

Notat om fortolkning og harmonisering af begreber

1. INDLEDNING OG RAMMER

Erhvervsstyrelsen har anmodet om vores bistand til at skabe klare og entydige definitioner af centrale begreber og fælles fortolkning af lovgivningskrav vedrørende udenlandske virksomheder på tværs af danske myndigheder.

Erhvervsstyrelsen har således bedt os om at afklare, hvornår der er tale om etablering i den Relevante Lovgivning (som defineret nedenfor), samt om der er overensstemmelse mellem indholdet af dette krav på tværs af Skattestyrelsen, Arbejdstilsynet, Beskæftigelsesministeriet og Erhvervsstyrelsen.

Der anvendes en række forskellige begreber i den Relevante Lovgivning (som defineret nedenfor) som kriterium for, hvornår en virksomhed er etableret i Danmark eller i udlandet.

Erhvervsstyrelsen har anmodet os om at afdække indholdet af disse begreber samt vurdere, om begrebernes indhold kan harmoniseres, i det omfang der er forskelle i indholdet deraf i den Relevante Lovgivning.

Grundet opgavens omfang er der tale om en overordnet afdækning af begrebernes indhold. Der er således ikke foretaget en konkret vurdering af begrebernes indhold i relation til specifikke typer af virksomheder, brancheområder e.l.

Erhvervsstyrelsen har anmodet om, at vores undersøgelse og vurdering tager udgangspunkt i lov om tjenesteydelser i det indre marked (lov nr. 384 af 25. maj 2009), lov om Det Centrale Virksomhedsregister (lovbekendtgørelse nr. 653 af 15. juni 2006), momsloven (lovbekendtgørelse nr. 760 af 21. juni 2016), selskabsloven (lovbekendtgørelse nr. 1089 af 14. september 2015), kildeskatteloven (lovbekendtgørelse nr. 117 af 29. januar 2016), udstationeringsloven (lovbekendtgørelse nr. 1144 af 14. september 2018) og den bagvedliggende EU-regulering for disse regelsæt samt OECD's modelbeskatningsoverenskomst

(herefter samlet den ”Relevante Lovgivning”). Grundet opgavens omfang er der ikke sket en undersøgelse og vurdering af yderligere lovgivning.

2. BAGGRUND

Baggrunden for opgaven med at definere og afgrænse begreberne er, at der som led i den fællesoffentlige digitaliseringsstrategis initiativ 1.1 ”Mere sammenhængende digitale brugerrejser” skal skabes en brugervenlig og mere koordineret service fra offentlige myndigheder i situationer, hvor borgere og virksomheders ærinde går på tværs af digitale løsninger og myndigheder. De offentlige myndigheder skal i samarbejde forbedre en eller flere udvalgte tværgående brugerrejser fra start til slut, så det bliver mere overskueligt og mindre tidskrævende for brugerne at komme igennem de relevante løsninger.

Konsulentbureauet Deloitte Consult har kortlagt brugerrejsen for udenlandske virksomheder ved de danske myndigheder. Kortlægningen viser, at udenlandske virksomheder har vanskeligt ved at afgøre, hvilke regler der gælder for dem, og at de udenlandske virksomheder derfor har vanskeligt ved at overholde forpligtelser over for de danske myndigheder. Afklaringen af begreberne er et led i ensretningen af lovfortolkningen på området, der skal danne grundlag for efterfølgende udvikling af en mere sammenhængende service for udenlandske virksomheder.

3. SAMMENFATTENDE VURDERING

Der anvendes i den Relevante Lovgivning forskellige begreber ved vurderingen af, om en virksomhed er etableret i Danmark eller i udlandet.

I lov om tjenesteydelser i det indre marked, udstationeringsloven, momsloven og delvist i skattelovgivningen fortolkes de enkelte begreber ved vurderingen af, om en virksomhed er etableret i Danmark eller i udlandet, dog således, at virksomheden skal have en tilstrækkelig reel tilknytning til henholdsvis Danmark eller det pågældende andet land. I samtlige disse lovgivninger anvendes der således et **reelt kriterium**.

Det reelle kriterium i form af en reel tilknytning består typisk i, at virksomheden har en tilstrækkelig stabilitet og tidsmæssig tilknytning til Danmark eller det pågældende andet land. De underkriterier, der i den forbindelse lægges vægt på i de enkelte lovgivninger, har til en vis grad forskelligartet karakter og kan således medføre et forskelligartet udfald i den forstand, at en virksomhed konkret anses for etableret i Danmark i henhold til én lovgivning, hvorimod virksomheden ikke anses for etableret i Danmark i henhold til en anden lovgivning.

I praksis vil det dog formentlig oftest forholde sig således, at en virksomhed, der anses for at opfylde underkriterierne til etableringsbegrebet i én lovgivning, tilsvarende opfylder underkriterierne i henhold til øvrig lovgivning og således er etableret i det samme land i henhold til alle lovgivninger. Som eksempel kan det nævnes, at hvis en direktion i en virksomhed træffer beslutninger vedrørende den daglige ledelse af den pågældende virksomhed i Danmark og derved anses for hjemmehørende i Danmark i henhold til skattelovgivningen, vil øvrige underkriterier i de øvrige lovgivninger i de fleste tilfælde i praksis også være opfyldt, idet virksomheden i praksis typisk også vil have hjemsted i Danmark, have virksomhedens administration og hovedkontor placeret i Danmark m.v., jf. herved lov om tjenesteydelser i det indre marked, udstationeringsloven og momsloven.

Der er imidlertid også forskelle i de enkelte lovgivninger, idet der kan være udformet særregler inden for visse områder, eller sådanne særregler kan være udviklet i praksis. Som eksempel kan det nævnes, at tjenesteydelser, der leveres i forbindelse med et større byggeprojekt, kan leveres over flere år uden at falde inden for lov om tjenesteydelser i det indre marked, hvorimod et driftssted inden for skattelovgivningens område som udgangspunkt anses for at være fast fra første dag.

For at kunne vurdere endeligt, hvorledes en virksomhed i praksis konkret etableringsmæssigt skal behandles i henhold til den Relevante Lovgivning, er det således nødvendigt at forholde sig nærmere til, hvilken type virksomhed/hvilken branche, der er tale om.

I selskabsloven anvendes der et **formelt kriterium** i form af, om virksomheden har adresse i Danmark og således er beliggende i en dansk hjemstedskommune og er registreret i Danmark. Selskabsloven indeholder således ét selvstændigt materielt kriterium i form af en adresse i Danmark. Det er i den forbindelse imidlertid uden betydning, hvilken karakter og hvilket omfang virksomhedens aktiviteter i Danmark har, hvor virksomhedens centrale administration udøves, hvor beslutninger vedrørende den daglige ledelse af selskabet træffes m.v.

I skattelovgivningen og i CVR-loven anvendes der tilsvarende et registreringskrav. Disse love indeholder ikke selvstændige materielle kriterier til virksomhedens etableringsforhold, der skal være opfyldt for, at virksomheden kan registreres, men beror på, hvad der i øvrig lovgivning, herunder selskabsloven, kræves for at få registreret en virksomhed.

Der kan herefter ikke ved vurderingen af, om en virksomhed er omfattet af det reelle kriterium, alene lægges vægt på, om det formelle kriterium er opfyldt.

Dertil kommer, at den omstændighed, at den enkelte virksomhed falder inden for etableringsbegrebet i flere lovgivninger, ikke nødvendigvis betyder, at virksomheden er omfattet af de pågældende lovgivninger. Der er således i den Relevante Lovgivning ofte yderligere kriterier, der skal være opfyldt, førend den pågældende virksomhed er omfattet, ligesom der er undtagelser til de enkelte reglers anvendelsesområde.

Dertil kommer, at virksomhedsbegrebet ikke er identisk i den Relevante Lovgivning. Som eksempel kan det nævnes, at der inden for lov om tjenesteydelser i det indre marked for selskabers vedkommende gøres den indskrænkning, at selskaber, der *ikke* arbejder med gevinst for øje, ikke omfattes af etableringsreglerne, men en sådan indskrænkning ses ikke at være relevant i relation til udstationeringsloven.

For så vidt angår mulighederne for at ændre på etableringsbegrebet i den Relevante Lovgivning for derved at opnå en større grad af harmonisering, kan det konstateres, at handlerummet er begrænset af den bagvedliggende EU-regulering eller folkeretlige regulering. Det er således vores vurdering, at der kun i begrænset omfang inden for selskabsloven og CVR-loven, hvor der lægges vægt på formelle kriterier frem for reelle kriterier, kan foretages sådanne ændringer.

En ændring af selskabsloven fra et formelt kriterium til et reelt kriterium vil imidlertid indebære en radikal ændring i dansk selskabsret og gøre op med lovgivningen og praksis igennem mange år. En ændring vil formentlig bestå i, at det i selskabsloven fastsættes, at Danmark anvender *hovedsædeteorien*, hvorefter det afgørende for, hvilken nationalitet selskabet har, og dermed hvilket lands selskabsret det undergives, er, i hvilket land selskabets faktiske hovedsæde befinder sig, og dermed hvorfra selskabet faktisk ledes. Konsekvenserne af sådanne ændringer for eksisterende selskaber samt fremadrettet for nye selskaber, der ønskes oprettet, vil i den forbindelse skulle afdækkes nærmere.

Reglerne i CVR-loven kan ændres, f.eks. således at der oprettes yderligere kategorier af virksomheder. Dog vil det ved sådanne ændringer skulle sikres, at ændringerne harmoniserer med øvrig lovgivning, der medfører en registreringsret eller -pligt, samt med forpligtelserne i Rådets forordning (EØF) nr. 2186/93 af 22. juni 1993 om oprettelse i statistisk øjemed af EF-samordnede registre over foretagender.

4. KONKLUSION OG PERSPEKTIVERING

Ved vurderingen af, hvor virksomheden er etableret, anvendes der enten et **reelt kriterium** i form af, hvilket land virksomheden har en reel tilknytning til, eller et **formelt kriterium** i form af, hvor virksomheden har adresse og er registreret i Danmark.

Der henvises til **bilag 1 og bilag 2** for en oversigt over, hvilke underkriterier der konkret lægges vægt på i den Relevante Lovgivning ved anvendelse af henholdsvis et reelt kriterium og et formelt kriterium.

Vurderingen af, hvilket land virksomheden har en reel tilknytning til, varierer fra lovgivning til lovgivning, jf. bilag 1. I praksis vil det dog formentlig oftest forholde sig således, at en virksomhed, der anses for at være reelt tilknyttet til Danmark i én lovgivning, tilsvarende opfylder underkriterierne i henhold til øvrig lovgivning og således er etableret i Danmark i henhold til alle lovgivninger.

For at kunne vurdere endeligt, hvorledes en virksomhed i praksis konkret etableringsmæssigt skal behandles i henhold til den Relevante Lovgivning, er det dog nødvendigt at forholde sig nærmere til, hvilken type virksomhed/hvilken branche, der er tale om.

Mulighederne for at ændre på etableringsbegrebets indhold i den Relevante Lovgivning er begrænset, idet det forudsætter direktivændringer, og/eller en ændring af det folkeretlige grundlag, medmindre Danmark vil overtræde de folkeretlige forpligtelser. Der henvises til **bilag 3** for en oversigt over, hvilke direktiver og folkeretlige grundlag, der vil skulle ændres.

5. RETSGRUNDLAG

Som **bilag 4** er vedlagt en gennemgang af de relevante bestemmelser i den Relevante Lovgivning samt de pågældende bestemmelsers baggrund.

6. VURDERING

Nedenfor i afsnit 6.1 følger vores vurdering af indholdet af de relevante begreber i de enkelte lovgivninger. Dernæst følger i afsnit 6.2 vores vurdering af, hvorvidt indholdet af begreberne i den Relevante Lovgivning set i sammenhæng harmonerer.

Herefter følger i afsnit 6.3 en kort vurdering af øvrige relevante forhold, der skal tages i betragtning ved vurderingen af, om den Relevante Lovgivning finder anvendelse, samt i afsnit 6.4 en vurdering af, om der er mulighed for at harmonisere begreberne i den Relevante Lovgivning.

6.1 Indholdet af begreberne i den Relevante Lovgivning

6.1.1 *Lov om tjenesteydelser i det indre marked*

Lov om tjenesteydelser i det indre marked skal fortolkes i overensstemmelse med Europa-Parlamentets og Rådets direktiv 2006/123/EF af 12. december 2006 om tjenesteydelser i det indre marked.

Dette medfører i henhold til forarbejderne til loven, at etableringsbegrebet i lovens § 2 skal fortolkes i overensstemmelse med direktivet og dermed TEUF artikel 49 og 54.

TEUF indeholder ikke nogen definition af begrebet etablering i artikel 49, og det har derfor været overladt til praksis at fastlægge begrebets indhold.

Begrebet ”etablering” fortolkes relativt bredt i praksis.

Det følger af EU-retten, at en tjenesteyder er etableret, hvis vedkommende rent faktisk udøver sin erhvervsvirksomhed fra et fast forretningssted i et ikke nærmere defineret tidsrum. Der kan også være tale om etablering, hvis et selskab oprettes for en bestemt periode, eller selskabet lejer den bygning eller det anlæg, der anvendes til udøvelse af virksomheden. Etablering kan også omfatte tilfælde, hvor en tjenesteyder gives en tidsbegrænset tilladelse til at udøve bestemte tjenesteydelser.

Etablering behøver ikke at ske i form af etablering af et datterselskab, en filial eller et agentur, men kan bestå af et kontor, der ledes af tjenesteyderens eget personale eller af en person, der er selvstændig, men bemyndiget til at handle på en vedvarende måde for virksomheden, som det ville være tilfældet med et agentur. Omvendt kan en postkasse ikke udgøre et etableringssted.

Etablering kræver imidlertid som udgangspunkt integration i dansk økonomi og erhvervelse af en kundekreds i Danmark med udgangspunkt i et stabilt etableret forretningssted.

Etableringsbegrebets brede karakter illustreres af co-assurancesagerne, sag C-205/84, Saml 1986 3745, side 3801, hvor Domstolen fastslog, at et forsikringsselskab, der opretholder en permanent tilstedeværelse i en anden medlemsstat end hjemstaten, for så vidt angår de aktiviteter, der på grundlag heraf udøves i værtsstaten, er undergivet etableringsreglerne. Dette gælder også, selv om selskabet ikke har etableret en filial eller et agentur, men alene har åbnet et kontor bemandet med selskabets egne ansatte eller med personer, der er bemyndiget til permanent at handle på selskabets vegne. Tilsvarende gælder for fysiske personer, at en flytning til et andet medlemsland med henblik på dér at præstere tjenesteydelser for en tidsbegrænset periode som hovedregel vil være omfattet af etableringsreglerne. Etableringsreglerne kræver omvendt ikke, at en fysisk person nødvendigvis skal flytte til det land, hvor han etablerer virksomheden, eller at denne skal blive boende i det land, hvor virksomheden er etableret, jf. sag C-470/04, N, Saml 2006 I-7409.

Domstolen udtalte endvidere i Factortame II, sag C-221/89, Saml 1991 I-3905, præmis 20, at begrebet "etablering" indebærer "*aktuel udøvelse af en økonomisk aktivitet gennem et fast forretningssted i en anden medlemsstat for en tidsbegrænset periode*".

Der skelnes begrebsmæssigt mellem primær og sekundær etablering.

Ved primær etablering forstås traditionelt, at der i værtslandet skabes en stabil og permanent indretning, der for den pågældende udgør "det erhvervmæssige midtpunkt". Primær etablering kan blandt andet ske ved oprettelse af en ny virksomhed, ved overtagelse af en bestående virksomhed eller ved flytning af en bestående virksomhed.

Ved sekundær etablering forstås først og fremmest oprettelse af agenturer, filialer eller datterselskaber, jf. herom nærmere nedenfor. Under ”oprettelse” falder også overtagelse af en bestående virksomhed, eller deltagelse i et joint-venture. Sekundær etablering behøver ikke at ske i en af de nævnte former, men kan også ske på andre måder, jf. herved også ovenfor.

Retten til at vælge, om en erhvervsvirksomhed skal udøves gennem primær eller sekundær etablering eller gennem grænseoverskridende præstation af tjenesteydelser, tilkommer som udgangspunkt den erhvervsdrivende. Der er normalt heller intet til hinder for, at en erhvervsdrivende kan vælge både at udnytte retten til sekundær etablering og samtidig præstere tjenesteydelser fra hjemlandet til kunder i det land, hvor der er foretaget en sekundær etablering.

Midlertidig levering af tjenesteydelser i henhold til TEUF artikel 56 er i modsætning til etablering i henhold til TEUF artikel 49 og 54 i udgangspunktet kendetegnet ved fraværet af en varig og kontinuerlig deltagelse i økonomien i det land, hvor tjenesteydelsen udføres.

Det skal vurderes fra sag til sag, om der er tale om etablering eller midlertidig levering af tjenesteydelser. Der skal hermed ikke kun tages hensyn til tjenesteydelsens varighed, men også dens hyppighed, periodiske karakter eller kontinuitet. Det følger heraf, at der ikke kan fastsættes nogen generel tidsfrist med henblik på at skelne mellem etablering og udveksling af tjenesteydelser. Selv tjenesteydelser, der udøves gennem mange år i et land, kan være midlertidig levering af en tjenesteydelse. Dette er eksempelvis også tilfældet med tilbagevendende tjenesteydelser over en længere periode, f.eks. konsulentvirksomhed eller rådgivningsvirksomhed. Ydelsens midlertidige karakter udelukker endvidere ikke, at tjenesteyderen kan indrette visse faciliteter, herunder et kontor, en praksis eller en konsultation, hvis disse faciliteter er nødvendige for udførelsen af den pågældende tjenesteydelse.

Visse tjenesteydelser kan pr. definition og i praksis næsten aldrig udføres af tjenesteydere på midlertidig basis uden etablering i Danmark. Det gælder f.eks. tjenesteydelser, der udbydes af hoteller, forlystelsesparker, akvarier og restauranter.

Der kan i den forbindelse henvises til sag C-55/94, Gebhard, Saml 1995 I-4165, sag 196/87, Steymann, Saml 1988 6159, og sag C-215/01, Schnitzer, Saml 2003 I-14847. I sidstnævnte sag fandt Domstolen, at begrebet ”tjenesteydelse” i TEUF artikel 56’s forstand, der således ikke er omfattet af etableringsretten i artikel 49, kan dække over tjenesteydelser af meget forskellig art, herunder tjenesteydelser, der udføres over et længere tidsrum, endog flere år, hvis det f.eks. drejer sig om ydelser, der leveres i forbindelse med et større byggeprojekt. Ligeledes kan ydelser, som en erhvervsdrivende, der er etableret i en medlemsstat, leverer mere eller mindre hyppigt eller regelmæssigt, endog over et længere tidsrum, til personer med hjemsted i en eller flere andre medlemsstater, f.eks. rådgivning eller informationsvirksomhed mod vederlag, udgøre tjenesteydelser i traktatens forstand.

Der kan i den forbindelse henvises til sag C-55/94, Gebhard, Saml 1995 I-4165, samt sag C-215/01, Schnitzer, Saml 2003 I-4847, hvor det bl.a. anføres, at den blotte omstændighed, at en erhvervsdrivende, der er etableret i en medlemsstat, leverer identiske eller lignende ydelser gentagne gange eller mere eller mindre regelmæssigt i en anden medlemsstat uden dér at råde over faciliteter, der giver ham mulighed for dér på stabil og vedvarende måde at udøve en erhvervsvirksomhed og fra disse faciliteter at henvende sig til bl.a. statsborgerne i denne medlemsstat, ikke er tilstrækkelig til at anse ham for at være etableret i nævnte medlemsstat. Domstolen udtalte endvidere, at begrebet "tjenesteydelse" i TEUF artikel 56's forstand, der således ikke er omfattet af etableringsretten i artikel 49, kan dække over tjenesteydelser af meget forskellig art, herunder tjenesteydelser, der leveres mere eller mindre hyppigt eller regelmæssigt over et længere tidsrum, endog flere år, hvis det f.eks. drejer sig om ydelser, der leveres i forbindelse med et større byggeprojekt eller rådgivning eller informationsvirksomhed mod vederlag.

Se også sag C-171/02, Kom mod Portugal, Saml 2004 I-5645, om privat vagtværnsvirksomhed, hvor Domstolen fandt, at begrebet etablering indebar, *"at den erhvervsdrivende på stabil og vedvarende måde udbyder sine tjenesteydelser fra et forretningssted i bestemmelsesmedlemsstaten"*. Se endvidere sag C-438/05, The International Transport Workers' Federation and The Finnish Seamen's Union (Viking Line), Saml 2007 I-10779.

Som udgangspunkt må skillelinjen drages således, at virksomhed, der udøves fra et fast forretningssted for en tidsbegrænset periode, omfattes af etableringsreglerne. Dette gælder også, selv om virksomheden går ud på at præstere tjenesteydelser. Omvendt er midlertidig virksomhed omfattet af tjenesteydelsesreglerne, såfremt virksomheden består i præstation af tjenesteydelser.

Efter TEUF art. 54, stk. 2, forstås ved selskaber "privatretnlige selskaber", heri indbefattet kooperative selskaber, samt alle andre juridiske personer, der hører under den offentlige ret eller privatretten med undtagelse af selskaber, der ikke arbejder med gevinst for øje. Denne definition er meget bred. Det må afgøres efter hvert enkelt medlemslands nationale regler, hvilke enheder, der i det pågældende land har status som juridisk person. I præamblen til servicedirektivet, EP/Rdir 2006/123, betragtning 38, antages det, at begrebet juridiske personer omfatter *"alle enheder, der er oprettet i henhold til eller reguleret af en medlemsstats lovgivning uanset deres retlige form"*.

6.1.2 Udstationeringsloven

Udstationeringsloven har et bredt anvendelsesområde, for så vidt angår udenlandske virksomheders anmeldelsespligt til Registret for Udenlandske Tjenesteydere (RUT).

I lovens §§ 3-4 er der fastsat en række kriterier, der skal være opfyldt for, at der foreligger en udstationeringssituation omfattet af udstationeringsloven. Disse kriterier er følgende:

Virksomheden skal være "reelt etableret" i et andet land end Danmark og således have andre væsentlige aktiviteter i etableringslandet end udelukkende intern forvaltning eller administrative aktiviteter.

Der skal være tale om en "udenlandsk virksomhed"

Lønmodtageren skal "sædvanligvis" udføre sit arbejde i et andet land end Danmark

Lønmodtageren skal "midlertidigt" udføre sit arbejde i Danmark

Der skal foreligge en udstationeringssituation omfattet af lovens § 4, stk. 2.

Alene indholdet af de to første kriterier (kriterierne 1-2) vil blive vurderet, idet de øvrige kriterier (kriterierne 3-5) ikke findes relevante for rammerne for dette opdrag.

Ad 1) "Reelt etableret" i et andet land end Danmark

Af lovens § 4, stk. 3, følger det, at den udstationerende virksomhed skal være "*reelt etableret*" i etableringslandet og således skal have "*andre væsentlige aktiviteter i etableringslandet end udelukkende intern forvaltning eller administrative aktiviteter.*"

Med henvisning til håndhævelsesdirektivets artikel 4, stk. 2, de specielle bemærkninger til §§ 4a og 4b m.fl. samt § 4 i bekendtgørelse nr. 133 af 31. januar 2017 om Arbejdstilsynets undersøgelse af udenlandske virksomheders reelle etablering, der er udstedt i henhold til lovens § 4e, og som implementerer direktivets artikel 4, stk. 2, skal der foretages en samlet bedømmelse af alle faktuelle elementer for at vurdere, om en virksomhed "reelt" er "etableret" i et land.

Der kan i den forbindelse navnlig lægges vægt på følgende:

Det sted, hvor virksomheden har hjemsted, og dennes administration er placeret, hvor den benytter kontorer, betaler skat og socialsikringsbidrag og, hvor dette er relevant, i overensstemmelse med national lovgivning har tilladelse til at udøve et erhverv eller er optaget i handelskamre eller faglige organisationer.

Det sted, hvor de udsendte arbejdstagere hverves, og hvorfra de udstationeres.

Den lovgivning, der finder anvendelse på de kontrakter, som virksomheden indgår dels med sine arbejdstagere, dels med sine kunder.

Det sted, hvor virksomheden udøver sine vigtigste forretningsaktiviteter, og hvor den beskæftiger administrativt personale.

Antallet af udførte kontrakter og/eller størrelsen af omsætningen i etableringsmedlemsstaten under hensyntagen til den specifikke situation for bl.a. nyetablerede virksomheder og SMV'er.

Som det fremgår af bestemmelsens ordlyd, er der tale om en vejledende, ikke udtømmende liste. Baggrunden for indførelsen af bestemmelsen var, at det i praksis ofte var vanskeligt at afgøre, hvorvidt der

forelå en ”reel etablering” i direktivets forstand. Bestemmelsen blev således indført med henblik på at øge retssikkerheden ved opstilling af en liste over kvalitative kriterier/elementer, der kendetegner eksistensen af en reel forbindelse mellem arbejdsgiveren og den medlemsstat, hvorfra udstationeringen finder sted.

Manglende opfyldelse af et eller flere af de faktuelle elementer, der er fastsat i opstillingen ovenfor, fører således ikke automatisk til, at en situation udelukkes fra at blive karakteriseret som en udstationering. Vurderingen af disse elementer skal tilpasses til hvert enkelt tilfælde og tage hensyn til de særlige forhold, der kendetegner situationen. Der er således tale om en konkret vurdering fra sag til sag.

Eftersom der ikke foreligger en mere konkret stillingtagen fra EU-Domstolens side til indholdet af det reelle etableringsbegreb i udstationeringsloven, ses begrebet imidlertid fortsat at være behæftet med usikkerhed.

Der er som udgangspunkt ikke nogen fast øvre grænse for, hvor længe en virksomhed kan være udstationerende virksomhed i forhold til udstationeringsdirektivet, forudsat at den er etableret i et andet land. Hvorvidt virksomheden er etableret i et andet land må vurderes ud fra de samlede oplysninger om en virksomheds aktiviteter i etableringslandet. Virksomheden skal have reelle væsentlige aktiviteter i etableringslandet, der udføres over en længere periode for at kunne anses som etableret i det pågældende land.

Ovennævnte ændrer imidlertid ikke på, at det også vil være muligt for nyetablerede virksomheder at anvende reglerne i udstationeringsloven, jf. herved C-445/03 Kommissionen mod Luxembourg, som drejede sig om udstationering af tredjelandsborgere. Luxembourg havde stillet krav om tidsubegrænsede ansættelseskontrakter og et halvt års ansættelse forinden udstationering. Domstolen udtalte i præmis 34: *”Som generaladvokaten har understreget i punkt 52 i forslaget til afgørelse, berører det omhandlede krav desuden situationen for nyligt oprettede virksomheder, der ønsker at levere en tjenesteydelse i Luxembourg ved at ansætte arbejdstagere fra et tredjeland.”*

Dertil kommer, at der kan være tale om etablering i et andet land end Danmark, selvom den pågældende virksomheds datterselskab, filial e.l. er etableret i Danmark. Afgørende er således, hvem der konkret leverer tjenesteydelserne i den pågældende situation.

Hvis virksomheden er en postkassevirksomhed, dvs. en virksomhed, som er formelt etableret i en medlemsstat, men som ikke har væsentlige aktiviteter i denne medlemsstat, er virksomheden ikke reelt etableret i medlemsstaten.

Ad 2) "Udenlandsk virksomhed"

Virksomhedsbegrebet i direktivet er et fællesskabsretligt begreb, og det må i det mindste omfatte det virksomhedsbegreb, der anvendes i TEUF. Begrebet indgår blandt andet i traktatens konkurrenceregler (TEUF artikel 101-102), og her anvendes et meget bredt virksomhedsbegreb, der omfatter enhver enhed, der udøver økonomisk aktivitet, uanset hvilken juridisk organisationsform virksomheden har, og uanset hvordan den finansieres.

At en virksomhed er etableret i et land er imidlertid ikke ensbetydende med, at der i TEUF's forstand foreligger en virksomhed i det pågældende land.

Grundlæggende kræves det, at den pågældende enhed er i stand til at optræde som pligtsubjekt i retsforhold. Da agenturer og repræsentationskontorer ikke er selvstændige økonomiske enheder, der kan være pligtsubjekter i retsforhold, kan disse etableringsformer ikke anses for omfattet af virksomhedsbegrebet. Både et datterselskab og en filial må dog anses for omfattet af virksomhedsbegrebet – for så vidt angår sidstnævnte dog formodentlig forudsat, at en modsat tolkning ville føre til, at en person, der midlertidigt arbejder i Danmark, ville være omfattet af fremmed ret, jf. herved tilsvarende Christian Andersen-Mølgård m.fl., Udstationeringsloven med kommentarer, 1. udgave, 2015, side 134.

I traktatens etableringsregler (TEUF artikel 49 og 54) gøres for selskabers vedkommende den indskrænkning, at selskaber, der *ikke* arbejder med gevinst for øje, ikke omfattes af etableringsreglerne, men en sådan indskrænkning ses ikke at være relevant i relation til udstationeringsdirektivet. Direktivet har blandt andet til formål at sikre arbejdstagere en minimumsbeskyttelse, og dette taler for at anvende et bredt virksomhedsbegreb uden nogen indskrænkninger. Der henvises herved også til, at direktiv 2001/23/EF om virksomhedsoverdragelse ligeledes anvendes på virksomheder, der ikke opererer med gevinst for øje, jf. direktivets art. 1, stk. 1, litra c.

6.1.3 *Momsloven*

Det momsretlige etableringsbegreb er ikke nærmere defineret i momsloven, men begrebet må fortolkes i overensstemmelse med gennemførelsesforordning 282/2011 til momssystemdirektivet.

I henhold til forordningens artikel 10 lægges der ved "*hjemsted for sin økonomiske virksomhed*" vægt på det sted, hvor virksomheden har sit hovedkontor, hvilket fastlægges med hensyntagen til, hvor væsentlige beslutninger vedrørende den almindelige drift af virksomheden træffes, hvor virksomheden har sit vedtægtsmæssige hjemsted, og hvor virksomhedens ledelse mødes.

Hvis disse kriterier ikke gør det muligt at fastlægge hjemstedet for den økonomiske virksomhed med sikkerhed, er det sted, hvor vigtige beslutninger vedrørende den almindelige drift af virksomheden træffes, det afgørende kriterium.

En postadresse alene kan ikke betragtes som hjemstedet for en afgiftspligtig persons økonomiske virksomhed.

For så vidt angår begrebet ”fast forretningssted”, må begrebet fortolkes i overensstemmelse med artikel 11 i forordning 282/2011, hvorefter der lægges vægt på, hvor der er en tilstrækkelig permanent karakter og passende struktur med hensyn til de menneskelige og tekniske midler, således at forretningsstedet kan modtage og anvende eller præstere de ydelser, som dette forretningssted henholdsvis får leveret til egne formål eller leverer.

Henset til sammenhængen mellem reglerne om fradragsret for momsregistrerede afgiftspligtige personer og reglerne om ret til tilbagebetaling/godtgørelse af moms for afgiftspligtige personer, der ikke er etableret i medlemsstaten, er det tillige relevant at se på, hvorledes begreberne ”hjemsted for din økonomiske virksomhed” og ”fast driftssted” forstås i henhold til direktiv 2008/9 og direktiv 86/560, hvortil der er henvist i momssystemdirektivets artikel 170 og 171.

Anvendelsesområdet for direktiv 2008/9/EF er fastlagt i artikel 3, hvoraf bl.a. fremgår følgende:

”Dette direktiv finder anvendelse på enhver afgiftspligtig person, der ikke er etableret i tilbagebetalingsmedlemsstaten, og som opfylder følgende betingelser:

a) han har i tilbagebetalingsperioden hverken haft hjemsted for sin økonomiske virksomhed eller et fast forretningssted, hvorfra virksomheden er blevet udøvet, eller, hvis han ikke har haft et sådant hjemsted eller fast forretningssted, sin bopæl eller sit sædvanlige opholdssted i tilbagebetalingsmedlemsstaten” (vores understregninger)

En tilsvarende bestemmelse findes i artikel 1 i direktiv 86/560.

Efter artikel 3 i direktiv 2008/9 er det altså afgørende for vurderingen af, hvorvidt en afgiftspligtig person kan anses for etableret i en medlemsstat, om den pågældende har hjemsted for sin økonomiske virksomhed eller et fast forretningssted, hvorfra virksomheden bliver udøvet, i den pågældende medlemsstat.

At disse faktorer er afgørende ved vurderingen af, om en afgiftspligtig person kan anses for etableret i medlemsstaten, er også fastslået i EU-Domstolen i sag C-73/06, Planzer Luxembourg Sàrl, præmis 60. I den pågældende sag, som angik fortolkningen af direktiv 86/560, fandt Domstolen, at begrebet ”hjemsted

for økonomisk virksomhed” skal forstås som det sted, hvor de beslutninger, der vedrører den almindelige ledelse af selskabet, træffes, eller hvor selskabets centrale administration udøves, jf. præmis 60.

Domstolen udtalte videre (præmis 61 og 62):

”61. Fastlæggelsen af hjemstedet for et selskabs økonomiske virksomhed indebærer, at der skal tages hensyn til en bred vifte af faktorer, herunder først og fremmest selskabets vedtægtsmæssige hjemsted, stedet, hvor selskabets centrale administration befinder sig, hvor ledelsen træffes, og stedet – normalt det samme – hvor selskabets forretningspolitik fastlægges. Andre faktorer, såsom ledernes bopæl, stedet, hvor generalforsamlingen afholdes, hvor administrations- og bogholderiakter opbevares, og stedet hvor selskabets finansielle transaktioner, især af bankmæssig art, foretages, kan endvidere tages i betragtning.

62. En fiktiv etablering, som er kendetegnet ved et »postkasse«- eller »skærm«-firma, udgør således ikke hjemstedet for den økonomiske virksomhed som omhandlet i trettende direktivs artikel 1, nr. 1 (jf. analogt dom af 2.5.2006, sag C-341/04, Eurofood IFSC, Sml. I, s. 3813, præmis 35, og dommen i sagen Cadbury Schweppes og Cadbury Schweppes Overseas, præmis 68).” (vores understregninger)

Direktiv 2008/9 samt direktiv 86/560, indeholder i modsætning til forordning 282/2011 ikke nogen definition af, hvad der forstås ved ”fast forretningssted”. Efter EU-Domstolens faste praksis forudsætter tilstedeværelsen af et fast forretningssted en varig samling af menneskelige og tekniske ressourcer, som er nødvendige for at præstere den pågældende ydelse. Domstolen har således taget stilling til, hvornår et selskab kan anses for at have et fast forretningssted, hvorfra virksomheden udøves, i en række domme.

I sag C-323/12, E.ON Global Commodities SE mod Rumænien, udtalte Domstolen således bl.a. følgende (præmis 46):

”Det fremgår således af fast retspraksis, at for at kunne blive betragtet som et etableringssted, hvortil er knyttet den afgiftspligtiges levering af varer eller tjenesteydelser, kræves det, at dette etableringssted har en tilstrækkelig permanent karakter, og at det med hensyn til de menneskelige og tekniske ressourcer har en struktur, der kan gøre det muligt selvstændigt at foretage de omhandlede transaktioner (jf. i denne retning dom af 17.7.1997, sag C-190/95, ARO Lease, Sml. I, s. 4383, præmis 16, og af 7.5.1998, sag C-390/96, Lease Plan, Sml. I, s. 2553, præmis 24).”

EU-domstolen har i overensstemmelse med ovennævnte i dommen i sag C-190/95, Aro Lease BV, udtalt, at ydelser i forbindelse med udlejning af biler i det væsentlige består i, at kontrakterne forhandles, udfærdiges, underskrives og gennemføres, samt i at kunderne fysisk får stillet bilen til rådighed. Et fast

forretningssted må derfor have personale og en struktur, der gør det muligt selvstændigt at levere disse ydelser.

EU-domstolen har i de forenede sager C-318/11 og C-319/11, Daimler AG og Widex A/S, udtalt, at en momspligtig person, som er etableret i et EU-land, og som i et andet EU-land alene udfører teknisk test-virksomhed eller forskningsarbejder, men ikke momspligtige transaktioner, ikke kan anses for at have et fast forretningssted i det andet EU-land.

Af dansk praksis kan der henvises til følgende afgørelser:

I SKM2015.634.SR leverede spørger undervisningsydelser til en afgiftspligtig person her i landet. Spørger blev ikke anset for at have et fast forretningssted her i landet. Tilstedeværelsen her i landet kunne ikke anses for at have permanent karakter, når de menneskelige ressourcer alene var fysisk til stede i de perioder, hvor der rent faktisk blev undervist på kundens lokaliteter, og der sædvanligvis gik et par uger/måneder imellem de enkelte kurser.

I SKM2014.66.SR kunne Skatterådet bekræfte, at spørgeren ikke skulle afregne dansk moms af salg af e-bøger, når spørger etablerede en filial i Luxembourg og leverede sine ydelser derfra. Der var herved henset til, at filialen havde etableret fast forretningssted i Luxembourg, idet der var ansat en direktør i Luxembourg, der var indgået et lejemål i Luxembourg, der var det nødvendige tekniske udstyr til rådighed i Luxembourg, og bestyrelsesmøder, generalforsamlinger og lignende foregik i Luxembourg.

I SKM2013.607.SR kunne spørger (en virksomhed i et andet EU-land) foretage en momspligtig leverance af teleydelser direkte til forbrugere i Danmark (ikke afgiftspligtige personer). Spørger havde indgået kontrakt med et koncernforbundet 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 herefter 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 herefter, hvor spørger havde etableret sin økonomiske virksomhed, jf. momsloven § 16, stk. 4.

Det afhænger af en konkret vurdering af arten af den pågældende aktivitet, hvad der skal til for, at de nødvendige menneskelige og tekniske ressourcer er til stede for at gøre det muligt selvstændigt at foretage de omhandlede transaktioner.

6.1.4 Skattelovgivningen

6.1.4.1 Hjemmehørende selskaber og foreninger m.v.

I henhold til selskabsskattelovens § 1, stk. 6, anses selskaber og foreninger mv. for hjemmehørende her i landet, hvis de enten:

er registreret her i landet, eller
har ledelsens sæde her i landet.

Kriteriet om registrering er et rent formelt kriterium, i den forstand at den fulde skattepligt indtræder på det tidspunkt, hvor der sker registrering i Danmark.

I henhold til forarbejderne til bestemmelsen beror afgørelsen af, om kriteriet ”ledelsens sæde” må anses for opfyldt, (derimod) på en konkret vurdering af faktiske forhold i forbindelse med beslutningstagningen i selskabet.

Der lægges først og fremmest vægt på beslutninger forbundet med den daglige ledelse, hvorefter et selskab almindeligvis anses som hjemmehørende i Danmark, når direktionen har sæde i Danmark, dvs. når direktionen træffer beslutninger fra Danmark. Der kan herved henvises til Højesterets dom optrykt i UfR 1998.1534 H, hvor et aktieselskab ansås for hjemmehørende i Danmark, idet aktieselskabets daglige ledelse i form af selskabets direktion, jf. herved den dagældende aktieselskabslovs § 54, stk. 2, (i dag selskabslovens § 117, stk. 1) havde sæde i Danmark, og der ikke var grundlag for at antage, at selskabets daglige ledelse ikke blev varetaget af direktionen.

Hvis bestyrelsen forestår den reelle daglige ledelse, vil stedet for bestyrelsens sæde, dvs. stedet hvor bestyrelsens beslutninger reelt træffes, være afgørende.

Beslutninger, der almindeligvis træffes på generalforsamlingsniveau, er som udgangspunkt ikke afgørende for, om selskabet kan anses for hjemmehørende her i landet. Aktiebesiddelse vil derfor som udgangspunkt ikke være afgørende for vurderingen. I det omfang en aktionær faktisk udøver ledelsen af selskabet, kan aktionærens hjemsted indgå i vurderingen af, om selskabets ledelse har sæde i Danmark.

6.1.4.2 Fast driftssted

Både for kildeskattelovens § 2, stk. 1, nr. 4, og for selskabsskattelovens § 2, stk. 1, litra a, gælder det, at begrebet ”fast driftssted” skal fortolkes i overensstemmelse med OECD’s modeloverenskomst artikel 5, der skal ses i sammenhæng med modeloverenskomstens artikel 7.

Af sidstnævnte bestemmelse fremgår det, at fortjeneste fra en virksomhed i en kontraherende stat kun er skattepligtig i den stat, medmindre virksomheden udøver virksomhed i en anden kontraherende stat gennem et fast driftssted deri.

Artikel 5, stk. 1, i modeloverenskomsten indeholder det primære kriterium for, hvornår en virksomhed har ”fast driftssted” i en kontraherende stat.

Det fremgår af bestemmelsen, at et fast driftssted defineres som et fast forretningssted, gennem hvilket et foretagendes virksomhed helt eller delvis udøves. Som eksempler på et sådant fast driftssted henviser artikel 5, stk. 2, bl.a. til ”et sted, hvorfra et foretagende ledes”, ”en filial”, ”et kontor” og ”et værksted”.

Følgende betingelser skal være opfyldt for, at en virksomhed anses som havende fast driftssted i en kontraherende stat:

Der skal være et ”forretningssted”, dvs. facilitet bestående i lokaler eller i visse tilfælde maskiner eller udstyr

Forretningsstedet skal være ”fast”, dvs. forretningsstedet skal etableres på et særskilt sted med en vis grad af varighed

Virksomheden skal ”udøves” gennem det faste forretningssted. Det betyder normalt, at personer, der på en eller anden måde er afhængige af virksomheden (personale), driver virksomhedens forretning i den stat, hvor det faste forretningssted er beliggende.

Vurderingen af en virksomheds ”faste driftssted” i en given periode skal foretages på grundlag af de omstændigheder, som gælder i den pågældende periode. Vurderingen skal således ikke foretages på baggrund af en tidligere eller forventet fremtidig periode.

Udtrykket ”forretningssted” dækker over alle lokaler og installationer, der benyttes til at udøve foretagendets virksomhed, hvad enten forretningsstedet udelukkende bruges til det formål eller ej. Det er uden betydning for vurderingen af ”forretningssted”, om lokalet/arealet mv. lejes, ejes eller på anden vis er til rådighed for foretagendet. Der kan også foreligge et fast driftssted i tilfælde, hvor et foretagende ulovligt disponerer over et areal.

Kriteriet ”gennem hvilket” i artikel 5, stk. 1, skal forstås bredt. Der er således et ”forretningssted” i enhver situation, hvor forretningsaktiviteter udføres på et bestemt sted, der står til rådighed for virksomheden med henblik herpå.

Ved udtrykket ”fast” forstås, at der skal være en vis forbindelse mellem forretningsstedet og et bestemt geografisk punkt. Af begrebet følger også, at et fast driftssted kun kan eksistere, hvis forretningsstedet har en vis grad af permanent karakter, dvs. at forretningsstedet ikke kun er af rent midlertidig karakter. I praksis kan et forretningssted dog være fast, selv om det kun eksisterer i kort tid.

Almindeligvis anses et driftssted ikke for at have været fast, hvis det har eksisteret i under 6 måneder (for byggepladser gælder dog, at disse udgør et fast driftssted fra første dag, jf. kildeskattelovens § 2, stk. 1, nr. 4, sidste pkt., medmindre andet følger af en dobbeltbeskatningsoverenskomst), medmindre virksomheden eksempelvis har en form for tilbagevendende karakter. Midlertidige afbrydelser af virksomheden indebærer ikke, at det faste driftssted ophører med at eksistere.

Betingelsen om, at forretningen skal udøves gennem det faste forretningssted, indebærer ikke, at driftsstedet skal have en ”produktiv karakter”, men det er på den anden side ikke enhver form for aktivitet, der kan konstituere et fast driftssted, jf. artikel 5, stk. 4, hvorefter eksempelvis lagerfaciliteter ikke i sig selv bevirker, at der er et fast driftssted.

Endelig skal det bemærkes, at selvom betingelserne i artikel 5, stk. 1 og 2, for at fastslå, at der er etableret et fast driftssted, ikke er opfyldt, kan der (undtagelsesvist) være etableret et fast driftssted i medfør af agentreglen i stk. 5, såfremt agenten sædvanligvis indgår aftaler eller spiller den væsentlige rolle ved indgåelse af aftaler, der ikke efterfølgende foretages væsentlige ændringer i af virksomheden.

6.1.5 Selskabsloven

6.1.5.1 ”Hjemsted” i dansk selskabsret

Hjemsted er i selskabsloven defineret som den adresse, hvor selskabet kan kontaktes, jf. selskabslovens § 5, nr. 13. Der er ikke krav om, at selskabets hovedsæde, hvor man finder den daglige ledelse, er sammenfaldende med selskabets hjemsted.

Danmark følger den såkaldte *registreringsteori*, som indebærer, at dansk selskabsret finder anvendelse, hvis selskabet er registreret i Danmark. Der er som følge deraf intet til hinder for, at et selskab, der er registreret i Danmark, kan ledes fra et andet land uden at miste sin nationalitet, så længe registreringen opretholdes, jf. bl.a. Jan Schans Christensen, *Kapitalselskaber*, 5. udg., 2017, side 129, 132 og 134. Danmark adskiller sig derved fra lande som Tyskland, der benytter *hovedsædeteorien*, hvorefter det afgørende

for, hvilken nationalitet selskabet har, og dermed hvilket lands selskabsret det undergives, er, i hvilket land selskabets faktiske hovedsæde befinder sig, og dermed hvorfra selskabet faktisk ledes, jf. Jan Schans Christensen, *Kapitalselskaber*, 5. udg., 2017, side 131.

Et selskab kan kun have ét hjemsted, og selskabets postadresse skal ligge i den registrerede hjemstedskommune. At et selskab skal have en hjemstedskommune fremgår ikke af loven, men af anmeldelsesbekendtgørelsen.

6.1.5.2 *Filialer i selskabsloven*

Selskabslovens kapitel 19 gennemfører det 11. selskabsdirektiv (Rådets ellefte direktiv 89/666/EØF af 21. december 1989 om offentlighed vedrørende filialer oprettet i en medlemsstat af visse former for selskaber henhørende under en anden stats regler) i dansk ret.

Det 11. selskabsdirektiv indeholder regler om, hvilke krav en medlemsstat kan stille til selskaber fra andre medlemsstater, der udnytter deres etableringsfrihed til at etablere filialer på medlemsstatens område.

Den EU-retlige beskyttelse af retten for et medlemslands selskaber til at etablere filialer i andre medlemslande blev fastslået i *Centros-dommen* (sag C-212/97, Saml. I, s. 1459).

En filial er ikke et selvstændigt retssubjekt. Det udenlandske selskab nyder således de rettigheder og må bære de forpligtelser, som er knyttet til filialen.

Når et udenlandsk selskab etablerer en filial i Danmark, er dansk ret afgørende for vurderingen af de grundlæggende retlige forhold i forbindelse med filialen, jf. selskabslovens § 348.

En filial skal have en dansk adresse samt en filialbestyrer for at kunne registreres som en filial i Danmark, jf. herved selskabslovens §§ 345 og 346. Filialbestyreren behøver dog ikke have bopæl i Danmark.

Det er hverken i loven, forarbejderne hertil eller i EU-reguleringen en præcis kvalificering af de aktiviteter, som enten skal drives i eller uden for en registreret filial. Der kan imidlertid i visse tilfælde bestå en pligt til at lade sig registrere med en filial i Danmark.

Der er tale om en konkret vurdering, når det skal fastslås, om et udenlandsk selskabs aktiviteter i Danmark er af et sådant omfang, at der kræves etableret en filial. Formodningen taler for, at der er tale om en filialetablering, som er omfattet af selskabslovens regler om filialregistrering, hvor

aktiviteterne er af et vist omfang
aktiviteterne drives fra lokaler i Danmark
fakturering foregår fra en dansk adresse, og
evt. reklamation kan rettes til en adresse i Danmark.

Der henvises herved til Lars Bunch og Søren Corfixen Whitt, Selskabsloven med kommentarer, 3. udgave, 2018, side 1578.

De danske selskabsregler forhindrer imidlertid ikke etablering af en filial, hvor ovennævnte kriterier ikke er opfyldt.

Hensynene bag registrering af filialer i Danmark er offentlighed omkring selskabets aktiviteter i Danmark. Hensynene er med andre ord blandt andet, at et selskab stiftet i en medlemsstat ikke uden registrering og dermed offentlighed må kunne agere i en anden medlemsstat uden samme offentlighed, som gælder de nationale selskaber, jf. herved Erhvervsstyrelsens sag citeret af Lars Bunch og Søren Corfixen Whitt, Selskabsloven med kommentarer, 3. udgave, 2018, side 1579f.

Det bemærkes i den forbindelse, at alene udenlandske aktieselskaber, anpartsselskaber og partnerselskaber samt selskaber med en tilsvarende selskabsform inden for EU og EØS samt i visse øvrige lande kan benytte adgangen i selskabsloven til at drive virksomhed gennem en filial i Danmark, jf. herom nærmere selskabslovens § 345, stk. 1-2.

Uanset, at der efter selskabslovgivningen ikke er krav om etablering af en filial, kan den skatte- og afgiftsmæssige lovgivning i visse tilfælde føre til, at den udenlandske virksomhed skal registreres. I sådanne tilfælde vil der dog ikke være tale om registrering af en filial, men derimod registrering af den udenlandske virksomhed som såkaldt ”anden udenlandsk virksomhed”, jf. Lars Bunch og Søren Corfixen Whitt, Selskabsloven med kommentarer, 3. udgave, 2018, side 1578f.

6.1.6 CVR-loven

Det fremgår af CVR-lovens § 5, stk. 2, at Erhvervsstyrelsen tildeler CVR-nummer til de enheder, der er anført i lovens § 3, herunder juridiske personer og filialer af udenlandske juridiske personer, jf. § 3, nr. 2, og som anmeldes til registrering i henhold til anden lovgivning. CVR-loven indeholder således ikke selvstændige materielle kriterier til virksomhedens etableringsforhold, der skal være opfyldt for, at virksomheden kan registreres.

Tildelingen af CVR-nummer skal derfor som udgangspunkt ske, såfremt den pågældende enhed falder indenfor CVR-lovens § 3, og betingelserne for registrering i den for enheden relevante lovgivning er opfyldt.

Erhvervsstyrelsen har oplyst os om, at styrelsen har valgt ikke at udnytte bemyndigelsen i lovens § 11, stk. 6, til at fastsætte regler om registrering i Det Centrale Virksomhedsregister af udenlandske enheder uden fast forretningssted i Danmark, som anmeldes til registrering i henhold til anden lovgivning, herunder om tildeling af CVR-nummer og om betaling til dækning af de administrative omkostninger i forbindelse hermed. Dette skyldes ifølge det oplyste bl.a., at det ikke har været muligt at optage virksomheder med udenlandske adresser i CVR-registret. Erhvervsstyrelsen oplyser endvidere, at der for juridiske enheder registreret i CVR-registret er krav om digital kommunikation, hvilket udenlandske virksomheder på nuværende tidspunkt ikke kan leve op til, idet virksomhederne ikke har adgang til NemId.

6.2 Begreberne i den Relevante Lovgivning set i sammenhæng

Nedenfor følger vores vurdering af, hvorvidt indholdet af begreberne i den Relevante Lovgivning, som redegjort for i afsnit 6.1 ovenfor, harmonerer. Vurderingen er opdelt efter, om der i den Relevante Lovgivning anvendes et kriterium, hvor der ses på de reelle forhold, jf. afsnit 6.2.1, eller et kriterium, hvor der alene ses på formelle forhold, jf. afsnit 6.2.2.

6.2.1 Reelle kriterier

Begrebet "*etablering*" i **lov om tjenesteydelser i det indre marked** fortolkes relativt bredt i praksis. For at der kan være tale om "*etablering*" i lovens forstand, kræver det imidlertid en reel tilknytning til Danmark, hvilket vil sige, at der som udgangspunkt kræves integration i dansk økonomi og erhvervelse af en kundekreds i Danmark med udgangspunkt i et stabilt etableret forretningssted. Virksomheden skal således råde over faciliteter, der giver virksomheden mulighed for på stabil og vedvarende måde at udøve en erhvervsvirksomhed og fra disse faciliteter at henvende sig til bl.a. statsborgerne i denne medlemsstat.

I lov om tjenesteydelser i det indre marked lægges der således vægt på, om der er en tilstrækkelig reel tilknytning til Danmark.

I **udstationeringsloven** anvendes begrebet "*reel etablering*". Der anvendes således et andet begreb end begrebet "*etablering*" i lov om tjenesteydelser i det indre marked.

I udstationeringsloven lægges der ved vurderingen af, om virksomheden er "*reelt etableret*" i Danmark imidlertid ligeledes vægt på, om der er en tilstrækkelig reel tilknytning til det angivne etableringsland. Der lægges vægt på de samlede oplysninger om en virksomheds aktiviteter. Virksomheden skal således

have reelle væsentlige aktiviteter i etableringslandet, der udføres over en længere periode, for at kunne anses som reelt etableret i det pågældende land. Der kan i den forbindelse bl.a. lægges vægt på det sted, hvor virksomheden har hjemsted, hvor virksomhedens administration er placeret, hvor virksomheden benytter kontorer, hvor virksomheden betaler skat og socialbidrag, hvor virksomheden har tilladelse til at udøve et erhverv (hvis relevant), hvor arbejdstagere hverves, hvor det administrative personale beskæftiges, hvilken lovgivning der finder anvendelse på virksomhedens kontrakter, og hvor virksomheden udøver sine vigtigste forretningsaktiviteter.

Om end der i udstationeringsloven anvendes et andet begreb end i lov om tjenesteydelser i det indre marked, lægges der således i begge lovgivninger vægt på, om virksomheden i tilstrækkelig grad er integreret i det angivne etableringsland, samt om integrationen har en vis tidsmæssig varighed. Det er dog væsentligt at være opmærksom på, at der ved etablering inden for lov om tjenesteydelser i det indre marked er krav om etablering i Danmark, mens etableringskravet inden for udstationeringslovens område knytter sig til et andet land end Danmark.

I henhold til **momsloven** er det afgørende for vurderingen af, hvorvidt en afgiftspligtig person kan anses for etableret i en medlemsstat, om den pågældende i medlemsstaten har "*hjemsted for sin økonomiske virksomhed*" eller et "*fast forretningssted*", hvorfra virksomheden bliver udøvet.

I momsloven anvendes der således ligeledes andre begreber, end der gør i både lov om tjenesteydelser i det indre marked og i udstationeringsloven.

Realiteterne bag reglerne er imidlertid ligeledes her, at der lægges vægt på, om der er en tilstrækkelig reel tilknytning til Danmark.

Ved vurderingen af, om en virksomhed har "*hjemsted for sin økonomiske virksomhed*" lægges der således vægt på det sted, hvor virksomheden har sit hovedkontor, hvilket fastlægges med hensyntagen til, hvor de beslutninger, der vedrører den almindelige ledelse af selskabet, træffes, hvor virksomheden har sit vedtægtsmæssige hjemsted, og hvor virksomheden mødes. Andre faktorer, såsom ledernes bopæl, stedet, hvor generalforsamlingen afholdes, hvor administrations- og bogholderiakter opbevares, og stedet hvor selskabets finansielle transaktioner, især af bankmæssig art, foretages, kan endvidere tages i betragtning.

Tilstedeværelsen af et "*fast forretningssted*" i Danmark forudsætter, at forretningsstedet har en tilstrækkelig permanent karakter, og at det med hensyn til de menneskelige og tekniske ressourcer har en struktur, der kan gøre det muligt selvstændigt at modtage og anvende eller præstere de pågældende ydelser.

Om end der inden for momslovens område delvist nævnes nogle andre underkriterier, end der nævnes som underkriterier inden for f.eks. udstationeringsloven, kan det også konstateres, at der er overlap mellem de underkriterier, der lægges vægt på.

I det omfang der ikke er overlap mellem de pågældende underkriterier, skyldes det efter vores vurdering, at de pågældende lovgivninger har en forskellig baggrund. Således lægges der eksempelvis inden for udstationeringsloven som underkriterium vægt på, hvorfra medarbejderne hverves. Dette må ifølge forholdets natur ses i lyset af, at udstationeringsloven regulerer udstationering af de pågældende medarbejdere.

I **skattelovgivningen** anvendes der – for så vidt angår hjemmehørende selskaber og foreninger m.v. – både et formelt kriterium i form af, om virksomheden er registreret her i landet og et reelt kriterium i form af, om ledelsen har sæde her i landet. Indholdet af det formelle kriterium set i sammenhæng med den øvrige lovgivning behandles i afsnit 6.2.2 nedenfor.

Det materielle kriterium indebærer, at der først og fremmest lægges vægt på beslutninger forbundet med den daglige ledelse, hvorefter en virksomhed almindeligvis anses som hjemmehørende i Danmark, når direktionen træffer beslutninger fra Danmark. Det er dog i den forbindelse afgørende, at direktionen forestår den reelle daglige ledelse af virksomheden.

Ved vurderingen af, om en virksomhed er hjemmehørende i Danmark, foretages der således som udgangspunkt en vurdering baseret på færre underkriterier, end der anvendes i lov om tjenesteydelser i det indre marked, udstationeringsloven og momsloven. Når det er sagt, vil det i praksis formentlig forholde sig således, at hvis direktionen træffer beslutninger vedrørende den pågældende virksomhed i Danmark, vil øvrige underkriterier i de øvrige lovgivninger i de fleste tilfælde i praksis også være opfyldt, idet virksomheden i praksis typisk også vil have hjemsted i Danmark, have virksomhedens administration placeret i Danmark m.v.

I skattelovgivningen lægges der – for så vidt angår en virksomheds faste driftssted – vægt på, om der er etableret et fast forretningssted, f.eks. en filial, et kontor eller et værksted, hvorfra en virksomhed helt eller delvis udøves.

Følgende betingelser skal være opfyldt for, at en virksomhed anses som havende et fast driftssted:

Der skal være et ”forretningssted”, dvs. en facilitet bestående i lokaler eller i visse tilfælde maskiner eller udstyr.

Forretningsstedet skal være ”fast”, dvs. forretningsstedet skal etableres på et særskilt sted med en vis grad af varighed/permanent karakter. I praksis kan et forretningssted dog være fast, selv

om det kun eksisterer i kort tid. Almindeligvis anses et driftssted ikke for at have været fast, hvis det har eksisteret i under 6 måneder (for byggepladser gælder dog, at disse udgør et fast driftssted fra første dag, jf. kildeskattelovens § 2, stk. 1, nr. 4, sidste pkt., medmindre andet følger af en dobbeltbeskatningsoverenskomst), medmindre virksomheden eksempelvis har en form for tilbagevendende karakter. Midlertidige afbrydelser af virksomheden indebærer ikke, at det faste driftssted ophører med at eksistere.

Virksomheden skal ”udøves” gennem det faste forretningssted. Det betyder normalt, at personer, der på en eller anden måde er afhængige af virksomheden (personale), driver virksomhedens forretning i den stat, hvor det faste forretningssted er beliggende. Det medfører tilsvarende, at eksempelvis lagerfaciliteter ikke i sig selv bevirker, at der er et fast driftssted.

Ved vurderingen af, om en virksomhed har et fast driftssted i Danmark, lægges der som anført ovenfor vægt på underkriterier, der minder om de underkriterier, der anvendes i lov om tjenesteydelser i det indre marked, i udstationeringsloven og i momsloven, for så vidt angår begrebet ”fast forretningssted”.

Der lægges således her også vægt på, om virksomheden i tilstrækkelig grad er integreret i Danmark – både i forhold til virksomhedens struktur samt i forhold til den tidsmæssige karakter.

Om end der anvendes forskellige begreber og forskellige underkriterier i de enkelte lovgivninger, vil det ud fra en overordnet betragtning i praksis formentlig forholde sig således, at virksomheder, der er ”etableret” i Danmark i henhold til lov om tjenesteydelser i det indre marked, i langt de fleste tilfælde også vil være ”reelt etableret” i Danmark i henhold til udstationeringsloven samt have hjemsted for sin økonomiske virksomhed eller et fast forretningssted i Danmark i henhold til momsloven og hjemmehørende eller have et fast forretningssted i Danmark i henhold til skattelovgivningen.

6.2.2 *Formelle kriterier*

Det formelle kriterium adskiller sig fra de reelle kriterier, idet der ikke lægges vægt på de reelle forhold i form af eksempelvis, hvor virksomhedens centrale administration udøves, og hvor beslutninger vedrørende den daglige ledelse af selskabet træffes.

I **skattelovgivningen** anvendes der – for så vidt angår hjemmehørende selskaber og foreninger m.v. – som anført i afsnit 6.2.1 ovenfor også et formelt kriterium i form af, om virksomheden er registreret her i landet.

Det formelle kriterium er således opfyldt, såfremt det kan konstateres, at virksomheden er registreret i Danmark. Hvorvidt virksomheden kan registreres i Danmark følger derimod af øvrig lovgivning, f.eks. selskabsloven.

I **selskabsloven** anvendes begrebet ”*hjemsted*”. Et selskab, der er registreret i Danmark, har hjemsted i Danmark og er således omfattet af selskabsloven. I henhold til den danske registreringsteori kræves der alene, for at et selskab kan registreres i Danmark, at selskabet har en adresse i Danmark, der således er beliggende i en dansk hjemstedskommune, hvor selskabet kan kontaktes. Det er i den forbindelse uden betydning, hvilken karakter og hvilket omfang virksomhedens aktiviteter i Danmark har.

Tilsvarende gælder det for filialer, at udenlandske aktieselskaber, anpartsselskaber og partnerselskaber samt selskaber med en tilsvarende selskabsform inden for EU og EØS samt i visse øvrige lande *kan* benytte adgangen i selskabsloven til at drive virksomhed gennem en filial i Danmark, uanset karakteren og omfanget af virksomhedens aktiviteter i Danmark. Filialen skal blot have en filialbestyrer, der ikke behøver have bopæl i Danmark, samt en adresse i Danmark. Et udenlandsk selskabs aktiviteter kan være af en sådan karakter og af et sådant omfang, at der er en pligt til at lade sig registrere med en filial i Danmark, men det kan ikke på baggrund af filialregistreringen i sig selv konstateres, at aktiviteterne har dette omfang og denne karakter og ikke blot skyldes et ønske fra virksomhedens side. Kun i de (enkelte) tilfælde, hvor f.eks. Erhvervsstyrelsen konkret har vurderet, at der er en pligt til registrering som filial, kan dette således fastslås – dog ikke med sikkerhed, idet Erhvervsstyrelsen kun foretager en vejledende vurdering.

I **CVR-loven** anvendes der tilsvarende et formelt kriterium ved vurdering af, om en juridisk enhed skal registreres med et CVR-nummer. Erhvervsstyrelsen tildeler således et CVR-nummer til de enheder, der er anført i lovens § 3, herunder juridiske personer og filialer af udenlandske juridiske personer, jf. § 3, nr. 2, og som anmeldes til registrering i henhold til anden lovgivning. CVR-loven indeholder således ikke selvstændige materielle kriterier til virksomhedens etableringsforhold, der skal være opfyldt for, at virksomheden kan registreres.

På baggrund af det ovenfor anførte kan det således konstateres, at der ikke ved vurderingen af, om virksomheden er omfattet af de reelle kriterier som omtalt i afsnit 6.2.1 ovenfor udelukkende kan lægges vægt på, om virksomheden er registreret i Danmark, idet der ved en sådan registrering alene ses på, om formelle kriterier er opfyldt.

6.3 Øvrige relevante forhold

Som anført i afsnit 6.2.1 ovenfor vil det i praksis ud fra en overordnet betragtning formentlig forholde sig således, at de fleste virksomheder, der falder inden for etableringsbegrebet i henhold til én lovgivning, også falder inden for begrebet i henhold til en anden lovgivning.

Der kan dog i praksis være forskelle, idet der kan være udformet særregler inden for visse områder af den Relevante Lovgivning, eller sådanne særregler kan være udviklet i praksis. Som eksempel kan det nævnes, at EU-Domstolen som anført i afsnit 6.1.1 ovenfor har anlagt den praksis, at begrebet ”tjenesteydelse” i TEUF artikel 56’s forstand, der således ikke er omfattet af etableringsretten i artikel 49, kan dække over tjenesteydelser af meget forskellig art, herunder tjenesteydelser, der udføres over et længere tidsrum, endog flere år, hvis det f.eks. drejer sig om ydelser, der leveres i forbindelse med et større byggeprojekt.

Til sammenligning kan et driftssted inden for skattelovgivningens område anses for at være fast fra første dag, jf. kildeskattelovens § 2, stk. 1, nr. 4, sidste pkt., medmindre andet følger af en dobbeltbeskatningsoverenskomst, og dermed til sammenligning i en kortere periode end den periode, der anvendes inden for lov om tjenesteydelser i det indre marked. For at kunne vurdere endeligt, hvorledes en virksomhed konkret etableringsmæssigt skal behandles i henhold til den Relevante Lovgivning, er det således nødvendigt at forholde sig nærmere til, hvilken type virksomhed/hvilken branche, der er tale om.

Dertil kommer, at den omstændighed, at den enkelte virksomhed falder inden for etableringsbegrebet i flere lovgivninger, ikke nødvendigvis betyder, at virksomheden er omfattet af de pågældende lovgivninger. Der er således i den Relevante Lovgivning ofte yderligere kriterier, der skal være opfyldt, førend den pågældende virksomhed er omfattet, ligesom der er undtagelser til de enkelte reglers anvendelsesområde. Som eksempler kan det nævnes, at lov om tjenesteydelser i det indre marked ikke finder anvendelse på en række tjenesteydelser oplistet i lovens § 1, stk. 3, samt at udstationeringsloven først finder anvendelse, hvis samtlige fem kriterier oplistet i afsnit 6.1.2 ovenfor er opfyldt.

Dertil kommer, at virksomhedsbegrebet ikke er identisk i den Relevante Lovgivning. Som eksempel kan det nævnes, at der inden for lov om tjenesteydelser i det indre marked for selskabers vedkommende gøres den indskrænkning, at selskaber, der *ikke* arbejder med gevinst for øje, ikke omfattes af etableringsreglerne, men en sådan indskrænkning ses ikke at være relevant i relation til udstationeringsloven, jf. herom nærmere afsnit 6.1.2 ovenfor.

6.4 Mulighed for harmonisering af begreberne i den Relevante Lovgivning

Om end det i praksis som anført ovenfor ud fra en overordnet betragtning formentlig vil forholde sig således, at de fleste virksomheder, der falder inden for etableringsbegrebet i henhold til én lovgivning, også falder inden for begrebet i henhold til en anden lovgivning, er begreberne i den Relevante Lovgivning ikke fuldt harmoniserede, idet der inden for visse områder af den Relevante Lovgivning er udarbejdet specifikke særregler, eller sådanne specifikke særregler er skabt i praksis. Hvorvidt det konkret er muligt at ændre på disse særregler, forudsætter en konkret vurdering af den enkelte særregel og dennes baggrund. Det falder uden for dette notat at foretage en sådan nærmere vurdering.

For så vidt angår mulighederne for mere overordnet at ændre på etableringsbegrebet i den Relevante Lovgivning for derved at komme de pågældende specifikke særregler til livs, kan det konstateres, at handlerummet er begrænset af den bagvedliggende EU-regulering eller folkeretlige regulering.

For så vidt angår **lov om tjenesteydelser i det indre marked**, er reglerne baseret på et direktiv (Europa-Parlamentets og Rådets direktiv 2006/123/EF af 12. december 2006 om tjenesteydelser i det indre marked). Af direktivets artikel 4 fremgår det, at der ved etablering ”forstås” tjenesteyderens faktiske udøvelse af erhvervsvirksomhed som omhandlet i traktatens artikel 43 (i dag TEUF artikel 49). Det er vores vurdering, at der heri ligger en direktivbaseret forpligtelse fra dansk side til at fortolke etableringsbegrebet i overensstemmelse med traktaten. Det kan ikke føre til noget andet resultat, at der i direktivets præambelbetragtning nr. 37 angives, at en tjenesteyders etableringssted ”bør” fastsættes i overensstemmelse med Domstolens praksis.

Udstationeringslovens etableringsbegreb er tilsvarende baseret på direktivbestemmelser (Europa-Parlamentets og Rådets direktiv 96/71/EF af 16. december 1996 om udstationering af arbejdstagere som led i udveksling af tjenesteydelser samt Europa-Parlamentets og Rådets direktiv 2014/67/EU om håndhævelse af direktiv 96/71 om udstationering af arbejdstagere som led i udveksling af tjenesteydelser og om ændring af forordning (EU) nr. 1024/2012 om administrativt samarbejde via informationssystemet for det indre marked). Navnlige med henvisning til artikel 4, stk. 2, i sidstnævnte direktiv, hvorefter de kompetente myndigheder ”foretager” en samlet bedømmelse af alle faktuelle elementer, er det vores vurdering, at mulighederne for ad lovgivningsvejen at ændre på etableringsbegrebet er begrænset.

Momslovens regler er totalharmoniserede i Rådets gennemførelsesforordning nr. 282/2011 af 15. marts 2011 om foranstaltninger til gennemførelse af Rådets direktiv 2006/112/EF, Rådets direktiv 2006/112/EF af 28. november 2006 om det fælles merværdisystem, Rådets direktiv 2008/9 (tidligere 8. momsdirektiv 79/1072), der gælder for udenlandske virksomheder etableret i andre EU-lande, Rådets 13. momsdirektiv 86/560, der gælder for afgiftspligtige personer, som er etableret uden for EU. Det momsretlige etableringsbegreb er således et fællesskabsretligt begreb. Begrebet er defineret i forordningen, og dets indhold og de relevante kriterier for, hvornår der foreligger etablering af en virksomhed i en medlemsstat, er nærmere fastlagt i EU-Domstolens praksis. Det er på den baggrund vores vurdering, at det ikke er muligt ad lovgivningsvejen at ændre på etableringsbegrebet.

Inden for **skattelovgivningen** er det efter dobbeltbeskatningsoverenskomster, der er indgået på grundlag af OECDs modeloverenskomster, som udgangspunkt forbeholdt de kontraherende parter hver især at fastsætte de nærmere kriterier for, hvornår selskaber, foreninger mv. kan anses for at være skattemæssigt hjemmehørende i den pågældende stat. En overholdelse af landets folkeretlige forpligtelser indebærer dog, at kompetencen i realiteten er begrænset af bestemmelser svarende til modeloverenskomstens

artikel 4, stk. 3, som regulerer dobbeltdomicil-tilfælde, og hvor det nærmere er fastlagt, hvorledes stedet, hvor selskaber, foreninger m.v. er hjemmehørende, skal fastsættes.

For så vidt angår kriteriet om "fast driftssted" er dette tilsvarende baseret på OECDs modeloverenskomsts artikel 5.

Der er principielt ikke noget til hinder for, at Danmark vedtager kriterier, der fraviger kriterierne i OECDs modeloverenskomst, men da Danmark er part i et stort antal dobbeltbeskatningsoverenskomster, der er indgået på grundlag af modeloverenskomsten, vil en efterlevelse af de deraf følgende folkeretlige forpligtelser i praksis begrænse muligheden for at håndhæve sådanne andre kriterier. Ud fra et praktisk synspunkt er det herefter ikke muligt at ændre etableringsbegreberne ad lovgivningsvejen.

Reglerne i **selskabsloven**, der alene anvender et formelt kriterium, kan ændres, i det omfang det – for så vidt angår filialer – ikke strider mod det 11. selskabsdirektiv (Rådets ellefte direktiv 89/666/EØF af 21. december 1989 om offentlighed vedrørende filialer oprettet i en medlemsstat af visse former for selskaber henhørende under en anden stats regler). En ændring af selskabsloven fra et formelt kriterium til et reelt kriterium vil imidlertid indebære en radikal ændring i dansk selskabsret og gøre op med lovgivningen og praksis igennem mange år. En ændring vil indebære, at det i selskabsloven fastsættes, at Danmark anvender *hovedsædeteorien*, hvorefter det afgørende for, hvilken nationalitet selskabet har, og dermed hvilket lands selskabsret det undergives, er, i hvilket land selskabets faktiske hovedsæde befinder sig, og dermed hvorfra selskabet faktisk ledes. Konsekvenserne af sådanne ændringer for eksisterende selskaber samt fremadrettet for nye selskaber, der ønskes oprettet, vil i den forbindelse skulle afdækkes nærmere.

Reglerne i **CVR-loven** kan ændres, f.eks. således at der oprettes yderligere kategorier af virksomheder. Dog vil det ved sådanne ændringer skulle sikres, at ændringerne harmonerer med øvrig lovgivning, der medfører en registreringsret eller -pligt, samt med forpligtelserne i Rådets forordning (EØF) nr. 2186/93 af 22. juni 1993 om oprettelse i statistisk øjemed af EF-samordnede registre over foretagender.

København, den 5. marts 2019



Hanne Marthine Møller Jensen
Partner, Advokat (L)