel 45

Ved leveringsstedet for tjenesteydelser til en ikke-afgiftspligtig person forstås det sted, hvor leverandøren har etableret hjemstedet for sin økonomiske virksomhed. Hvis de pågældende tjenesteydelser imidlertid leveres af et fast forretningssted, der tilhører leverandøren og er beliggende et andet sted end det sted, hvor han har etableret hjemstedet for sin økonomiske virksomhed, forstås ved leveringsstedet for de pågældende tjenesteydelser det sted, hvor det faste forretningssted er beliggende. I mangel af et sådant hjemsted eller et sådant fast forretningssted er leveringsstedet for tjenesteydelser det sted, hvor leverandøren har sin bopæl eller sit sædvanlige opholdssted.

Momssystemdirektivets artikel 192a

Ved anvendelsen af denne afdeling anses en afgiftspligtig person, der har et fast forretningssted i den medlemsstat, hvor afgiften skal betales, som en afgiftspligtig person, der ikke er etableret i den pågældende medlemsstat, når følgende betingelser er opfyldt:

a) Vedkommende foretager en afgiftspligtig levering af varer eller tjenesteydelser i den pågældende medlemsstat.

b) Denne levering foretages uden medvirken af et forretningssted tilhørende leverandøren i den pågældende medlemsstat.

Momssystemdirektivets artikel 196

Momsen påhviler den afgiftspligtige person eller den ikke-afgiftspligtige momsregistrerede juridiske person, til hvem der leveres tjenesteydelser som omhandlet i artikel 44, hvis ydelserne leveres af en afgiftspligtig person, der ikke er etableret i denne medlemsstat.

Rådets gennemførelsesforordning (EU) nr. 282/2011 af 15. marts 2011 artikel 10

1. Med henblik på anvendelsen af artikel 44 og 45 i direktiv 2006/112/EF forstås ved det sted, hvor den afgiftspligtige person har etableret hjemstedet for sin økonomiske virksomhed, det sted, hvor virksomheden har sit hovedkontor.

2.

Rådets gennemførelsesforordning (EU) nr. 282/2011 af 15. marts 2011 artikel 11

1.

2. Med henblik på anvendelsen af følgende artikler forstås ved "fast forretningssted" et forretningssted bortset fra det i artikel 10 i denne forordning nævnte hjemsted for den økonomiske virksomhed, der kendetegnes ved en tilstrækkelig permanent karakter og passende struktur med hensyn til de menneskelige og tekniske midler, således at det kan præstere de ydelser, som det leverer:

a) artikel 45 i direktiv 2006/112/EF

b) fra den 1. januar 2013, artikel 56, stk. 2, andet afsnit, i direktiv 2006/112/EF

c) indtil den 31. december 2014, artikel 58 i direktiv 2006/112/EF

d) artikel 192a i direktiv 2006/112/EF.

3. ...

Rådets gennemførelsesforordning (EU) nr. 282/2011 af 15. marts 2011 artikel 53

1. Ved anvendelsen af artikel 192a i direktiv 2006/112/EF tages der kun hensyn til den afgiftspligtige persons faste forretningssted, når forretningsstedet har en tilstrækkelig permanent karakter, og det med hensyn til de menneskelige og tekniske midler har den fornødne struktur til at kunne foretage den levering af varer eller ydelser, som det medvirker ved.

2.

Praksis

C-168/84, Berkholz

Det fremgår af den sammenhæng, hvori begreberne i 6. momsdirektivs artikel 9 blev anvendt, samt af denne bestemmelses formål, at det kun kunne komme i betragtning at henføre en tjenesteydelse til et andet etableringssted end hjemstedet, såfremt dette etableringssted i kraft af en varig samvirken af menneskelige og tekniske ressourcer, som var nødvendige for at præstere bestemte tjenesteydelser, opfyldte visse mindstekrav med hensyn til stabilitet.

C-421/10, (Boet efter) Harald Raab

Begrebet "afgiftspligtig, der er etableret i udlandet", i 6. momsdirektivs bestemmelse i artikel 21 om omvendt betalingspligt skal forstås i overensstemmelse med 8. momsdirektivs artikel 1. En status som afgiftspligtig, der ikke er etableret i indlandet, kræver derfor, at den afgiftspligtige ikke i løbet af den

omhandlede periode råder over nogen af de tilknytningsmomenter i indlandet, der er identificeret i denne bestemmelse. I første række blandt disse tilknytningsmomenter kommer således hjemstedet for den økonomiske virksomhed eller et fast forretningssted, hvorfra virksomheden er blevet udøvet. De andre tilknytningsmomenter, der er opregnet ottende momsdirektivs artikel 1, dvs. den afgiftspligtiges bopæl eller sædvanlige opholdssted, kun tages i betragtning med henblik på fastlæggelsen af det sted, hvor den afgiftspligtige anses for "etableret", såfremt der ingen relevante oplysninger foreligger med hensyn til hjemstedet for den økonomiske virksomhed eller et fast forretningssted, hvorfra virksomheden er blevet udøvet.

C-605/12, Welmory sp. z o.o.

Det følger af Domstolens praksis vedrørende 6. momsdirektivs artikel 9, at det tilknytningsmoment, der er det mest hensigtsmæssige for at fastslå leveringsstedet for tjenesteydelserne ud fra et skattemæssigt synspunkt og følgelig det sted, som har forrang, er det sted, hvor den afgiftspligtige har etableret hjemstedet for sin økonomiske virksomhed. Et andet etableringssted kan således kun komme i betragtning, såfremt tilknytningen til hjemstedet ikke er nogen rationel løsning, eller såfremt den skaber en konflikt med en anden medlemsstat.

SKM2012. 434. LSR

En virksomhed, der var registreret i Letland, og hvis aktivitet alene bestod i omdeling af aviser og reklamer i Danmark som underleverandør til en dansk virksomhed, blev anset for at være etableret i Danmark. Der blev henset til, at virksomhedens aktivitet var i Danmark, og at virksomheden i Danmark havde en varig samvirken af menneskelige og tekniske ressourcer, som var nødvendige for at præstere bestemte tjenesteydelser, herunder med hensyn til stabilitet. Virksomheden blev anset for at være etableret i Danmark for at drive økonomisk virksomhed i Danmark efter momslovens § 3, stk. 1, således at virksomhedens leverancer af varer og ydelser var momspligtige efter § 4, og virksomheden var registreringspligtig i Danmark efter § 47, stk. 1. Da virksomheden blev anset for at være etableret i Danmark, var virksomhedens aftager af ydelser ikke betalingspligtig efter § 46, stk. 1, nr. 3

SKM2008. 844. SR

Det var oplyst, at Spørger var en certificerings- og akkrediteringsvirksomhed med hovedkontor i X-by i EU-landet Y. Spørgers arbejdsområder omfattede kontrolteknologi, kvalitetssikring, sikkerhed mv. Selskabet ydede blandt andet rådgivning i forbindelse med udvikling og testning, herunder udstedelse af certifikater i henhold til gældende EU-direktiver. Spørger havde indgået kontrakt med B vedrørende sikkerhedsvurdering af et dansk byggeprojekt.

Opgaverne udførtes løbende under byggeprojektets gennemførelse. Spørgers opgaver ville i alt væsentligt blive udført på selskabets hovedkontor i X-by i landet Y. Enkelte nøglemedarbejdere ville dog fra tid til anden komme kortvarigt til Danmark for at deltage i projektmøder med B og underrådgiverne. Møderne forventedes maksimalt afholdt en gang om måneden og ville normalt ikke strække sig over mere end én til to dage. Formålet med møderne ville primært være at indsamle tekniske data og informationer til viderebearbejdelse på hovedkontoret i landet Y, samt at diskutere (foreløbige) resultater af det analysearbejde, som spørgeren havde udført i landet Y. Arbejdet ville endvidere indebære kortvarige besøg i Danmark for at foretage besigtigelser.

Skatterådet fandt ikke, at spørger havde etableret enten stedet for sin økonomiske virksomhed eller et fast forretningssted i Danmark. Ud fra det oplyste, udgjorde den danske etablering alene en postkassefunktion, idet virksomhedens egentlige drift foregik i landet Y, hvor almindelige ledelsesbeslutninger blev truffet, og hvor selskabets centrale administration i øvrigt blev udøvet. En postkassefunktion som beskrevet var

ikke tilstrækkeligt til at etablere et hjemsted for den økonomiske virksomhed i momsmæssig forstand. Det følger af EF-domstolens dom i sagen C-168/84, Berkholz, at det momsmæssigt kun kan komme i betragtning at henføre en tjenesteydelse til et andet etableringssted end hjemstedet, hvis dette etableringssted i kraft af en varig samvirken af menneskelige og tekniske ressourcer, som er nødvendige for at præstere bestemte tjenesteydelser, opfylder visse mindstekrav med hensyn til stabilitet.

I spørgerens tilfælde forelå der efter det oplyste ingen brug af menneskelige eller tekniske ressourcer hidrørende fra den danske filial. Allerede derfor kunne spørgeren ikke anses for at have fast forretningssted i Danmark.

SKM2013. 607. SR

Spørger (en virksomhed i et andet EU-land) foretog en momspligtig leverance af teleydelser direkte til forbrugere i Danmark (ikke afgiftspligtige personer). Spørger havde indgået kontrakt med et koncerntilforbundet selskab i Danmark, hvorfra der blev ydet lokal salgssupport og administration af distributørnetværket. Selskabet foretog som udgangspunkt ikke salg til distributører eller forbrugere. Alle aftaler med distributører skulle indgås med spørger, og alene spørger havde indgået aftaler vedrørende de menneskelige og tekniske ressourcer, som var nødvendige for at kunne levere teleydelserne. Selskabet i Danmark opfyldte ikke betingelsen om tilstedeværelse af en tilstrækkelig grad af permanens og struktur med hensyn til menneskelige og tekniske ressourcer til, at det var i stand til at levere teleydelser. Leveringen af teleydelser til de danske forbrugere, som beskrevet ovenfor, medførte ikke, at spørger havde et fast forretningssted i Danmark. Leveringsstedet for teleydelserne fra spørger til de danske forbrugere var, hvor spørger havde etableret sin økonomiske virksomhed, jf. momsloven § 16, stk. 4. Det bemærkes, at reglerne om leveringsstedet for teleydelser leveret til almindelige forbrugere og andre ikke-afgiftspligtige personer blev ændret den 1. januar 2015.

SKM2012. 64. SR

Der blev stillet en række spørgsmål om grænsedragningen mellem de momsretlige begreber hjemsted for økonomisk virksomhed og fast forretningssted, som efter de dagældende regler fastlagde, hvor det momsretlige leveringssted var for elektroniske ydelser til ikke-afgiftspligtige personer, som blev leveret inden for EU.

Skatterådet kunne ikke bekræfte, at der ikke skulle afregnes dansk moms af kreditkortomsætning ved salg af internetspil, når det alene var virksomhedens supportere, der blev flyttet til et andet EU-land. Dermed fastslog Skatterådet, at leveringsstedet fortsat var i Danmark under de nævnte forudsætninger.

Skatterådet kunne heller ikke bekræfte, at leveringsstedet blev flyttet fra Danmark, når der udover supportere også blev ansat en support/safety manager i det andet EU-land.

Skatterådet kunne dog bekræfte, at når der udover de ovennævnte ansatte, også var en fast repræsentant fra ledelsesgruppen til stede i det andet EU-land, således at det faste forretningssted selvstændigt kunne indgå aftaler vedrørende de ydelser, som det faste forretningssted leverede, kunne det anses for et fast forretningssted i et andet EU-land. Skatterådet bekræftede dermed, at det momsretlige leveringssted blev flyttet til udlandet under disse omstændigheder. Det bemærkes, at reglerne om leveringsstedet for internetspil leveret til almindelige forbrugere og andre ikke-afgiftspligtige personer blev ændret den 1. januar 2015.

Begrundelse

Det forudsættes i overensstemmelse med SKATs indstilling vedrørende besvarelsen af spørgsmål 3, at undervisningsydelsen har momsmæssigt beskatningssted (leveringssted) her i landet efter momslovens

§ 16, stk. 1, idet kunden er etableret her i landet. Det forudsættes ligeledes i overensstemmelse med SKATs indstilling vedrørende besvarelsen af spørgsmål 3, at den omhandlede undervisningsydelse er momspligtig (dvs. er undtaget fra momsfritagelsen efter momslovens § 13, stk. 1, nr. 3, 1. pkt. jf. 2. pkt.).

Der skal derfor tages stilling til, om det er spørger eller kunden, som er forpligtet til at betale momsen. Denne stillingtagen kræver en forudgående stillingtagen til, om spørger har fast forretningssted her i landet.

Hvis undervisningsydelsen leveres af en afgiftspligtig person, der ikke er etableret her i landet, til en afgiftspligtig person her i landet, er det aftageren af ydelsen som er betalingspligtig, jf. momslovens § 46, stk. 1, nr. 3 (omvendt betalingspligt).

Spørger er et selskab etableret i Y-land, og har ikke etableret hjemstedet for sin økonomiske virksomhed her i landet, men i Y-land.

Spørger kan derfor anses for en afgiftspligtig person, der ikke er etableret her i landet (en udenlandsk virksomhed), hvis spørger ikke har fast forretningssted her i landet, jf. dommen i sag C-421/10. Dette følger også forudsætningsvis af momslovens § 46 a, stk. 3. Efter denne bestemmelse omfatter begrebet en udenlandsk virksomhed også virksomheder med hjemsted i udlandet, men fast forretningssted i Danmark, i de tilfælde hvor virksomheden foretager leverancer her uden forretningsstedets medvirken. Bestemmelsen svarer til Momssystemdirektivets artikel 192a.

I forbindelse med vurderingen af, om spørger har fast forretningssted her i landet ved anvendelsen af reglerne om omvendt betalingspligt, skal begrebet fast forretningssted forstås på samme måde som i momslovens § 16, stk. 4, jf. Rådets gennemførelsesforordning (EU) nr. 282/2011 af 15. marts 2011 (momsforordningen), artikel 11, stk. 2, litra a) og d).

For at et fast forretningssted kan anses for at levere undervisningsydelserne, skal det have en tilstrækkelig permanent karakter og passende struktur med hensyn til de menneskelige og tekniske midler, således at det kan præstere de ydelser, som det leverer. Det fremgår af momsforordningens artikel 11, stk. 2. Der henvises endvidere til momsforordningens artikel 53, stk. 1-2.

Det er SKATs opfattelse, at spørger ikke kan anses for at have et fast forretningssted her i landet. Der lægges vægt på, at tilstedeværelsen ikke kan anses for at være af permanent karakter, når de menneskelige ressourcer alene er fysisk tilstede i de perioder, hvor der rent faktisk undervises på i kundens lokaliteter og der sædvanligvis er et par uger/måneder imellem de enkelte kurser.

Det bemærkes endvidere, at et fast forretningssted er et selvstændigt momsretligt begreb, som skal fortolkes i overensstemmelse med momsforordningen. Vurderingen skal således foretages uafhængig af den skattemæssige vurdering af om spørger har fast driftssted her i landet.

Indstilling

SKAT indstiller, at spørgsmål 2 besvares med "Ja".

Spørgsmål 3

Kan det bekræftes, at Selskab A, et selskab i B Group, ikke vil være forpligtet til at opkræve moms som følge af de uddannelsesaktiviteter, der udføres i Danmark

Lovgrundlag

Momslovens § 13, stk. 1, nr. 3

Skoleundervisning og undervisning på videregående uddannelsesinstitutioner, faglig uddannelse, herunder omskoling, og anden undervisning, der har karakter af skolemæssig eller faglig undervisning, samt levering af varer og ydelser med nær tilknytning hertil. Fritagelsen omfatter dog ikke kursusvirksomhed, der drives med gevinst for øje, og som primært retter sig mod virksomheder og institutioner mv.

Momslovens § 16, stk. 1

Leveringsstedet for ydelser er her i landet, når ydelsen leveres til en afgiftspligtig person, der handler i denne egenskab, og som har etableret stedet for sin økonomiske virksomhed her i landet eller har et fast forretningssted her i landet, hvortil ydelsen leveres, eller i mangel heraf har sin bopæl eller sit sædvanlige opholdssted her i landet, og ydelsen leveres hertil, jf. dog stk. 2 og 3 og § 18, § 19, stk. 1, § 21, stk. 1, § 21 a og § 21 b.

Momslovens § 21, stk. 1

Leveringsstedet for adgang til arrangementer inden for kultur, kunst, sport, videnskab, undervisning, underholdning og lign., herunder messer og udstillinger, og ydelser i tilknytning hertil, der leveres til en afgiftspligtig person, er her i landet, når disse arrangementer rent faktisk finder sted her.

Momslovens § 46, stk. 1

Betaling af afgift påhviler den afgiftspligtige person, som foretager en afgiftspligtig levering af varer og ydelser her i landet. Afgiften påhviler dog aftageren af varer eller ydelser, når

- 1) ...
- 2) ...
- 3) aftageren er en afgiftspligtig person eller en ikkeafgiftspligtig momsregistreret juridisk person, til hvem der leveres ydelser omhandlet i § 16, stk. 1, § 18 bortset fra bro- og tunnelbilletter, § 21 a og § 21 b, hvis ydelserne leveres af en afgiftspligtig person, der ikke er etableret her i landet,
- 4)...

Momssystemdirektivets artikel 44

Ved leveringsstedet for tjenesteydelser til en afgiftspligtig person, der handler i denne egenskab, forstås det sted, hvor denne person har etableret hjemstedet for sin økonomiske virksomhed. Hvis de pågældende tjenesteydelser imidlertid leveres til et fast forretningssted, der tilhører den afgiftspligtige person og er beliggende et andet sted end det sted, hvor han har etableret hjemstedet for sin økonomiske virksomhed, forstås ved leveringsstedet for de pågældende tjenesteydelser det sted, hvor det faste forretningssted er beliggende. I mangel af et sådant hjemsted eller et sådant fast forretningssted er leveringsstedet for tjenesteydelserne det sted, hvor den afgiftspligtige person, der modtager sådanne ydelser, har sin bopæl eller sit sædvanlige opholdssted.

Momssystemdirektivets artikel 53

Leveringsstedet for adgang til arrangementer inden for kultur, kunst, sport, videnskab, undervisning, underholdning og lignende, som f.eks. messer og udstillinger, og tjenesteydelser i tilknytning dertil, der leveres til en afgiftspligtig person, er det sted, hvor disse arrangementer rent faktisk finder sted.

Momssystemdirektivet artikel 132, stk. 1

Stk. 1. Medlemsstaterne fritager følgende transaktioner:

...

i) uddannelse af børn og unge, skole- og universitetsundervisning, faglig uddannelse eller omskoling samt levering af ydelser og varer med nær tilknytning hertil, som præsteres af offentligretlige organer med disse formål eller af andre organer, der er anerkendt af den pågældende medlemsstat som havende tilsvarende formål

j) privattimer givet af undervisere på skole- eller universitetsniveau

...

Momssystemdirektivet artikel 133, stk. 1

Medlemsstaterne kan for så vidt angår andre organer end offentligretlige i hvert enkelt tilfælde gøre meddelelse af hver af de i artikel 132, stk. 1, litra b), g), h), i), l), m) og n), fastsatte fritagelser betinget af, at en eller flere af følgende forudsætninger er opfyldt:

1. de pågældende organer må ikke have til formål systematisk at søge vinding, hvorfor et eventuelt overskud aldrig må uddeles, men skal anvendes til opretholdelse eller forbedring af ydelserne

...

Momssystemdirektivets artikel 196

Momsen påhviler den afgiftspligtige person eller den ikke-afgiftspligtige momsregistrerede juridiske person, til hvem der leveres tjenesteydelser som omhandlet i artikel 44, hvis ydelserne leveres af en afgiftspligtig person, der ikke er etableret i denne medlemsstat.

Rådets gennemførelsesforordning (EU) nr. 282/2011 af 15. marts 2011 artikel 32

1. Ydelser, der har til formål at give adgang til arrangementer inden for kultur, kunst, sport, videnskab, undervisning, underholdning eller lignende arrangementer, jf. artikel 53 i direktiv 2006/112/EF, omfatter ydelser, hvis væsentlige kendetegn består i mod betaling af en billet eller et gebyr, herunder i form af et abonnement, et periodekort eller et regelmæssigt kontingent, at give adgang til et arrangement.

2. Stk. 1 finder især anvendelse på:

a) adgang til forestillinger, teaterforestillinger, cirkusforestillinger, messer, forlystelsesparker, koncerter, udstillinger samt andre lignende kulturelle arrangementer

b) adgang til sportsarrangementer som kampe eller konkurrencer

c) adgang til uddannelsesmæssige og videnskabelige arrangementer som f.eks. konferencer og seminarer.

3. Brug af anlæg som f.eks. gymnastiksale eller andet mod betaling af et kontingent er ikke omfattet af stk. 1.

Rådets gennemførelsesforordning (EU) nr. 282/2011 af 15. marts 2011 artikel 44

Ydelser i form af faglig uddannelse eller omskoling, der præsteres i henhold til artikel 132, stk. 1, litra i), i direktiv 2006/112/EF, omfatter undervisning med direkte tilknytning til et erhverv eller en profession samt enhver undervisning med henblik på erhvervelse eller ajourføring af viden med erhvervsmæssigt sigte. Varigheden af den faglige uddannelse eller omskoling er uden relevans i den forbindelse.

Forarbejder

Momspligten for kursusvirksomhed efter momslovens § 13, stk. 1, nr. 3, 2. pkt., er indført ved lov nr. 375 af 18. maj 1994.

Det fremgår af bemærkningerne til loven, at § 13, stk. 1, nr. 3 svarer til den tidligere gældende lovs § 2, stk. 3, litra c. Momsfritagelsen for undervisningsvirksomhed omfatter dog ikke længere den erhvervsrelaterede kursusvirksomhed. Begrænsningen af momsfritagelsen sker under hensyn til omfanget af den tilsvarende fritagelsesbestemmelse i 6. momsdirektiv.

Mens der efter den tidligere gældende bestemmelse blev lagt vægt på undervisningens karakter eller faglige indhold, lægges der i direktivbestemmelsen yderligere vægt på undervisningsvirksomhedens status. Efter direktivet skal undervisningen præsteres af offentligretlige organer eller andre organer, der er anerkendt af medlemsstaten, og som har tilsvarende formål, dvs. uddannelsesformål.

Direktivets fritagelsesbestemmelse er derfor umiddelbart snævrere end den tidligere gældende bestemmelse i momsloven.

Der er taget højde for det med indførslen af momspligt for den erhvervsrelaterede kursusvirksomhed, dvs. kursusvirksomhed, der drives med gevinst for øje, og som primært retter sig mod virksomheder og institutioner mv.

Ved afgørelsen af, om et kursus primært retter sig mod erhvervslivet mv., skal der lægges vægt på kursets faglige indhold og den måde, kurset udbydes på, herunder den faktiske deltagerkreds.

Praksis

SKM2006. 621. HR

Som anført af landsretten må kurset afholdt i efteråret 1998 på G1 Kro primært anses for rettet mod personer, der praktiserede akupunktur erhvervsmæssigt, og afholdt med gevinst for øje. Uanset om kurset måtte være omfattet af momslovens § 13, stk. 1, nr. 3, 1. pkt., er det derfor ikke fritaget for moms, jf. bestemmelsens 2. pkt.

SKM2012. 691. SR

Skatterådet bekræftede at, at spørger kunne opnå momsfritagelse på den samlede flyveuddannelse, når spørger tilbyder et komplet kommerciel flyveuddannelse med et ubrudt PPL- og CPL- uddannelsesforløb, der foregår på to selvstændige flyveskoler i Danmark.

TfS 1995, 808 TSS

Told- og Skattestyrelsen har truffet afgørelse om, at uddannelsen til trafikpilot, ab initiouddannelsen, i sin helhed er momsfrtaget faglig uddannelse. Afbryder eleven uddannelsen efter at have opnået A-certifikat, skal der ske en efteropkrævning af momsen, fordi erhvervelse af A-certifikatet alene er momspligtig.

SKM2001. 224. TSS

Told- og skattestyrelsen meddelte, at den gældende praksis om ab-initio-uddannelsen kan anvendes analogt på modular-uddannelsen. Uddannelsen til trafikflyver er i sin helhed momsfrtaget. Det gælder dog kun i de tilfælde, hvor A- og B-certifikat tages i umiddelbar forlængelse af hinanden, og der foreligger en aftale om at opnå den samlede trafikflyveruddannelse, forinden eleven begynder erhvervelsen af A-certifikatet. Hvis der holdes pause i uddannelsesforløbet, skal uddannelsen genoptages indenfor 1 år, for stadig at være momsfrtaget.

SKM2001. 264. TSS

Den tidligere Told- og Skattestyrelse har i meddelelsen bl.a. udtalt følgende om kompetencegivende uddannelser:

Ved egentlige kompetencegivende uddannelser forstås faglige grunduddannelser og andre kompetencegivende uddannelser, der har til formål efter bestået eksamen mv. at kvalificere eleven til at udøve et bestemt erhverv. Der ses på, om gennemførelse af den pågældende uddannelse i sig selv kvalificerer til at udøve et bestemt erhverv.

Om en uddannelse kan anses for en kompetencegivende uddannelse afhænger af en konkret bedømmelse. I den konkrete bedømmelse kan blandt andre følgende momenter indgå:

1. Er det ved lov eller på anden måde en betingelse for at kunne udøve et bestemt erhverv, at den pågældende uddannelse er bestået.
2. Vil eleven efter gennemførelse af uddannelsen i henhold til uddannelseslovgivningen blive anset for kvalificeret til at udøve et bestemt erhverv.
3. Vil eleven efter gennemførelse af uddannelsen ved administrationen af anden lovgivning end uddannelseslovgivningen blive anset for kvalificeret til at udøve et bestemt erhverv.
4. Vil eleven efter gennemførelsen af uddannelsen af en relevant brancheorganisation eller efter branchekutyme blive anset for kvalificeret til at udøve et bestemt erhverv.
5. Er der tale om en offentligt anerkendt uddannelse.
6. Berettiger den pågældende uddannelse til SU.
7. Er der tale om en uddannelse med adgangsbetingelser og eksamen.

Uddannelser, der som væsentligste formål har at kvalificere eleverne til at blive optaget på en anden kompetencegivende uddannelse, anses også for kompetencegivende uddannelser.

Begrundelse

Det lægges til grund som forudsætning for svaret, at kunden har etableret et fast forretningssted her i landet, og at ydelsen leveres hertil. Det lægges endvidere til grund, at spørger som en kommerciel virksomhed drives med gevinst for øje. Det forudsættes i overensstemmelse med SKATs indstilling vedrørende besvarelsen af spørgsmål 2, at spørger ikke kan anses for etableret her i landet.

Det skal først undersøges, om leveringsstedet for undervisningsydelserne er her i landet, jf. momslovens §§ 15-21 d. Hvis leveringsstedet er her i landet, skal det undersøges, om undervisningsydelsen er momspligtig (dvs. enten ikke er omfattet af fritagelsen for undervisning efter momslovens § 13, stk. 1, nr. 3, 1. pkt., eller er undtaget fra momsfritagelsen efter momslovens § 13, stk. 1, nr. 3, 1. pkt., jf. 2. pkt.). Hvis undervisningsydelsen er momspligtig, skal det undersøges om det er spørger, som er betalingspligtig for momsen, jf. momslovens § 46, stk. 1.

Det skal indledningsvis vurderes, om leveringsstedet for ydelsen skal fastlægges her til landet, som følge af at der er tale om adgang til et arrangement inden for undervisning, som finder sted her i landet, jf. momslovens § 21, stk. 1.

SKAT finder ikke, at undervisningsydelserne på kurserne kan anses for at være omfattet af reglen om adgang til et arrangement efter momslovens § 21, stk. 1. Der lægges i den forbindelse vægt på, at kurserne alene retter sig mod en enkelt kunde, og at undervisningen finder sted i kundens lokaler i Danmark. Ydelsen, som spørger leverer, anses derfor efter sin karakter ikke for at være "adgang til et

arrangement inden for undervisning" omfattet af Momssystemdirektivets artikel 53 og Rådets gennemførelsesforordning (EU) nr. 282/2011 af 15. marts 2011 (momsforordningen), artikel 32.

Leveringsstedet for undervisningsydelsen er derfor her i landet, da spørgers ydelse leveres til en virksomhed, der handler i egenskab af afgiftspligtig person, og som har et fast forretningssted her i landet, hvortil ydelsen leveres, jf. momslovens § 16, stk. 1.

Undervisningsydelserne kan efter momslovens § 13, stk. 1, nr. 3, 1. pkt., som udgangspunkt anses for at være momsfritaget, jf. momsforordningens artikel 44.

De omhandlede kurser kan imidlertid ikke anses for faglige grunduddannelser, men derimod for momspligtige efter- og videreuddannelseskurser. Der lægges vægt på, at kurserne ikke kvalificerer kursisten til at udøve et bestemt erhverv, men derimod kvalificerer kursisten til at udføre en bestemt arbejdsopgave. Der lægges endvidere vægt på, at kurserne leveres af en kursusvirksomhed, der drives med gevinst for øje, og at kurserne retter sig mod en virksomhed, jf. momslovens § 13, stk. 1, nr. 3, 2. pkt.

Det skal herefter undersøges, om det er spørger eller kunden, som er forpligtet til at betale momsen.

Da spørger ikke er etableret her i landet, er det køber her i landet, som er betalingspligtig for momsen, jf. momslovens § 46, stk. 1, nr. 3. Der lægges vægt på, at køber er en afgiftspligtig person, og at ydelsen har leveringssted her i landet efter momslovens § 16, stk. 1.

Spørger skal derfor ikke opkræve momsen af undervisningsydelsen.

Indstilling

SKAT indstiller, at spørgsmål 3 besvares med "Ja".

Skatterådets afgørelse og begrundelse

Skatterådet tiltræder SKATs indstilling og begrundelse.