

# **SKATTERETLIG PROBLEMSTILLING VED DEFINITIONEN AF FAST DRIFTSSTED I EN DIGITAL ØKONOMI**

**JURIDISK SPECIALEAFHANDLING  
JURIDISK INSTITUT | AALBORG UNIVERSITET**

**Charlotte Ploumann Bruun  
Karen Sofie Vejen Jørgensen**



**AALBORG  
UNIVERSITET**

**STUDENTERRAPPORT**

# Titelblad

---

<b>Uddannelsessted</b>	: Juridisk Institut   Aalborg Universitet
<b>Uddannelse</b>	: Erhvervsøkonomi-jura   Cand.merc.(jur.)
<b>Dansk titel</b>	: Skatteretlig problemstilling ved definitionen af fast driftssted i en digital økonomi
<b>Engelsk titel</b>	: Tax law issue in the definition of permanent establishment in a digital economy
<b>Fagmodul</b>	: Specialeafhandling / Kandidatspeciale (30 ECTS)
<b>Fagområde</b>	: International Selskabsskatteret
<b>Forfattere</b>	: Charlotte Ploumann Bruun      Studienummer: 20176750 Karen Sofie Vejen Jørgensen      Studienummer: 20176745
<b>Vejleder</b>	: Niels Winther-Sørensen
<b>Anslag</b>	: 156.453 / 168.000
<b>Normalsider</b>	: 65,19 / 70,00
<b>Afleveringsdato</b>	: 19. maj 2022

## Abstract

---

This dissertation with the title *Tax law issue in the definition of permanent establishment in a digital economy* aims to perform a legal dogmatic analysis of the rules regarding permanent establishment, including the covering of digital corporations.

The legal dogmatic analysis is based on the Danish corporate tax legislation, where it is stated that rules on permanent establishment are relevant in order to ensure that income is taxed in a jurisdiction when the income contributes to the economic life of such jurisdiction.

The definition of a permanent establishment in Article 5 of the Model Tax Convention on Income and on Capital of the Organisation for Economic Co-operation and Development is used as contribution to the interpretation. From the analysis hereof it is seen that this definition contains several requirements that must be fulfilled to establish a permanent establishment, including the existence of a place of business.

Digital corporations and their digital business models are inter alia characterised by a reliance on intangible assets. Tangible assets are therefore often not necessary for the digital corporations to generate income from digital activities in a jurisdiction.

Based on the application of the present legislation, it is from an analysis of three binding rulings of the Danish Tax Council, SKM2015.369.SR, SKM2019.643.SR and SKM2019.647.SR, stated that such digital corporations do not fulfil the requirements to be covered by the general definition of a permanent establishment.

As digital activities are increasing, the present state of the law leads to a tax law issue which is addressed internationally from the Organisation for Economic Co-operation and Development respectively the European Union.

Proposals from the Organisation for Economic Co-operation and Development respectively the European Union are focussing on a development of the definition of permanent establishment in order to ensure that income from automated and digital activities are taxed in the jurisdiction where the income originates if the digital corporation has a significant digital presence in the jurisdiction.

These two proposals are applied on binding rulings where the present legislation does not lead to the establishment of a permanent establishment, in order to determine whether the proposals have a real effect on the tax law issue. From this legal analysis it is stated that the proposals are solving the tax law issue as the digital corporation's activities are covered by the new definition of a permanent establishment.

# Indholdsfortegnelse

---

<b>Forkortelser / begrebsforklaringer.....</b>	<b>1</b>
<b>1 Afhandlingens undersøgelsesområde.....</b>	<b>3</b>
1.1 Indledning.....	3
1.2 Problemformulering.....	4
1.3 Afgrænsning.....	4
1.3.1 Afgrænsning i forhold til fast driftssted.....	5
1.3.2 Afgrænsning i forhold til ændringsforslag.....	5
<b>2 Afhandlingens metodegrundlag.....</b>	<b>7</b>
2.1 Retsdogmatisk metode.....	7
2.2 Nationale retskilder.....	8
2.3 EU-retskilder.....	9
2.4 Model- og dobbeltbeskatningsoverenskomst.....	10
2.5 OECD's fortolkningsbidrag.....	11
2.6 Afhandlingens struktur.....	12
<b>3 Gældende retstilstand.....</b>	<b>14</b>
3.1 Dansk selskabsskattepligt.....	14
3.1.1 Fast driftsstedets betydning for dansk skattepligt.....	15
3.2 Definition af fast driftssted.....	16
3.2.1 Det primære driftsstedskriterium: positiv afgrænsning.....	17
3.2.1.1 Forretningssted.....	18
3.2.1.2 Fast forretningssted.....	19
3.2.1.2.1 Geografisk tilknytning.....	19
3.2.1.2.2 Varighed.....	20
3.2.1.3 Virksomhedsudøvelse gennem det faste forretningssted.....	21
3.2.2 Det primære driftsstedskriterium: negativ afgrænsning.....	22
3.3 Digital økonomi.....	24
3.3.1 Fast driftssted for digitale virksomheder.....	26

3.3.2	Vurdering af fast driftssted for digitale virksomheder i praksis.....	27
3.3.2.1	SKM2015.369.SR.....	28
3.3.2.2	SKM2019.643.SR.....	29
3.3.2.3	SKM2019.647.SR.....	30
3.3.3	Gældende retstilstand for digitale virksomheder.....	32
<b>4</b>	<b>Forslag til ændring af gældende retstilstand.....</b>	<b>34</b>
4.1	OECD's projekt om digital økonomi.....	34
4.2	Pillar I.....	35
4.2.1	Amount A.....	36
4.2.1.1	Omfang.....	36
4.2.1.1.1	Aktivitetstest.....	37
4.2.1.1.2	Tærskeltest.....	43
4.2.1.2	Nexus.....	45
4.2.1.3	Indtægtskilde.....	47
4.2.1.3.1	Indtægtskilderegler.....	47
4.2.1.3.2	Indikatorer.....	50
4.2.1.4	Sammenfatning.....	52
4.3	EU-direktivforslag.....	53
4.3.1	Digital tilstedeværelse.....	55
4.3.2	Væsentlig digital tilstedeværelse.....	56
4.3.3	Sammenfatning.....	58
4.4	Amount A sammenlignet med EU-direktivforslaget.....	58
4.5	Effekten af ændret retstilstand.....	61
4.5.1	SKM2015.369.SR.....	62
4.5.1.1	OECD's ændringsforslag.....	62
4.5.1.2	EU's ændringsforslag.....	64
4.5.2	SKM2019.643.SR.....	65
4.5.2.1	OECD's ændringsforslag.....	66



4.5.2.2	EU's ændringsforslag.....	67
4.5.3	Sammenfatning.....	68
<b>5</b>	<b>Konklusion.....</b>	<b>69</b>
<b>6</b>	<b>Referencer.....</b>	<b>72</b>

## Forkortelser / begrebsforklaringer

---

<b>BEPS</b>	: Base Erosion and Profit Shifting
<b>EU</b>	: Den Europæiske Union
<b>EU-direktivforslag</b>	: COM(2018) 147: Forslag til Rådets Direktiv om regler vedrørende selskabsbeskatning af en væsentlig digital tilstedeværelse.
<b>EU-gennemførelsesforordning</b>	: Rådets Gennemførelsesforordning (EU) Nr. 282/2011 af 15. marts 2011 om foranstaltninger til gennemførelse af direktiv 2006/112/EF om det fælles merværdiafgiftssystem
<b>Grundloven</b>	: Lov 1953-06-05 nr. 169 Danmarks Riges Grundlov
<b>HR</b>	: Dom afsagt af Højesteret
<b>MLI-loven</b>	: Lov 2019-03-30 nr. 327 om anvendelse af multilateral konvention til gennemførelse af tiltag i dobbeltbeskatningsoverenskomster til forhindring af skatteudhuling og overskudsflytning Konsolideret version fra 2021-01-01
<b>Modeloverenskomst</b>	: OECD's Modeloverenskomst til overenskomst til undgåelse af dobbeltbeskatning for så vidt angår indkomst- og formueskatter fra 2017 (forkortet version)
<b>OECD</b>	: Organisation for Economic Co-operation and Development
<b>OECD 2018-rapport</b>	: Tax Challenges Arising from Digitalisation – Interim Report 2018
<b>OECD 2020-rapport</b>	: Tax Challenges Arising from Digitalisation – Report on Pillar One Blueprint
<b>OECD høringsdokument</b>	: Pillar One – Amount A: Draft Model Rules for Nexus and Revenue Sourcing
<b>OECD høringskommentarer</b>	: Kommentarer til OECD høringsdokument

FORKORTELSER / BEGREBSFORKLARINGER

- OECD's projekt om digital økonomi** : Samlet betegnelse for Action Point 1 i OECD's BEPS-projekt vedrørende Tax Challenges Arising from Digitalisation
- OECD-kommentar** : OECD's kommentar til modeloverenskomstens artikel 5 om definitionen af fast driftssted
- Selskabsloven** : Lovbekendtgørelse 2019-07-23 nr. 763 om aktie- og anpartsselskaber  
Konsolideret version fra 2022-01-01
- Selskabsskatteloven** : Lovbekendtgørelse 2020-06-26 nr. 1.084 Selskabsskatteloven  
Konsolideret version fra 2022-01-01
- Skattestyrelsen** : Samlet betegnelse for det nuværende Skattestyrelsen og det tidligere SKAT
- SKM** : Skatteministeriets offentliggørelse af domme, kendelser, afgørelser m.v.
- SR** : Bindende svar afgivet af Skatterådet
- Statsskatteloven** : Lov 1922-04-10 nr. 149 om indkomstskat til staten  
Konsolideret version fra 2016-01-01
- TEUF** : Traktaten om Den Europæiske Unions Funktionsmåde
- TfS** : Tidsskrift for Skatter og Afgifter
- ØLR** : Dom afsagt af Østre Landsret

Ovenstående forkortelser / begreber, med tilhørende forklaringer og versioner, anvendes gennem afhandlingen, medmindre andet tydeligt fremgår af sammenhængen.





# 1 Afhandlingens undersøgelsesområde

---

## 1.1 Indledning

Beskatning af selskabers indkomst har gennem tiden været et internationalt omdrejningspunkt i forsøget på at sikre en dynamisk udvikling af selskabsskattereglerne, der er sammenhængende med den løbende udvikling i samfundet.

Det er for selskaber muligt at etablere sig i én jurisdiktion, og samtidig generere indkomst fra aktiviteter i andre jurisdiktioner. Eftersom der verden over er ikke ubetydelige forskelle i de forskellige jurisdiktioners selskabsskattesatser, er det således muligt for selskaber at etablere sig i en jurisdiktion med lav eller ingen selskabsskat, for derefter at generere indkomst i andre jurisdiktioner, uden disse beskattes her. Hermed er det muligt for selskaberne at undgå beskatning af indkomsten, eller som minimum begrænse den effektive selskabsskattesats.

Til dette anvendes reglerne for fast driftssted til sikring af, at indkomst beskattes i den jurisdiktion, hvor de økonomiske aktiviteter finder sted, og hvor værdien dermed skabes, uden fokus på, hvor selskabet er skattemæssigt hjemmehørende.

I sammenspil hertil er de internationale fast driftsstedesregler udformet på en sådan måde, at disse forsøger at sikre, at indkomst først falder til beskatning i en jurisdiktion, når tilknytningen hertil anses for værende tilpas stor.

Med modeloverenskomsten findes en international fælles forståelse for begrebet fast driftssted, og hvorledes denne kan være medvirkende til at sikre, at indkomst, der har en sådan tilpas stor tilknytning til den enkelte jurisdiktion, kan beskattes her. Modeloverenskomsten forsøger således at sikre, at beskatning af indkomst fordeles mellem domicil- og kildelande, hvorved dobbeltbeskatning henholdsvis dobbelt ikke-beskatning forsøges undgået.

Udviklingen af digitale produkter er stigende, og disse er blevet en integreret del af samfundet, som følge af den teknologiske udvikling, og måden, hvorpå der kommunikeres og interageres med omverdenen, er således ændret markant.

Denne udvikling har ført til ændringer af forretningsmodeller, der i større grad er bygget op omkring digitale teknologier. Handel på tværs af landegrænser er derfor blevet hverdag, og det er ikke længere nødvendigt med en stor fysisk tilstedeværelse i en jurisdiktion, for at kunne generere indkomst her.

Samfundsøkonomien er således i stigende grad helt eller delvist påvirket af disse digitale virksomheders ageren, hvorfor det i et skattemæssigt perspektiv er relevant at vurdere, hvorvidt

den eksisterende definition af fast driftssted fortsat er tilstrækkelig i relation til de oprindelige principper, der ligger til grund for fordelingen af beskatningsretten.

## 1.2 Problemformulering

Det findes relevant at vurdere, hvorvidt udviklingen, i den digitale økonomi, udfordrer den nuværende definition på fast driftssted. Formålet med afhandlingen er således at foretage en analyse af, hvilken skattemæssig betydning denne udvikling har, særligt i relation til fast driftsstedsdefinitionen.

Hertil tages der i afhandlingen udgangspunkt i følgende problemformulering:

*Hvilken skatteretlig problemstilling er opstået, som følge af den øgede digitalisering i relation til OECD's definition af fast driftssted, hvordan forsøges denne problemstilling løst, og har dette en reel effekt på problemstillingen?*

## 1.3 Afgrænsning

Fokusområdet i afhandlingen er ikke en udarbejdning af nye begreber og terminologier, hvorfor der igennem analysen anvendes almindelige anerkendte begreber til besvarelse af den stillede problemformulering.

Ved besvarelsen af problemformuleringen er det nødvendigt at foretage en afgrænsning af elementer, der relevant bør indgå som en del af afhandlingen, hvilket har betydning for besvarelsen. Samtidig har der i forbindelse med udarbejdelsen af afhandlingen været foretaget dataindsamling til og med den 21. april 2022, hvilket ligeledes kan have betydning for den samlede konklusion, eftersom der løbende sker udvikling på området.

Grundlæggende gennem afhandlingen afgrænses til dansk beskatning af kapitalselskaber, og kapitalselskabslignende selskaber, med fokus på de dele heraf, der har relevans for reguleringen af fast driftssted. Hermed anvendes de danske selskabsbeskatningsregler, uanset hvorvidt Danmark behandles som domicil- eller kildeland i det enkelte tilfælde. Dette valg er truffet med baggrund i, at afhandlingens fokus er definitionen af fast driftssted, og hvilken betydning fast driftssted generelt har for selskabsbeskatning, og ikke hvorledes den interne hjemmel, til beskatning heraf, er konstrueret i de enkelte jurisdiktioner.

Ligeledes anvendes ved fortolkningen af dobbeltbeskatningsoverenskomster, i forhold til hvornår der statueres fast driftssted, og hvorledes et sådan fast driftssted har indvirkning på beskatningsretten, ikke konkrete dobbeltbeskatningsoverenskomster og kravene til disse

anvendelsesmulighed. Derimod anvendes modeloverenskomsten, eftersom denne ofte er udgangspunktet ved udarbejdelsen af den enkelte dobbeltbeskatningsoverenskomst, og dermed er et udtryk for den fælles forståelse af fast driftssted, der anvendes i en international kontekst.

### **1.3.1 Afgrænsning i forhold til fast driftssted**

Ved fastlæggelsen af den gældende retstilstand, fokuseres der i afhandlingen, som nævnt, på definitionen af fast driftssted, efter modeloverenskomstens artikel 5, hvor der her afgrænses til det primære driftsstedskriterium.

Derved belyses bestemmelsen omkring byggeri og anlæg i modeloverenskomstens artikel 5, stk. 3, agentreglen i artikel 5, stk. 5 og 6, samt antifragmenteringsreglen i modeloverenskomstens artikel 5, stk. 4.1, ikke.

Denne afgrænsning til det primære driftsstedskriterium er foretaget, eftersom dette vurderes at have størst relevans, i forhold til den generelle fortolkning af fast driftssted i en digital økonomi. Det vurderes således, at en inddragelse af de fravalgte dele, af modeloverenskomstens artikel 5, ikke vil skabe yderligere værdi til besvarelsen af problemformuleringen.

Dette er ligeledes tilfældet i forhold til anvendelsen af den negative afgrænsning af det primære driftsstedskriterium, i modeloverenskomstens artikel 5, stk. 4, hvor der her fokuseres på opsamlingsbestemmelsen i litra e). Denne afgrænsning er valgt ud fra hensynet til de enkelte karakteristika ved digitale virksomheder, hvor de yderligere dele af bestemmelsen ikke findes at have relevans, eftersom disse generelt fordrer en fysisk tilstedeværelse i den enkelte jurisdiktion.

### **1.3.2 Afgrænsning i forhold til ændringsforslag**

I relation til analysen af, hvorledes de skatteretlige problemstillinger forsøges løst, tages der udgangspunkt i OECD's projekt om digital økonomi og EU-direktivforslaget.

Ved analysen af OECD's projekt om digital økonomi afgrænses til Pillar I, eftersom denne regulerer problemstillingen, der er relevant at belyse til besvarelsen af problemformuleringen, hvorimod Pillar II udelukkende beskrives overordnet for at skabe en samlet forståelse for OECD's projekt om digital økonomi.

Hertil er Amount A fokusområdet i analysen af Pillar I, hvor Amount B og Skattesikkerhed udelukkende inddrages overordnet på et beskrivende niveau, for at bidrage til en forståelse for sammenhængen i Pillar I.



Af Amount A analyseres de tre dele omkring, omfang, nexsus og indtægtskilde, der særligt er relevante i forhold til en eventuel ændring af definitionen af fast driftssted for digitale virksomheder.

Denne analyse af Amount A afgrænses til udelukkende at fokusere på automatiserede og digitale tjenester, hvorfor forbrugervendte virksomheder ikke inddrages. Afgrænsningen foretages, eftersom de automatiserede og digitale tjenester særligt anses for relevante i forhold til den stillede problemformulering. Analysen tager her udgangspunkt i, at Amount A er implementeret i national, dansk ret, og således har virkning, hvilket uddybes nærmere nedenfor i afsnit 2.5 *OECD's fortolkningsbidrag*.

Inddragelsen af EU-direktivforslaget i analysen, afgrænses til artiklerne 1-4 og 5, stk. 1, herunder de relevante bilag II og III. Denne afgrænsning foretages, eftersom disse bestemmelser konkret regulerer, hvordan de skatteretlige problemstillinger, der er opstået, som følge af den digitale økonomi, forsøges løst indenfor EU.

I behandlingen af EU-direktivforslaget tages der udgangspunkt i, at dette i sit hele er implementeret i national, dansk ret, eftersom et direktiv kun har vertikal direkte virkning, og derfor skal implementeres i national ret, for at have direkte virkning. Dette uddybes nedenfor i afsnit 2.3 *EU-retskilder*.

## 2 Afhandlingens metodegrundlag

---

Efter identificeringen af afhandlingens formål, og heraf udledte problemformulering, vil det i det følgende fastlægges, hvilken retsvidenskabelig metode, der findes mest velegnet, til besvarelse af den ovenfor definerede problemformulering.

Valget af retsvidenskabelig metode har særlig relevans, eftersom dette har indvirkning på den metodiske tilgang til besvarelsen af problemformulering, i sammenhæng med den valgte afgrænsning.

### 2.1 Retsdogmatisk metode

Den retsdogmatiske metode anvendes i retsvidenskabelige analyser til at systematisere, beskrive og fortolke gældende ret. Denne gældende ret – de lege lata – er således et udtryk for det resultat, der opnås ved anvendelsen af relevante retskilder i en retsdogmatisk analyse, hvorfor gældende ret kan betegnes som gyldig ret.<sup>1</sup>

Metoden er en lære om normer, og derved ikke i normer. Hermed menes, at der ved anvendelsen ikke analyseres, hvad normerne bør være, men hvordan de allerede gældende normer skal fortolkes.<sup>2</sup>

For at opnå et validt resultat af den retsdogmatiske analyse, skal den juridiske metode anvendes korrekt. Den juridiske metode forudsætter et kendskab til gældende ret, og har til formål at løse en konkret problemstilling ved anvendelse af de tre taksonomier: faktiske omstændigheder, retlig regulering og subsumtion.<sup>3</sup>

Ved denne kombination af retsdogmatisk og juridisk metode, tages der udgangspunkt i den samme forforståelse og fortolkningsstil, hvilket medvirker til opnåelse af et konsensusresultat, og således en valid fortolkning af gældende ret.<sup>4</sup>

I afhandlingen anvendes den retsdogmatiske metode som retsvidenskabelige metode. Dette valg er truffet ud fra hensynet til problemformuleringen, eftersom denne blandt andet har til hensigt at belyse forskellige skatteretlige problemstillinger, ved den gældende definition af fast driftssted i en digital økonomi.

---

<sup>1</sup> Jf. Blume, 2020, s. 32 f.

<sup>2</sup> Jf. Tvarnø & Nielsen, 2021, s. 55 ff.

<sup>3</sup> Jf. Munk-Hansen, 2018, s. 194 f.

<sup>4</sup> Jf. Tvarnø & Nielsen, 2021, s. 55

## 2.2 Nationale retskilder

Som en del af den retsdogmatiske analyse skal der foretages en udvælgelse af relevante retskilder. Afhandlingen tager udgangspunkt i en fortolkning af gældende dansk ret, hvorfor det er relevant at fastlægge, hvilke nationale retskilder, der anvendes.

Indenfor national ret har Grundloven forrang for love, der igen har forrang for bekendtgørelser.<sup>5</sup> I dansk ret findes der forarbejder til lovtekster, og disse forarbejder indeholder bemærkninger til og begrundelser for det enkelte lovforslag. Forarbejderne er således den information, der danner grundlag for forslaget og den vedtagne lov.<sup>6</sup>

Ved fortolkning af lovgivning er udgangspunktet en præciserende fortolkning, men eftersom flere ord er flertydige, og bestemmelser kan være formuleret med uskarpe og flydende grænser, kan det være vanskeligt at foretage denne præciserende fortolkning.<sup>7</sup> I sådanne tilfælde bliver det afgørende derfor helheden og sammenhængen i den enkelte bestemmelse, hvorfor forarbejder anvendes som fortolkningsbidrag, til at foretage en formålsfortolkning.<sup>8</sup>

Når ordlyden ikke er tilstrækkelig i fortolkningen af den enkelte bestemmelse, kan indskrænkende eller udvidende fortolkningsprincipper anvendes. Sådanne fortolkningsprincipper fører til anvendelse eller ikke anvendelse af en retsregel, som ud fra blandt andet en naturlig ordlydsfortolkning vil eller ikke vil finde anvendelse. Udvidende fortolkning betegnes ofte som foretagelse af en analogislutning.<sup>9</sup>

I sammenspil med de anvendte nationale retskilder, tager fastlæggelsen af gældende ret udgangspunkt i en fortolkning af praksis, hvor afgørelser ikke må stride imod afgørelser fra højere instanser, hvorfor domstolsafgørelser har forrang for administrative afgørelser, jf. Grundlovens § 63. Gennem afhandlingen anvendes praksis, herunder blandt andet administrativ praksis, i form af bindende svar fra Skatterådet, til at udlede den gældende retstilstand for fast driftssted i en digital økonomi.

Litteratur anvendes ligeledes, som supplerende materiale, men samtidig med fokus på, at litteratur ikke er en retskilde, men udelukkende kan anvendes som fortolkningsbidrag, eftersom forfatteren mangler legitimitet til at kunne fastlægge gældende ret.<sup>10</sup>

---

<sup>5</sup> Jf. Tvarnø & Nielsen, 2021, s. 61

<sup>6</sup> Jf. Blume, 2020, s. 189

<sup>7</sup> Jf. Blume, 2020, s. 297

<sup>8</sup> Jf. Tvarnø & Nielsen, 2021, s. 251 f.

<sup>9</sup> Jf. Tvarnø & Nielsen, 2021, s. 252 ff.

<sup>10</sup> Jf. Munk-Hansen, 2018, s. 372

## 2.3 EU-retskilder

Udover national ret indgår EU-lovgivning, som en del af besvarelsen af afhandlingens problemformulering, hvorfor det findes relevant at fastlægge, hvordan disse retskilder vurderes i forhold til nationale kilder.

EU-retten har forrang for national lovgivning, hvilket blev bekræftet af EU-Domstolen i Flaminio Costa mod ENEL<sup>11</sup>, hvorfor danske EU-regulerede retsregler ikke må stride imod EU-lovgivning. Dermed skal fortolkning af EU-reguleret national lovgivning ske EU-konformt.

Indenfor EU-retten findes flere forskellige retskilder, herunder blandt andet primære retskilder, sekundære retskilder og retspraksis. Af primære retskilder findes TEUF, hvor grundlæggende principper for EU fastlægges, hvilket danner grundlag for sekundære retskilder. Derfor er disse sekundære retskilder, blandt andet direktiver, underlagt de primære retskilder.<sup>12</sup>

Direktiver har vertikal direkte virkning, hvorfor disse er bindende overfor de enkelte medlemsstater, i forhold til det tilsigtede mål med direktivet, men skal implementeres i national ret, for at have virkning overfor private, herunder fysiske og juridiske personer, i de enkelte medlemsstater, jf. TEUF artikel 288. Private kan støtte ret herpå i tilfælde, hvor direktivet ikke er implementeret korrekt, eller implementeringen ikke er sket indenfor rette tid.<sup>13</sup>

Eftersom national EU-reguleret lovgivning skal fortolkes EU-konformt, skal lovgivning, der udspringer af implementeringen af et direktiv, fortolkes i overensstemmelse med dette direktiv, hvilket blev fastslået af EU-Domstolen i Colson og Kamann-sagen<sup>14</sup>. Samtidig findes der, indenfor EU-retten, ingen begrænsning mod anvendelse af udvidende og indskrænkende fortolkninger af EU-lovgivning, modsat i dansk skatteret.<sup>15</sup>

I dansk lovgivning anvendes forarbejder, som nævnt, som fortolkningsbidrag. Indenfor EU-retten findes ikke direkte forarbejder, men præamblerne til de enkelte retskilder indeholder betragtninger, der har til formål at begrunde indholdet af de væsentligste bestemmelser, hvilket derfor kan bidrage til fortolkningen af den relevante retskilde og bestemmelserne heri.<sup>16</sup>

I afhandlingen anvendes et direktivforslag, hvilket således på nuværende tidspunkt ikke er vedtaget, og derved på nuværende tidspunkt ikke udgør en gyldig retskilde. Den retsdogmatiske

---

<sup>11</sup> Jf. Dom af 15. juli 1964, Flaminio Costa mod ENEL

<sup>12</sup> Jf. Neergaard & Nielsen, 2016, s. 125 f.

<sup>13</sup> Jf. Neergaard & Nielsen, 2016, s. 246 f.

<sup>14</sup> Jf. Dom af 10. april 1984, Sabine von Colson og Elisabeth Kamann mod Land Nordrhein-Westfalen

<sup>15</sup> Jf. Neergaard & Nielsen, 2016, s. 136 ff.

<sup>16</sup> Jf. Neergaard & Nielsen, 2016, s. 168

analyse heraf tager derfor udgangspunkt i, hvorledes retstilstanden vil påvirkes, såfremt der foretages en korrekt implementering af forslaget i sin eksisterende form.

## 2.4 Model- og dobbeltbeskatningsoverenskomst

I sammenhæng med national lovgivning findes dobbeltbeskatningsoverenskomster, der er aftaler mellem to eller flere skattejurisdiktioner, i forsøg på at undgå dobbeltbeskatning og dobbelt ikke-beskatning. For at en dobbeltbeskatningsoverenskomst har virkning i dansk ret, skal denne vedtages ved lov,<sup>17</sup> jf. Grundlovens § 43.

Dobbeltbeskatningsoverenskomster anvendes side om side med national ret, og kan, i overensstemmelse med Grundlovens § 43, kun lempe dansk beskatningsret, eftersom en sådan ikke i sig selv er tilstrækkelig hjemmel til en udvidelse heraf.

En dobbeltbeskatningsoverenskomst forsøger at undgå dobbeltbeskatning ved at tildele enten domicil- eller kildelandet beskatningsretten til en indkomst. For at en skat er omfattet af den enkelte dobbeltbeskatningsoverenskomst, skal dette fremgå tydeligt heraf, for at være i overensstemmelse med Grundlovens § 43.

Sådanne dobbeltbeskatningsoverenskomster tager ofte udgangspunkt i modeloverenskomsten, der ikke i sig selv er en anvendelig og bindende retskilde. Formålet med denne er således at finde et ensartet grundlag for løsning af de mest almindelige problemstillinger, der opstår indenfor international dobbeltbeskatning.<sup>18</sup>

Til modeloverenskomsten har OECD udarbejdet kommentarer, der, til blandt andet de enkelte bestemmelser heri, fastlægger formålet med den enkelte bestemmelse, og hvorledes denne bør fortolkes ifølge OECD. I afhandlingen fokuseres på modeloverenskomstens artikel 5, der indeholder en definition på begrebet fast driftssted. I OECD-kommentarerne opstilles blandt andet eksempler på, hvornår der etableres henholdsvis ikke etableres fast driftssted, og således hvordan de forskellige dele af bestemmelsen bør vurderes i forhold til disse eksempler.

Ligesom modeloverenskomsten er OECD-kommentarerne ikke i sig selv anvendelige retskilder, men i dansk ret skal fortolkningen af fast driftsstedsbegrebet ske i overensstemmelse med modeloverenskomstens definition og OECD-kommentarerne. Dette princip er statueret i blandt andet Tfs 1993, 7, Tfs 1994, 184 og Tfs 1998, 607, hvor Højesteret inddrager modeloverenskomsten og OECD-kommentarerne, som et selvstændigt bidrag med betydelig vægt ved

---

<sup>17</sup> Jf. Michelsen, Laursen, & Dalgas, International skatteret, 2017, s. 65

<sup>18</sup> Jf. OECD, 2017, s. 9



fortolkningen af den danske skattelovgivning. Samtidig er dette fortolkningsprincip tydeliggjort i de almindelige bemærkninger til selskabsskatteloven, hvorfor modeloverenskomstens artikel 5 og OECD-kommentarerne, i afhandlingen, anvendes til fortolkning af den gældende retstilstand.

Fra 2014- til 2017-versionen af modeloverenskomsten blev der foretaget en ændring af dennes artikel 5. Ændringen heraf bestod af en præcisering af forberedende og hjælpende aktivitet i artikel 5, stk. 4, og samtidig en tilføjelse af en antifragmenteringsregel i artikel 5, stk. 4.1.<sup>19</sup> At der er foretages denne ændring og præcisering af bestemmelsens ordlyd, anses ikke for værende af særlig relevans for afhandlingen, hvorfor der tages udgangspunkt i 2017 modeloverenskomstens ordlyd og OECD-kommentarerne hertil.

Ændringer i modeloverenskomsten implementeres ikke automatisk i alle dobbeltbeskatningsoverenskomster, der tager udgangspunkt heri. Ændringen i 2017-versionen blev således implementeret ved anvendelse af den multilaterale konvention udarbejdet af OECD, som en del af BEPS-projektet. Denne multilaterale konvention gør det muligt at revidere allerede eksisterende dobbeltbeskatningsoverenskomster, uden vedtagelse af individuelle ændringsprotokoller.

Denne multilaterale konvention er ratificeret i dansk ret ved vedtagelse af MLI-loven, hvorved Danmarks dobbeltbeskatningsoverenskomster revideres, såfremt den kontraherende stat på samme vis ratificerer den multilaterale konvention.<sup>20</sup>

På samme vis vil et multilateralt instrument kunne anvendes til implementeringen af eventuelle ændringer til fast driftssteddefinitionen, i relation til digitale virksomheder, uden at foretage direkte ændringer i de enkelte dobbeltbeskatningsoverenskomster.

## 2.5 OECD's fortolkningsbidrag

Ændringer af modeloverenskomsten har ikke direkte indvirkning på de enkelte dobbeltbeskatningsoverenskomster, hvilket ligeledes er tilfældet for andre rapporter og lignende fra OECD, der ikke har direkte virkning på de enkelte tiltrådte staters nationale skattelovgivning.

Sådanne rapporter fra OECD anvendes gennem afhandlingen, og det bemærkes derfor, at disse ikke, som udgangspunkt, er retskilder. Disse anvendes derfor i afhandlingen primært som

---

<sup>19</sup> Jf. OECD-kommentar pkt. 3-4

<sup>20</sup> Jf. Den Juridiske Vejledning 2022-1 C.F.8.3.1

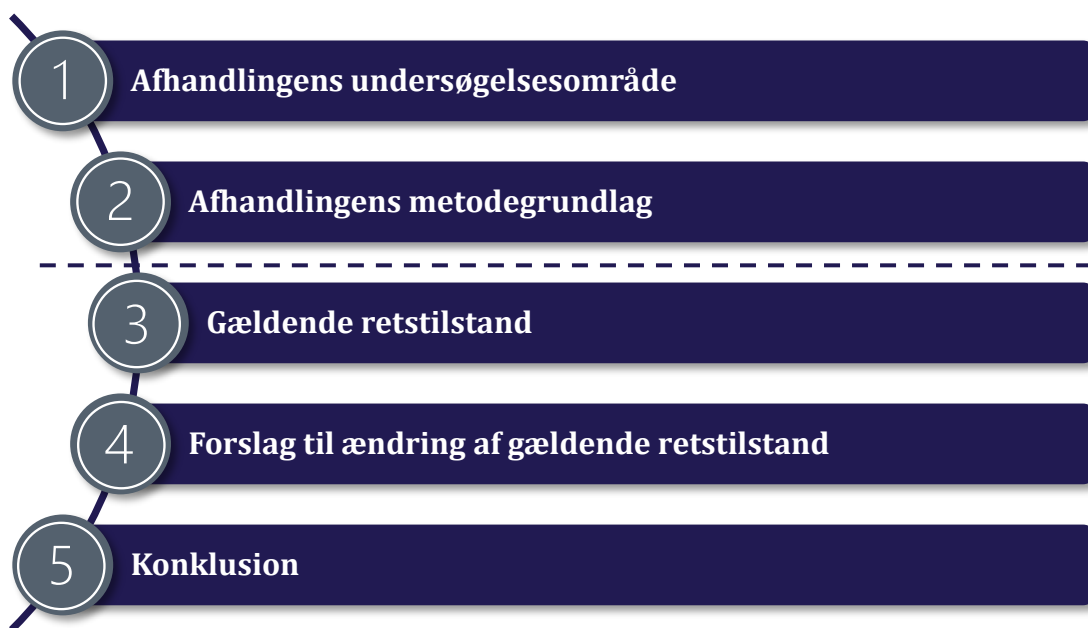
fortolkningsbidrag, hvor dette har relevans, med samme retskildemæssige værdi som anden litteratur.

OECD 2020-rapporten anvendes i afhandlingen til at fastlægge, hvorledes retstilstanden vil påvirkes ved en korrekt implementering af indholdet i sin eksisterende form. En sådan implementering kan for OECD 2020-rapporten ske ved anvendelse af en multilateral konvention, for derved at sikre en ensartet revidering af indholdet af de enkelte dobbeltbeskatningsoverenskomsters definition af fast driftssted, i forhold til den digitale økonomi.

## 2.6 Afhandlingens struktur

Det findes relevant at strukturere fremgangsmetoden i afhandlingen for at skabe overblik over afhandlingens opbygning. Dette bidrager til en større samlet forståelse for afhandlingens indhold, og hvorledes dette skaber værdi til besvarelsen af problemformuleringen.

Denne fremgangsmetode er illustreret i nedenstående Figur 1 *Illustrativ oversigt over afhandlingens struktur*, hvor det tydeliggøres, at en todelt analyse samlet danner grundlag for besvarelsen af den fastlagte problemformulering.



Figur 1 *Illustrativ oversigt over afhandlingens struktur*

Af illustrationen ses det, at der, i første del af analysen i afsnit 3 *Gældende retstilstand*, foretages en analyse og fortolkning af den gældende definition af fast driftssted, og hvorledes denne er anvendelig i en digital økonomi. Heraf udledes det, hvorvidt der, af denne gældende retstilstand, opstår skatteretlige problemstillinger, i relation til udviklingen i den digitale økonomi.



## AFSNIT 2 | AFHANDLINGENS METODEGRUNDLAG

Sidste del af analysen, i afsnit 4 *Forslag til ændring af gældende retstilstand*, tager udgangspunkt i OECD 2020-rapporten, herunder særligt enkelte dele af Pillar I, og EU-direktivforslaget, for derigennem at fastlægge de ændringsforslag, der er udarbejdet med fokus på problemstillingen, der er opstået, som følge af den øgede digitalisering, og den allerede eksisterende definition på fast driftssted. I tilknytning hertil analyseres det ligeledes i dette afsnit, hvorledes de enkelte ændringsforslag vil have reel effekt på problemstillingen ved implementering i deres nuværende form.

Afhandlingen afsluttes med en konklusion, som besvarelse af problemformuleringen.

## 3 Gældende retstilstand

---

Ved anvendelse af den retsdogmatiske metode foretages en beskrivelse af gældende ret, efterfulgt af en analyse heraf, for derefter at kunne udlede en fortolkning. Det følgende afsnit tager således udgangspunkt i den danske selskabsskattepligt, og hvorledes denne statueres, herunder relevansen af definitionen af fast driftssted, særligt i tilknytning til digitale virksomheder.

Gennem denne fortolkning af den gældende retstilstand er det muligt at udlede, hvorvidt denne giver anledning til skatteretlige problemstillinger, som følge af udviklingen i den digitale økonomi.

Den følgende fortolkning er således hovedelementet i besvarelsen af problemformuleringens første del omhandlende, hvilken skatteretlig problemstilling, der er opstået, som følge af den øgede digitalisering i forhold til OECD's definition af fast driftssted.

### 3.1 Dansk selskabsskattepligt

Grundloven er, som nævnt i afsnit 2.2 *Nationale retskilder*, øverst i det danske retskildehierarki, hvilket derfor har den betydning, at underliggende love med videre ikke må stride imod Grundloven.

I Danmark kan ingen skat pålægges, forandres eller ophæves uden særskilt hjemmel i national lovgivning, jf. Grundlovens § 43. Dette anses for værende en grundsten i dansk skatteret, eftersom fysiske og juridiske personers skatteretlige retssikkerhed sikres.

Den grundlæggende hjemmel til beskatning af indkomst findes i statsskattelovens § 4, hvoraf det følger, at ubegrænset skattepligtiges indkomst er skattepligtig til Danmark, uanset hvorfra disse hidrører, hvorfor der gælder et globalindkomstprincip.

Denne bestemmelse indeholder samtidig en ikke-udtømmende opstilling af eksempler på indkomst, der anses for værende omfattet af skattepligten. Eftersom bestemmelsen ikke er udtømmende, finder denne også anvendelse på andre indtægter, der kan ligestilles med de oplyste eksempler, ud fra en surrogatbetragtning.<sup>21</sup>

Udover at fastsætte denne hjemmel til beskatning, indeholder statsskatteloven også bestemmelser, der sikrer hjemmel til fritagelse for beskatning henholdsvis ret til fradrag, jf. statsskattelovens §§ 5 og 6.

---

<sup>21</sup> Jf. Michelsen, Bolander, Madsen, Laursen, & Langhave, 2019, s. 169

Hjemlen til fritagelse er fastsat i statsskattelovens § 5, der udtømmende oplister, hvad der ikke skal medregnes til den skattepligtige indkomst. Denne bestemmelse er derved en undtagelse til statsskattelovens § 4. Samtidig oplister statsskattelovens § 6 udtømmende, hvilke omkostninger, der kan fradrages indkomsten. Denne bestemmelse er derfor ikke en fritagelse for beskatning af indkomst, men hjemmel til fradrag for blandt andet driftsomkostninger, jf. statsskattelovens § 6, stk. 1, litra a, således det ikke er bruttoindkomsten, men nettoindkomsten, der anses for værende den skattepligtige indkomst.

Herved regulerer statsskatteloven hvilke indtægter, der skal medregnes, og kan fradrages, i den skattepligtiges skattepligtige indkomst.

### 3.1.1 Fast driftsstedets betydning for dansk skattepligt

I tilknytning til bestemmelserne i statsskattelovens §§ 4-6, der fastlægger den skattepligtige indkomst, fremgår der ligeledes et krav om at være skattepligtig, for at blive omfattet af bestemmelserne heri, jf. statsskattelovens § 4. Dette kan statueres som enten ubegrænset eller begrænset skattepligt.

Et dansk indregistreret kapital selskab er automatisk ubegrænset skattepligtig til Danmark, jf. selskabsskattelovens § 1, stk. 1, nr. 1 og SKM2007.151.HR, hvor det blev gjort klart, at en indregistrering af et kapital selskab var tilstrækkeligt til at opnå ubegrænset skattepligt i Danmark, uanset hvor ledelsens sæde er.

Derudover er en udenlandsk kapital selskabs lignende person ubegrænset skattepligtig til Danmark, såfremt ledelsens sæde er i Danmark, jf. selskabsskattelovens § 1, stk. 6, 1. pkt.

Dette betyder, at såfremt der er etableret ubegrænset skattepligt, finder globalindkomstprincippet anvendelse, hvorfor beskatningsretten til den samlede indkomst tilfalder Danmark. Derfor er udgangspunktet, at indkomst, der kan allokeres til et selskabs faste driftssted i denne anden jurisdiktion, skal beskattes i Danmark, hvilket kan medføre dobbeltbeskatning i tilfælde, hvor indkomsten fra dette faste driftssted også beskattes i denne jurisdiktion.

For at afhjælpe denne dobbeltbeskatning gælder i dansk skatteret et modificeret territorialprincippet,<sup>22</sup> således at den ellers ubegrænsede skattepligtige person ikke skal medregne indkomst og omkostninger til den skattepligtige indkomst i Danmark, der kan allokeres til et fast driftssted i en anden jurisdiktion, jf. selskabsskattelovens § 8, stk. 2, 1. pkt.

---

<sup>22</sup> Jf. Winter-Sørensen, et al., 2013, s. 124

Udover ubegrænset skattepligt efter selskabsskattelovens § 1, kan der statueres begrænset skattepligt til Danmark for udenlandske selskaber, som følge af udøvelse af erhverv med fast driftssted her i landet, jf. selskabsskattelovens § 2, stk. 1, litra a, 1. pkt.

Ved denne begrænset skattepligt beskattes indkomst, hidrørende fra kilder i Danmark, i Danmark, jf. selskabsskattelovens § 2, stk. 7, 1. pkt., hvorfor der her gælder et territorialindkomstprincip. Denne indkomst vil efter globalindkomstprincippet blive beskattet i en anden jurisdiktion, hvor personen er ubegrænset skattepligtig, men grundet territorialindkomstprincippet er indkomsten skattepligtig i den jurisdiktion, hvortil det kan allokeres.

Disse bestemmelser i selskabsskatteloven er i synergi med modeloverenskomstens artikel 7, hvorefter erhvervsindkomst er skattepligtig i jurisdiktionen, hvor der statueres skattemæssigt hjemmehør, det såkaldte domicilland. Statueres der et fast driftssted i en anden jurisdiktion, kan sådan indkomst, allokeret hertil, beskattes i dette kildeland. Efter denne bestemmelse giver domicillandet derfor lempelse for den del af indkomsten, der allokeres til beskatning i kildelandet efter reglerne i modeloverenskomstens kapitel 5.

Princippet om kildelandsbeskatning afspejler en konsensus om, at en person først anses for at deltage i det økonomiske liv i jurisdiktionen, hvor der genereres indkomst, når aktiviteten er af en sådan karakter, at der er fast driftssted i jurisdiktionen. Det er således først, når der deltages i jurisdiktionens økonomiske liv, at der er ret til beskatning af indkomsten herfra.<sup>23</sup>

Som nævnt er modeloverenskomsten ikke direkte anvendelig, hvorfor anvendelsen af modeloverenskomstens bestemmelser fordrer en implementering ved indgåelse af en dobbeltbeskatningsoverenskomst mellem Danmark og den relevante jurisdiktion.

## 3.2 Definition af fast driftssted

Fast driftssted har indvirkning på beskatningsretten, eftersom et fast driftssted i Danmark statuerer en begrænset skattepligt, og et fast driftssted i en anden jurisdiktion ikke beskattes i Danmark, uanset at den juridiske person er ubegrænset skattepligtig til Danmark. Hermed er det vigtigt at foretage en korrekt vurdering af, hvorvidt der foreligger et fast driftssted.

Et fast driftssted er en skatteretlig opdeling af en juridisk person, til anvendelse af allokering af indkomst mellem forskellige jurisdiktioner. Der er ikke tale om en selvstændig juridisk person, hvorfor det er det udenlandske selskab, og ikke det faste driftssted, der er skattepligtig til

---

<sup>23</sup> Jf. OECD-kommentarerne til modeloverenskomstens artikel 7 pkt. 11

Danmark af indtægterne, der kan allokeres til det faste driftssted i Danmark, jf. selskabsskatte-  
lovens § 2, stk. 1, litra a.

Efter dansk skatteret foreligger der et fast driftssted, når der udøves *erhverv gennem et fast  
forretningssted* i Danmark, jf. selskabsskatteovens § 2, stk. 2, 1. pkt. Samtidig følger det af mo-  
deloverenskomstens artikel 5, stk. 1, at et fast driftssted er et *fast forretningssted, hvorfra et  
foretagendes forretningsmæssige virksomhed udøves helt eller delvis*.

Disse to definitioner er ikke identiske, men indholdsmæssigt kan den danske definitionen fly-  
dende grænser indeholde definitionen fastsat i modeloverenskomsten, herunder den ikke-ud-  
tømmende opstilling af eksempler på, hvad fast driftssted særligt omfatter, jf. modeloverens-  
komstens artikel 5, stk. 2.

Det følger af OECD-kommentarernes pkt. 5, at der ikke statueres fast driftssted udelukkende på  
baggrund af en registrering for moms, afgifter og andre eventuelle skatter i den pågældende  
jurisdiktion. Derfor er en sådan registrering i sig selv ikke tilstrækkelige til at statuere fast  
driftssted, hvorfor der skal foretages en konkret vurdering af de faktiske omstændigheder.

Af modeloverenskomstens artikel 5 udledes det, at fast driftssted kan opstå som følge af blandt  
andet det primære driftsstedskriterium, hvilket uddybes nærmere i de følgende afsnit.

Det primære driftsstedskriterium fremgår af modeloverenskomstens artikel 5, stk. 1, 2 og 4,  
hvorfra en positiv og negativ afgrænsning definerer, hvornår der herudfra blandt andet forelig-  
ger et fast driftssted.

### 3.2.1 Det primære driftsstedskriterium: positiv afgrænsning

Det primære driftsstedskriterium er den generelle definition på, hvornår der, efter modelover-  
enskomsten, foreligger et fast driftssted. Af modeloverenskomstens artikel 5, stk. 1 fremgår det,  
at (egen oversættelse, kursivering og understregning):

*(...) udtrykket "fast driftssted" betyder et fast forretningssted, hvorfra et foretagendes forret-  
ningsmæssige virksomhed udøves helt eller delvist.*

Af denne definition udledes det, at tre betingelser kumulativt skal opfyldes for, at der statueres  
fast driftssted i en jurisdiktion. Disse betingelser er følgende:

1. Der skal være et forretningssted;
2. Forretningsstedet skal være fast; og
3. Der skal udøves forretningsmæssig virksomhed fra forretningsstedet.

I tillæg hertil indeholder modeloverenskomstens artikel 5, stk. 2 en ikke-udtømmende opstilling af tilfælde, der særligt omfattes af begrebet fast driftssted. Derfor anses blandt andet et kontor for at udgøre et fast driftssted, hvorfor der i et sådan tilfælde ikke er tvivl om eksistensen af et forretningssted.

Uanset hvorvidt et forretningssted omfattes af opstillingen, i modeloverenskomstens artikel 5, stk. 2, skal alle tre betingelser være opfyldt, hvorfor et kontor ikke i sig selv kan statuere et fast driftssted efter definitionen.<sup>24</sup>

Der skal altid foretages en konkret vurdering af, hvorvidt betingelserne for fast driftssted er opfyldt, men eftersom det af ordlyden, af modeloverenskomstens artikel 5, stk. 1, ikke klart fremgår, hvornår betingelserne anses for værende opfyldt, kan forskellige vurderingselementer udledes af praksis.

### 3.2.1.1 Forretningssted

Den første betingelse, i modeloverenskomstens artikel 5, stk. 1, er eksistensen af et forretningssted. Definitionen af et forretningssted fortolkes bredt, og kræver en vis fysisk tilstedeværelse, hvorfor eksempelvis en postadresse ikke er tilstrækkelig til at opfylde betingelsen, jf. TfS 1998, 556, hvor en person havde postadresse i Danmark, men hvor der ikke var kontor på adressen, eller blev udøvet virksomhed herfra.

Denne fysiske tilstedeværelse fortolkes ligeledes bredt, hvorfor tilstedeværelsen af udstyr, der anvendes i Danmark, er tilstrækkeligt til at opfylde betingelsen om fysisk tilstedeværelse, jf. TfS 1987, 50 og TfS 1994, 24, hvor dykkerudstyr henholdsvis undersøisk strømførende kabel blev anset for at udgøre et forretningssted. I tilknytning hertil udledes det ligeledes, at personale ikke er en nødvendighed for eksistensen af et fysisk forretningssted.<sup>25</sup>

Udover kravet om fysisk tilstedeværelse, er der ikke krav om juridisk ejerskab over de fysiske aktiver, hvorfor det afgørende er, hvorvidt der er råderet over det enkelte aktiv, uanset hvorvidt denne disponering er opnået på lovlig eller ulovlig vis.<sup>26</sup>

Herved kræves en fysisk tilstedeværelse i en jurisdiktion, for at første betingelse, om eksistens af et forretningssted, anses for opfyldt, og det derfor er relevant at vurdere, hvorvidt den anden betingelse er opfyldt.

---

<sup>24</sup> Jf. OECD-kommentar pkt. 45

<sup>25</sup> Jf. OECD-kommentar pkt. 41

<sup>26</sup> Jf. OECD-kommentar pkt. 10-12



### 3.2.1.2 Fast forretningssted

Eksisterer der et forretningssted, skal dette være fast, for at den anden af de tre kumulative betingelser, for at der eksisterer et fast driftssted, er opfyldt, jf. modeloverenskomstens artikel 5, stk. 1.

Af ordlyden, af modeloverenskomstens artikel 5, er det ikke yderligere præciseret, hvornår denne betingelse anses for værende opfyldt, men af praksis, herunder TfS 1987, 50 og TfS 1994, 24, og OECD-kommentarerne, udledes det, at vurderingen heraf foretages ud fra den geografiske tilknytning og varighed.<sup>27</sup> Vurderes det, at forretningsstedet har en særlig geografisk tilknytning til dennes lokalitet, og er af en vis varighed, anses dette for værende et fast forretningssted.

#### 3.2.1.2.1 Geografisk tilknytning

Forretningsstedets geografiske tilknytning fastlægges ud fra en konkret vurdering af de faktiske forhold, hvilket er særligt relevant, når forretningsstedet ikke befinder sig på den samme geografiske placering, men er af mobil karakter. I tilfælde hvor forretningsstedet er et fysisk kontor, fastholder dette sin geografiske placering, hvorfor der, alt andet lige, er en særlig geografisk tilknytning til jurisdiktionen, hvor kontoret er placeret.<sup>28</sup>

Udfordringen med mobile forretningssteder udledes blandt andet af TfS 1987, 50, hvor dykkerudstyr blev anvendt på forskellige borerigge, og derfor ikke havde en tilstrækkelig tilknytning til en specifik geografisk lokalitet. Der var derfor i denne situation ikke et fast forretningssted, hvorfor der ikke blev statueret fast driftssted i Danmark.

Af OECD-kommentarerne udledes det, at der i tilfælde, hvor den geografiske tilknytning ikke umiddelbart findes, skal foretages en samlet vurdering af den kommercielle henholdsvis geografiske helhed og tilknytning.<sup>29</sup> På tidspunktet for ovennævnte afgørelse var den kommercielle helhed ikke eksplicit nævnt i OECD-kommentarerne, men af praksis udledes det, at den geografiske tilknytning, også på daværende tidspunkt, blev vurderet i forhold til et kommercielt afgrænset område.<sup>30</sup>

---

<sup>27</sup> Jf. OECD-kommentar pkt. 21 og 28

<sup>28</sup> Jf. Laursen, 2011, s. 72

<sup>29</sup> Jf. OECD-kommentar pkt. 22

<sup>30</sup> Jf. Laursen, 2011, s. 81 f.

Den kommercielle sammenhæng har den effekt, at flere forretningssteder betragtes som værende ét, når aktiviteter, der flyttes indenfor en særskilt lokalitet, har en sammenhængende kommerciel og geografisk helhed i relation til aktiviteten.<sup>31</sup>

Som eksempel herpå kan nævnes tilfælde, hvor en udenlandsk virksomhed, på samme kontorhotel, lejer skiftende kontorer, og hvor aktiviteten kommercielt er kontinuerlig. Her vil kontorhotellet anses for at have en geografisk og kommerciel sammenhæng, for den udenlandske virksomhed, hvorfor bygningen anses for udgørende ét enkelt forretningssted.<sup>32</sup>

Findes der ikke en sådan kommerciel helhed, vil en anvendelse af skiftende kontorer i samme bygning ikke udgøre ét forretningssted, uanset at aktiviteterne udøves indenfor et geografisk afgrænset område.<sup>33</sup> Herefter foretages en vurdering af varigheden, hvorfor fastlæggelsen, af hvorvidt der foreligger et eller flere forretningssteder, er væsentlig.<sup>34</sup>

#### 3.2.1.2.2 Varighed

Udover at forretningsstedet skal have en geografisk og kommerciel tilknytning til lokaliteten, skal det også være af en vis varighed, og forretningsstedet skal således ikke blot være af midlertidig karakter, for at der er tale om et fast forretningssted.

Når den geografiske og kommercielle sammenhæng fører til, at der udelukkende er tale om ét forretningssted, foretages varighedsvurderingen heraf samlet. Modsat foretages varighedsvurderingen separat for hvert forretningssted, såfremt der foreligger flere af sådanne.<sup>35</sup>

Hvorvidt der er tale om midlertidig karakter, fastlægges med udgangspunkt i den forventede varighed, hvilket betyder, at såfremt den faktiske varighed er kortere, vil den forventede være afgørende. Er varigheden derimod længere end forventet, lægges den faktiske varighed til grund for vurderingen.<sup>36</sup>

Der findes, i modeloverenskomsten og OECD-kommentarerne, ikke en fastsat grænse for, hvornår en sådan vis varighed er opnået, men OECD-kommentarerne henviser til praksis, hvoraf en vejledende grænse på seks måneder kan udledes.<sup>37</sup>

---

<sup>31</sup> Jf. OECD-kommentar pkt. 22

<sup>32</sup> Jf. OECD-kommentar pkt. 23

<sup>33</sup> Jf. OECD-kommentar pkt. 24

<sup>34</sup> Jf. OECD-kommentar pkt. 28

<sup>35</sup> Jf. OECD-kommentar pkt. 28

<sup>36</sup> Jf. OECD-kommentar pkt. 34

<sup>37</sup> Jf. OECD-kommentar pkt. 28

At dette seks-måneders tidskrav kun er vejledende, har den effekt, at der i alle tilfælde skal foretages en konkret vurdering af varigheden. En periode på mindre end seks måneder kan således være tilstrækkelig, ligesom en periode på mere end seks måneder ikke nødvendigvis er tilstrækkelig til, at et forretningssted anses for værende fast, i relation til varigheden.

I tilfælde, hvor den enkelte eksistens af forretningsstedet ikke er af en vis varighed, men er af tilbagevendende karakter, skal perioderne ses i sammenhæng, hvorfor korte tilbagevendende periode kan blive anset for samlet at udgøre en vis varighed.<sup>38</sup>

Derved vil der være tale om et fast forretningssted, såfremt forretningsstedet har tilknytning til et geografisk afgrænset område, og er af en vis varighed. I sådanne tilfælde skal det vurderes, hvorvidt den sidste betingelse er opfyldt, for at eksistensen af et fast driftssted statueres.

### 3.2.1.3 Virksomhedsudøvelse gennem det faste forretningssted

Sidste kumulative betingelse for, at det foreligger et fast driftssted, er kravet om, at der skal foretages virksomhedsudøvelse gennem det faste forretningssted. Et fast forretningssted udgør derfor kun et fast driftssted, såfremt der helt eller delvis udøves virksomhed herfra, hvorfor der skal foretages en fortolkningen af omfanget af virksomhedsudøvelsesbegrebet.<sup>39</sup>

Begrebet virksomhedsudøvelse er ikke defineret i modeloverenskomsten, hvorfor fortolkningen skal foretages i overensstemmelse med national ret, jf. modeloverenskomstens artikel 3, stk. 2, og Østre Landsrets dom af 11-06-1957.

Der er i dansk ret ikke nogen egentlig definition på begrebet virksomhedsudøvelse, hvorfor dette fortolkes i overensstemmelse med erhvervsindkomstbegrebet.<sup>40</sup> Derved får særligt sondringerne mellem lønmodtager- og erhvervsmæssig indkomst og erhvervsmæssig- og ikke-erhvervsmæssig virksomhed betydning for fortolkningen af fast driftsstedsbegrebet.

I SKM2004.297.HR er det fastslået, at kapitalsselskaber, ifølge den dagældende selskabslovgivning, per definition er erhvervsdrivende, og denne betragtning er fortsat gældende, jf. de specielle bemærkninger til selskabslovens § 1.

At danske kapitalsselskaber er erhvervsdrivende, har den effekt, at indkomst herfra anses for værende erhvervsindkomst. Eftersom virksomhedsudøvelsesbegrebet fortolkes i overensstemmelse med erhvervsindkomstbegrebet, vil danske kapitalsselskaber derfor opfylde

---

<sup>38</sup> Jf. OECD-kommentar pkt. 29

<sup>39</sup> Jf. OECD-kommentar pkt. 35

<sup>40</sup> Jf. Laursen, 2011, s. 123 f.

kriteriet om virksomhedsudøvelse, efter modeloverenskomstens artikel 5, stk. 1, allerede som følge af den juridiske selskabsform.

Indenfor EU må medlemsstaterne ikke fastsætte restriktioner, der hindrer den frie etablering i andre medlemsstater, jf. TEUF artikel 49, hvilket fører til, at EU-selskabsformer skal sidestilles med danske selskabsformer.

Dette har den betydning, at et EU-selskab, der deler karakteristika med et dansk kapitalselskab, i skattemæssig henseende, anses som værende et kapitalselskab. En sådan fastlæggelse resulterer derfor i, at selskabet betragtes som erhvervsdrivende, og dermed opfylder virksomhedsudøvelsesbegrebet.

Ved ikke-hjemmehørende selskaber, registreret udenfor EU, vurderes det, hvorvidt den juridiske selskabsform deler karakteristika med et dansk kapitalselskab. Er dette tilfældet, anses selskabet, i skattemæssig henseende, for værende et kapitalselskab, hvorfor kriteriet om virksomhedsudøvelse også her er opfyldt.<sup>41</sup>

Anses betingelsen om virksomhedsudøvelse for opfyldt, vurderes det, hvorvidt denne virksomhedsudøvelse sker gennem det faste forretningssted.

Vurderes det ikke, at virksomhedsudøvelsen sker gennem det faste forretningssted, statueres der ikke fast driftssted, hvilket ligeledes kan udledes af TfS 1989, 465, hvor det ikke blev godtgjort, at der faktisk skete virksomhedsudøvelse fra kontoret i den anden jurisdiktion. Dette betød, at indkomst, der faktisk kunne allokeres til det faste forretningssted, skulle medregnes til den danske skattepligtige indkomst.<sup>42</sup>

Udøves der virksomhed gennem det faste forretningssted, statueres der fast driftssted, efter definitionen i modeloverenskomstens artikel 5, stk. 1, hvilket blandt andet udledes af SKM2019.185.ØLR, hvor der var en formodning for, at der delvist havde været udøvet virksomhed fra det faste forretningssted i Danmark.

### **3.2.2 Det primære driftsstedskriterium: negativ afgrænsning**

Uanset at samtlige af betingelserne for fast driftssted er opfyldt, oplister modeloverenskomstens artikel 5, stk. 4 tilfælde, hvor der desuagtet ikke statueres fast driftssted ud fra det

---

<sup>41</sup> Jf. Laursen, 2011, s. 126

<sup>42</sup> Jf. Laursen, 2011, s. 148

primære driftsstedskriterium. Af denne negative afgrænsning fremgår det blandt andet, at (egen oversættelse og kursivering):

*(...) udtrykket "fast driftssted" omfatter ikke: (...) e) opretholdelsen af et fast forretningssted udelukkende for at udføre anden virksomhed for foretagendet; (...) såfremt denne virksomhed (...) er af forberedende eller hjælpende art.*

Denne bestemmelse har den betydning, at såfremt aktiviteten, der udøves gennem det faste forretningssted, falder udenfor virksomhedens kerneaktivitet, og derfor er af forberedende eller hjælpende karakter, omfattes denne ikke af fast driftsstedetsdefinitionen.

Den primære definition på fast driftssted afgrænses således til virksomhedsudøvelse, der ikke er af en sådan forberedende eller hjælpende karakter. Denne afgrænsning kan ses i sammenhæng med, at forberedende og hjælpende aktiviteter ikke i sig selv genererer indkomst, men udelukkende bidrager hertil, hvorfor indkomstallokeringen vanskeliggøres.<sup>43</sup>

Ved vurderingen af, hvorvidt der er tale om aktivitet af forberedende eller hjælpende karakter, er det afgørende, hvorvidt det faste forretningssted udgør en væsentlig del af virksomhedens kerneaktivitet. Hertil bemærkes også, at såfremt forretningsstedets formål er identisk med det generelle formål for virksomheden, kan der ikke være tale om aktivitet af forberedende eller hjælpende karakter.<sup>44</sup>

I TfS 1991, 309 var formålet med den påtænkte aktivitet i Danmark ikke identisk med virksomhedens, eftersom denne primært bestod af oplysning omkring og reklame for virksomhedens produkter. Kontoret var samtidig uden egen kompetence, og al kerneaktivitet blev udført fra den udenlandske virksomhed, som også dækkede omkostningerne i Danmark. Aktiviteterne i Danmark blev derfor anset for værende af forberedende og hjælpende karakter, hvorfor der ikke blev statueret fast driftssted, som følge af etableringen af det påtænkte forretningssted.

Af ovenstående udledes det derfor, at der, selvom betingelserne for fast driftssted, efter modeloverenskomstens artikel 5, stk. 1, er opfyldt, alligevel ikke statueres fast driftssted, såfremt virksomhedsudøvelsen, gennem det faste forretningssted, er af forberedende eller hjælpende karakter.

---

<sup>43</sup> Jf. OECD-kommentar pkt. 58

<sup>44</sup> Jf. OECD-kommentar pkt. 59

### 3.3 Digital økonomi

Af den generelle definition på fast driftssted, efter modeloverenskomstens artikel 5, udledes det, at eksistensen af et materielt aktiv er nødvendig, for at kunne statuere et forretningssted. Ved udgivelsen af den første modeloverenskomst i 1963 var samfundsøkonomien ikke påvirket af digitale elementer, som det ses i dag, hvorfor digital økonomi ikke i samme omfang prægede samfundet.<sup>45</sup>

Digital økonomi kan blandt andet beskrives som værende den del af samfundsøkonomien, der helt eller delvist stammer fra digitale teknologier, hvor forretningsmodeller baseres på digitale produkter eller tjenesteydelser.<sup>46</sup>

OECD har i deres 2018-rapport udarbejdet en dybdegående analyse af værdiskabelsen mellem disse digitale forretningsmodeller, i relation til beskatningen heraf, i den digitale økonomi. Disse forretningsmodeller kan grundlæggende betegnes som digitale virksomheder, og i OECD 2018-rapporten er de tre mest fremtrædende og almindelige karakteristika, for sådanne digitale virksomheder, beskrevet.<sup>47</sup>

Heraf udledes det, at digitale virksomheder grundlæggende har følgende karakteristika:

- Tværgående vækst uden fysisk tilstedeværelse;
- Afhængighed af immaterielle aktiver, inklusiv immaterielle rettigheder; og
- Data og brugerdeltagelse og deres synergier med immaterielle rettigheder.<sup>48</sup>

Digitale virksomheder karakteriseres således først og fremmest ved en mulighed for at opnå vækst, på tværs af landegrænser, uden nogen, eller kun begrænset, fysisk tilstedeværelse. Derved har digitale virksomheder mulighed for at nå ud til et større antal kunder, end ikke-digitale virksomheder, der i større grad begrænses til kundekredsen omkring en fysisk placering. Dette betyder ligeledes, at digitale virksomheder kan blive involverede i andre jurisdiktioners økonomier, uden faktisk at have fysisk tilknytning hertil.

Et andet karakteristikum for digitale virksomheder er, at disse, i langt større grad, end ikke-digitale virksomheder, er afhængige af immaterielle aktiver, herunder særligt immaterielle rettigheder. Denne afhængighed skyldes, at digitale virksomheder er bygget op omkring brugen af

---

<sup>45</sup> Jf. Konkurrencestyrelsen, 2006, s. 8

<sup>46</sup> Jf. United Nations, 2019, s. 5

<sup>47</sup> Jf. OECD, 2018, paragraf 31

<sup>48</sup> Jf. OECD, 2018, paragraf 33

blandt andet software og algoritmer, til understøttelse af deres digitale platforme og andre centrale funktioner.<sup>49</sup>

Forretningsmodellerne for digitale virksomheder er ofte bygget op omkring brugergenereret indhold, hvorfor det tredje karakteristikum for disse virksomheder er en større afhængighed af data og brugerdeltagelse på de enkelte platforme. Dataindsamling fra brugerne giver mulighed for at tilpasse de enkelte platforme, og derved optimere disse i forhold til forretningsmodellen.<sup>50</sup>

Selvom digitale virksomheder deler karakteristika, er disses forretningsmodeller opbygget forskelligt, hvorfor de enkelte karakteristika forekommer i forskelligt omfang hos de enkelte digitale virksomheder. OECD har derfor ligeledes i 2018-rapporten oplistet følgende primære digitale forretningsmodeller, og disses karakteristika, hvilket er anvendeligt i beskrivelsen af en digital virksomhed:

- Flersidede platforme;
- Forhandlere;
- Vertikalt integrerede virksomheder; og
- Inputleverandører.<sup>51</sup>

*Flersidede platforme* er karakteriserede ved, at den udbudte platform giver mulighed for at udveksle og handle varer og tjenesteydelser. Ved de enkelte transaktioner er der ofte ingen kontrolrettigheder eller forpligtelser, overfor kunden, hos udbyderen af platformen, eftersom disse placeres hos den enkelte leverandør af varen eller tjenesteydelsen.

*Forhandler* anvendes som forretningsmodel, når der erhverves produkter, og kontrolrettighederne hertil, fra leverandører, og disse videresælges til slutbrugere. Der sker ingen direkte interaktion mellem forhandleren og slutbrugeren, og slutbrugeren behøver ikke nødvendigvis være tilknyttet platformen.

*Vertikalt integreret virksomhed* er en forretningsmodel, hvor der erhverves ejerskab over leverandører, og udbudssiden derved integreres i virksomhedens egen forretning.

*Inputleverandør*, som forretningsmodel, forekommer, såfremt virksomheder eller enkeltpersoner leverer mellemliggende input til en anden virksomheds produktionsproces af varer eller

---

<sup>49</sup> Jf. OECD, 2018, paragraf 34

<sup>50</sup> Jf. OECD, 2018, paragraf 35

<sup>51</sup> Jf. OECD, 2018, paragraf 55 og 58

tjenesteydelser. En sådan inputleverandør interagerer ikke med kunder, men udelukkende andre virksomheder.<sup>52</sup>

### 3.3.1 Fast driftssted for digitale virksomheder

De fremtrædende karakteristika for digitale forretningsmodeller, som beskrevet ovenfor i afsnit 3.3 *Digital økonomi*, er relevante i forhold til vurderingen af, hvorvidt der er tale om en digital virksomhed. Modeloverenskomstens definition på fast driftssted i artikel 5 indeholder ikke nogen særlig regulering i forhold til disse digitale virksomheder, eftersom dennes ordlyd grundlæggende ikke er ændret siden 1963.

Ved modeloverenskomstens revidering i 2003 fandtes det, med den digitale udvikling i samfundet,<sup>53</sup> imidlertid relevant at udvide OECD-kommentarerne til at indeholde en beskrivelse af, hvorledes de generelle betingelser for fast driftssted skal vurderes i forhold til digitale virksomheder. Disse digitale virksomheders aktiviteter er i OECD-kommentarerne betegnet som e-handel, hvilket i afhandlingen vil beskrives som digitale virksomheder.

Heraf udledes det, at det er vigtigt at skelne mellem et materielt aktiv, som for eksempel computerudstyr og en server, og et immaterielt aktiv, som data og software, der er lagret på en sådan server. Denne sondring er væsentlig, eftersom der ikke nødvendigvis er sammenhæng mellem ejerforholdet af det materielle og immaterielle aktiv.<sup>54</sup>

Ved immaterielle aktiver, som for eksempel et internet website, findes ingen fysisk lokalitet, der kan udgøre et forretningssted.<sup>55</sup> Når et forretningssted ikke eksisterer, er den første betingelse for fast driftssted ikke opfyldt, og allerede derfor vil et sådan immaterielt aktiv ikke være tilstrækkeligt til at statuere fast driftssted.

Dette udledes ligeledes af SKM2011.828.SR, hvor et udenlandsk selskab med onlinespil i Danmark, hvor serveren, hvorpå det danske website blev placeret, var placeret i en anden jurisdiktion. Derfor var der ikke noget fysisk aktiv, og eftersom der heller ikke var andre faciliteter, der kunne udgøre et forretningssted, udgjorde websitet ikke et fast driftssted i Danmark.

---

<sup>52</sup> Jf. OECD, 2018, paragraf 58

<sup>53</sup> Jf. Brügger, 2017

<sup>54</sup> Jf. OECD-kommentar pkt. 123-124

<sup>55</sup> Jf. OECD-kommentar pkt. 123



Når der ved digitale virksomheder anvendes materielle aktiver, præciseres det i OECD-kommentarerne, hvordan betingelserne, i modeloverenskomstens artikel 5, stk. 1 og 4, skal fortolkes i relation til den digitale tilstedeværelse.<sup>56</sup>

Den første betingelse for fast driftssted er, som nævnt i afsnit 3.2.1.1 *Forretningssted*, en eksistens af et forretningssted. Ved digitale virksomheder er det således væsentligt, at der er et materielt aktiv til stede, som der er faktisk råderet over. En sådan råderet er, som tidligere nævnt, ikke afhængig af det juridiske ejerforhold, hvorfor det ikke er afgørende, hvorvidt en sådan server er ejet, lejet eller leaset.

Af OECD-kommentarerne fremgår det, at en server ikke er til virksomhedens rådighed, såfremt vederlaget betalt herfor er beregnet på grundlag af for eksempel lagringsplads. Serveren skal derimod drives af virksomheden, for at være til dennes rådighed, hvor det ikke i sig selv er tilstrækkeligt, at virksomheden har mulighed for at vælge den fysiske placering af serveren. Det afgørende er dermed, hvorvidt der kan disponeres over serveren, og denne drives af den enkelte virksomhed.<sup>57</sup>

Er der råderet over et materielt aktiv, og der dermed eksisterer et forretningssted, vurderes det på baggrund af de generelle betingelser, som nævnt i afsnit 3.2.1.2 *Fast forretningssted*, 3.2.1.3 *Virksomhedsudøvelse gennem det faste forretningssted* og 3.2.2 *Det primære driftsstedskriterium: negativ afgrænsning*, hvorvidt der statueres fast driftssted.<sup>58</sup>

### 3.3.2 Vurdering af fast driftssted for digitale virksomheder i praksis

Eftersom der, for digitale virksomheder, ikke findes en særskilt definition på fast driftssted, er det, som tidligere nævnt, den generelle definition, der her finder anvendelse. OECD-kommentarerne bidrager til fortolkningen heraf, men disse fastlægger ikke i sig selv den gældende retstilstand. Derfor anses det for nødvendigt at inddrage administrativ praksis i fortolkningen af den gældende retstilstand, for dermed at udlede, hvorledes den generelle definition på fast driftssted anvendes på digitale virksomheder.

Til dette gennemgås og analyseres tre af Skatterådets bindende svar, SKM2015.369.SR, SKM2019.643.SR og SKM2019.647.SR. I alle tre tilfælde besidder virksomhederne enkelte eller flere karakteristika for digitale forretningsmodeller, som nævnt ovenfor i afsnit 3.3 *Digital*

---

<sup>56</sup> Jf. OECD-kommentar pkt. 125-130

<sup>57</sup> Jf. OECD-kommentar pkt. 124

<sup>58</sup> Jf. OECD-kommentar pkt. 125-130

*økonomi*, hvorfor disse virksomheders forretningsmodeller anses for at udgøre en digital virksomhed.

### 3.3.2.1 SKM2015.369.SR

I SKM2015.369.SR vurderer Skatterådet, på baggrund af Skattestyrelsens indstilling og begrundelse, at et dansk selskab ikke havde et forretningssted i en anden jurisdiktion, hvorfor der ikke blev statueret fast driftssted, efter definitionen i modeloverenskomstens artikel 5.

Skatterådet begrundet dette ud fra en vurdering af, hvorvidt selskabet driver en server i en anden jurisdiktion. I denne vurdering fokuseres på sondringen mellem drift af indholdet på serveren og drift af selve serveren, hvor det gøres klart, at selve indholdet herpå er et immaterielt aktiv, og derfor ikke kan statuere et forretningssted.

Det afgørende for Skatterådet er således, hvorvidt selskabet har råderet over den faktiske server, eftersom en server kan statuere forretningssted for den virksomhed, der opererer denne. Der lægges af Skatterådet her vægt på, at selskabet udelukkende har erhvervet en ret til, mod vederlag, at anvende serverplads. Selskabet står således ikke for vedligeholdelse og forbedring af det anvendte hardware, men udelukkende for drift og vedligeholdelse af indholdet på serveren.

Eftersom Skatterådet dermed ikke anser anvendelsen af udenlandske servere for at udgøre et forretningssted, vurderes de yderligere betingelser for fast driftssted ikke nærmere, idet betingelserne, som nævnt, skal være kumulativt opfyldt.

Ud fra ovenstående gennemgang af betingelserne for fast driftssted anses Skatterådets anvendelse af de enkelte retsregler for værende i overensstemmelse med modeloverenskomstens artikel 5 og OECD-kommentarerne.

Dette vurderes ud fra, at Skatterådet finder det relevant at vurdere de generelle betingelser ud fra OECD-kommentarerne om digitale virksomheder, eftersom der er tale om en digital virksomhed. Skatterådet foretager en sondring mellem anvendelse af immaterielle og materielle aktiver, hvor der udelukkende kan være tale om et forretningssted, såfremt der er råderet over et materielt aktiv. Derved udledes det, at Skatterådet, i fortolkningen af definitionen af fast driftssted, fastholder kravet om et fysisk forretningssted.

I vurderingen af råderetten fokuserer Skatterådet ikke på det juridiske ejerskab over serveren, hvilket er i overensstemmelse med OECD-kommentarerne, der gør det klart, at råderet ikke afhænger af ejerskab, men af hvem, der driver det materielle aktiv. Skatterådet tillægger det

hertil betydning, at serveren ikke drives for selskabets egen regning og risiko, og at selskabet udelukkende betaler for den udnyttede serverkapacitet.

Skatterådet henviser i begrundelsen til praksis, hvoraf det fremgår, at der særligt skal være faktisk råderet over en lokalitet, for at denne kan udgøre et forretningssted. Skatterådets anvendelse af retsreglerne anses derfor for værende i overensstemmelse med OECD-kommentarerne og praksis på området.

### **3.3.2.2 SKM2019.643.SR**

Skatterådet vurderer i SKM2019.643.SR, på baggrund af indstilling og begrundelse fra Skattestyrelsen, at et udenlandsk selskabs påtænkte forretningsmodel ikke gav anledning til eksistensen af et forretningssted i Danmark, hvorfor der ikke blev statueret fast driftssted, efter modeloverenskomstens definition i artikel 5.

I afgørelsen lægger Skatterådet vægt på de tre betingelser i modeloverenskomstens artikel 5, og hvorvidt denne definition er anvendelig på den relevante dobbeltbeskatningsoverenskomst. Heraf udleder Skatterådet, at begrebet forretningssted skal fortolkes bredt, og grundlæggende indeholder et krav om råderet over et materielt aktiv.

Vurderingen af, hvorvidt selskabet har råderet over et materielt aktiv i Danmark, foretages af Skatterådet tredelt. Først finder Skatterådet, at selskabet ikke har nogen råderet over egne lokationer, ej heller fysisk adgang til andre kontorer eller lignende i Danmark, hos eksempelvis importør eller forhandlere. Skatterådet finder derefter ikke, at selskabet har ejerskab eller fysisk rådighed over den anvendte hard- og software, eftersom denne ligger hos slutbrugeren, når salget, af det relevante digitale produkt, sker, hvorfor disse fysiske produkter ikke kan statuere et forretningssted for selskabet.

Selve transaktionen foregår via selskabets website, hvor Skatterådet tillægger det vægt, at skelne mellem det enkelte website, og serveren denne er placeret på. Hertil gøres det af Skatterådet klart, at der udelukkende kan være tale om et forretningssted, såfremt serveren er til selskabets disposition, idet selve websitet ikke kan udgøre et forretningssted. Eftersom serverne fysisk er placeret i en anden jurisdiktion, finder Skatterådet ikke, at disse kan udgøre et forretningssted i Danmark.

Skatterådet vurderer ikke de yderligere betingelser for fast driftssted, eftersom der ikke eksisterer et forretningssted i Danmark, hvilket er i overensstemmelse med modeloverenskomstens artikel 5, idet betingelserne heri kumulativt skal være opfyldt.

Ved gennemgang af afgørelsen, set i forhold til definitionen i modeloverenskomstens artikel 5 og OECD-kommentarerne, udledes det, at Skatterådet foretager en stringent fortolkning heraf. Skatterådet gør det klart, at der ved 2017-versionen af modeloverenskomsten ikke blev foretaget indholdsmæssige ændringer til modeloverenskomstens artikel 5, stk. 1. Ændringerne i OECD-kommentarerne hertil er derfor udelukkende præciseringer, hvorfor 2017 OECD-kommentarerne kan anvendes som fortolkningsbidrag.

I fortolkningen af fast driftssted fokuserer Skatterådet særligt på sondringen mellem materielle og immaterielle aktiver. Denne sondring er særligt relevant for digitale virksomheder, eftersom immaterielle aktiver ikke kan udgøre et forretningssted, og materielle aktiver udelukkende kan statuere et forretningssted, såfremt der er råderet herover.

Skatterådet foretager vurderingen af råderet i forhold til samtlige materielle aktiver, der potentielt kan udgøre et forretningssted, eftersom definitionen ikke er begrænset til oplistningen i modeloverenskomstens artikel 5, stk. 2, og derfor skal fortolkes i sin bredeste forstand.

Anvendelsen af de relevante retsregler anses derfor for værende i overensstemmelse med OECD-kommentarerne og praksis på området, set i forhold til definitionen af fast driftssted efter modeloverenskomstens artikel 5.

### **3.3.2.3 SKM2019.647.SR**

På baggrund af Skattestyrelsens indstilling og begrundelse, vurderer Skatterådet i SKM2019.647.SR, at et dansk selskabs aktivitet, i en anden jurisdiktion, vil udgøre et fast driftssted, efter definitionen i modeloverenskomstens artikel 5.

De tre betingelser, udledt af modeloverenskomstens artikel 5, anvendes af Skatterådet til vurdering af, hvorvidt selskabet opnår fast driftssted i denne anden jurisdiktion. Ved vurderingen af første betingelse, finder Skatterådet, at der eksisterer et forretningssted, hvilket begrundes ud fra, at selskabet har et vist areal til rådighed i jurisdiktionen. Denne vurdering foretages på baggrund af, at selskabet ejer og opererer de placerede servere, der ikke er til andres rådighed. Selskabet har således fuld kontrol over de enkelte servere, og al drift og vedligeholdelse foregår for egen regning og risiko. Hertil gøres det klart, at udlicitering af driften ikke har nogen betydning for vurderingen, såfremt driften fortsat sker for selskabets egen regning og risiko.

Uanset at selskabet ejer de anvendte servere, gør Skatterådet det klart, at det juridiske ejerforhold er uden betydning for vurderingen. Det væsentlige er således, hvorvidt der er råderet over et materielt aktiv. Hertil foretager Skatterådet en sondring mellem anvendelse af materielle og

immaterielle aktiver, hvoraf det gøres klart, at en udelukkende anvendelse af immaterielle aktiver ikke kan udgøre et forretningssted.

Derfor vurderer Skatterådet, at serverne i den anden jurisdiktion udgør eksistensen af et forretningssted. Eftersom intet indikerer, at etableringen af forretningssted er af midlertidig karakter, og samtidig er permanent placeret, finder Skatterådet, at forretningsstedet er fast i tid og har en tilstrækkelige geografisk tilknytning til jurisdiktionen, til at dette anses som værende fast.

I relation til vurderingen af virksomhedsudøvelse, ligger Skatterådet det til grund, at aktiviteten fra forretningsstedet, i den anden jurisdiktion, udgør en primær funktion, i forhold til kernevirksomheden i Danmark. Skatterådet fokuserer ikke på, hvorvidt aktiviteten i Danmark er virksomhedsudøvelse, idet selskabet, allerede som følge af at være et dansk registreret kapital-selskab, udøver erhvervsvirksomhed. Eftersom formålet og aktiviteten i den anden jurisdiktion er identisk med kernevirksomheden i Danmark, finder Skatterådet, at aktiviteten i denne anden jurisdiktion udgør virksomhedsudøvelse, der ikke er af forberedende eller hjælpende karakter.

Skatterådet finder derfor, at alle tre betingelser for fast driftssted er opfyldt, og at aktiviteten samtidig ikke omfattes af den negative afgrænsning i modeloverenskomstens artikel 5, stk. 4, hvorfor der, for det danske selskab, statueres fast driftssted i den pågældende jurisdiktion.

Anvendelsen af modeloverenskomstens artikel 5 og OECD-kommentarerne, i Skatterådets vurdering, anses for værende i overensstemmelse med praksis. Ligeledes noterer Skatterådet, at ændringer i OECD-kommentarerne til 2017-versionen af modeloverenskomsten udelukkende er præciseringer, hvorfor OECD-kommentarerne til denne version kan anvendes i vurderingen.

Ved vurderingen, af hvorvidt aktiviteten fra forretningsstedet anses for værende virksomhedsudøvelse, ses der ikke et tydeligt skel mellem vurderingen af virksomhedsudøvelse, og hvorledes aktiviteten er af forberedende eller hjælpende karakter. Denne vurdering foretages under ét, på trods af, at modeloverenskomstens artikel 5, stk. 4 er en undtagelse til modeloverenskomstens generelle definition i artikel 5, stk. 1. Dette har ingen materiel indvirkning på afgørelsens resultat, men ud fra selve bestemmelsens metodiske opbygning bør disse vurderinger foretages separat.

Ud fra ovenstående anses anvendelsen af de relevante retsregler for, grundlæggende, at være i overensstemmelse med OECD-kommentarerne og praksis på området, hvorfor afgørelsen i sig selv er materielt i overensstemmelse med principperne i modeloverenskomstens artikel 5, stk. 1 og 4.

### 3.3.3 Gældende retstilstand for digitale virksomheder

Definitionen af fast driftssted i dansk ret, for digitale virksomheder, fortolkes i overensstemmelse med modeloverenskomstens definition i artikel 5, hvilket udledes af ovenstående analyse af den administrative praksis. Hertil anvendes OECD-kommentarerne, som fortolkningsbidrag, eftersom bestemmelsen i sig selv ikke klart og tydeligt definerer, hvordan fast driftsstedsbegrebet skal fortolkes.

Ligeledes indeholder modeloverenskomstens artikel 5 ikke, af ordlyden, nogen regulering af digitale virksomheder, hvorfor vurderingen af fast driftssted, for disse virksomheder, skal foretages på baggrund af den generelle definition. Hertil lægger OECD-kommentarerne vægt på, at det for digitale virksomheder særligt er væsentligt at sondre mellem tilstedeværelsen af materielle og immaterielle aktiver.

Denne sondring er særligt relevant, eftersom immaterielle aktiver ikke kan statuere eksistensen af et forretningssted, der er den første af tre betingelser, som kumulativt skal være opfyldt, for at der statueres fast driftssted. Af ovenstående administrative praksis udledes det, at eksistensen af et forretningssted er vanskelig at statuere for digitale virksomheder, eftersom disse virksomheder primært bygges op omkring en anvendelse af immaterielle aktiver, hvortil materielle aktiver anvendes subsidiært.

For at disse subsidiært anvendte materielle aktiver kan udgøre et forretningssted, skal den enkelte person have råderet herover, hvilket tydeliggøres i både OECD-kommentarerne og af den administrative praksis. Heraf udledes det også, at det afgørende i forhold til råderetten over et materielt aktiv, ikke er det juridiske ejerforhold, men hvorvidt aktivet drives for egen regning og risiko.

For digitale virksomheder fokuseres der, i OECD-kommentarerne og ovenstående administrative praksis, særligt på anvendelsen af serverkapacitet, eftersom der her anvendes en kombination af materielle og immaterielle aktiver. Dette begrundes ud fra, at den fysiske server udgør et materielt aktiv, der kan statuere et forretningssted, hvorimod indholdet herpå udgør et immaterielt aktiv. Ved vurderingen af råderetten over en server er det afgørende således, hvorvidt selve serveren drives og vedligeholdes for egen regning og risiko. Hvorledes drift og vedligeholdelse af indholdet på serveren sker for egen regning og risiko, er derimod ikke relevant i forhold til vurderingen af forretningssted, eftersom der udelukkende er tale om immaterielle aktiver.

Et karakteristikum ved digitale virksomheder er, at det er muligt at opskalere aktiviteter uden fysisk tilstedeværelse til den enkelte jurisdiktion, hvor opskaleringen foretages. Disse digitale

virksomheder har derfor en større afhængighed af immaterielle aktiver, i forhold til materielle aktiver, når der sammenlignes med ikke-digitale virksomheder.

Digitale virksomheder kan derfor generere omsætning i jurisdiktioner, hvor der ikke er nogen fysisk tilstedeværelse, hvorfor der, ud fra den eksisterende definition på fast driftssted, efter modeloverenskomstens artikel 5, ikke statueres et fast driftssted. Derfor vil indkomst fra denne jurisdiktion udelukkende beskattes, hvor personen er skattemæssigt hjemmehørende, og der vil således ikke, med udgangspunkt i modeloverenskomstens artikel 7, være hjemmel til kildelandsbeskatning.

Som udledt af ovenstående administrative praksis opstår der særligt en problemstilling, når digitale virksomheder anvender servere placeret i andre jurisdiktioner, end hvor disse er skattemæssigt hjemmehørende. Eftersom vurderingen af fast driftssted udelukkende fokuserer på råderetten over selve serveren, er det forholdsvist ubesværet at undgå fast driftssted, og dermed undgå kildelandsbeskatning.

Denne problemstilling er afledt af, at der i modeloverenskomsten kun findes én definition på fast driftssted, der grundlæggende ikke har ændret ordlyd siden 1963. Definitionen er derfor ikke fuldt med den digitale udvikling i samfundet, hvor det nu ikke, i samme grad, er nødvendigt med en fysisk tilstedeværelse for at generere omsætning i en jurisdiktion.

At der kun findes denne ene definition, på fast driftssted, har den effekt, at det er muligt udelukkende at etablere en digital virksomhed i én jurisdiktion, hvor al indkomst beskattes. Dette kan være en skattemæssig fordel for den digitale virksomhed, såfremt etableringen foretages i en jurisdiktion med en lukrativ selskabsbeskatning.

Fastlæggelsen af den gældende retstilstand, omhandlende fast driftssted for digitale virksomheder, leder derfor til en skattemæssig problemstilling, eftersom der kun findes én definition på fast driftssted, som ikke er tilpasset udviklingen i den digitale økonomi, og denne afhænger af eksistensen af et forretningssted.

Definitionen tager ikke højde for de enkelte karakteristika for digitale virksomheder, hvorfor den ikke længere er tilstrækkelig, set i forhold til de enkelte hensyn bag anvendelsen af kildelandsbeskatning, og dermed hvornår en indkomst bidrager til det økonomiske liv i en jurisdiktion.

## 4 Forslag til ændring af gældende retstilstand

---

Den skatteretlige problemstilling, der er opstået, som følge af den øgede digitalisering i kombination med den eksisterende definition på fast driftssted, medfører en risiko for skatteudhuling og overskudsflytning. Denne er globalt anerkendt, og er adresseret af blandt andet OECD og EU, der forsøger at løse problemstillingen.

Dette sker, fra OECD's side, gennem BEPS-projektets 15 Action Point, hvor det første Action Point omhandler OECD's projekt om digital økonomi. Her er fokus blandt andet en udvidelse af fast driftsstedesdefinitionen, og herigennem sikring af en tidssvarende og internationalt anerkendt regulering heraf.

Som en afledt effekt af OECD's projekt om digital økonomi, har EU ligeledes, gennem EU-direktivforslaget, udarbejdet en generel udvidelse af fast driftsstedesdefinitionen, for derved at opnå en fælles regulering indenfor EU.

I det følgende fortolkes og sammenlignes disse forslag til ændring af den gældende retstilstand, således det er muligt at vurdere, hvorvidt disse forslag vil have en reel effekt på problemstillingen. Dette baseres på en inddragelse af de tidligere analyserede afgørelser for derved at vurdere, hvorvidt et andet resultat vil nås efter en ændring af den gældende retstilstand. Hertil hvorledes et sådan eventuelt andet resultat vil imødekomme problemstillingen, der er opstået som følge af den øgede digitalisering.

Fortolkningen er således hovedelementet i besvarelsen af sidste del af problemformuleringen, omhandlende hvorledes den skatteretlige problemstilling forsøges løst, og hvorvidt dette har en reel effekt herpå.

### 4.1 OECD's projekt om digital økonomi

OECD's projekt om digital økonomi adresserer de skattemæssige udfordringer, som den digitale økonomi har medført, og opstiller hertil et todelt løsningsforslag. Disse to dele betegnes af OECD som Pillar I og Pillar II, og indeholder forskellige elementer, der til sammen skal imødekomme de internationale skattemæssige problemstillinger.

Pillar I forsøger gennem ændringer i overskudsfordelingen og neksus<sup>59</sup>-reglerne, at tilpasse det internationale indkomstskattesystem, hvilket udvider beskatningsretten for de enkelte

---

<sup>59</sup> Skattemæssig tilstedeværelse



jurisdiktioner, hvor en digital virksomhed aktivt og vedvarende, direkte eller indirekte, deltager i den pågældende jurisdiktions økonomiske liv.<sup>60</sup>

Denne del regulerer ikke samtlige skattemæssige problemstillinger, hvorfor Pillar II forsøger at adressere de resterende udfordringer. Dette gøres blandt andet ved at pålægge en moderenhed en supplerende skat, op til et minimumsbeskatningsniveau, på lavt beskattet indkomst, og begrænse fradragmuligheder i tilfælde, hvor en fradraget omkostning, til en forbundet enhed, ikke beskattes med dette minimumsbeskatningsniveau.<sup>61</sup>

## 4.2 Pillar I

Pillar I foretager ændringer i blandt andet reglerne for, hvornår der, for en digital virksomheds aktivitet, er en tilstrækkelig skattemæssig tilstedeværelse i en jurisdiktion til, at denne jurisdiktion kan beskatte indkomst herfra. Pillar I er opbygget af følgende tre komponenter, der er medvirkende til at skabe en ensformig international beskatning af indkomsten fra digitale aktiviteter:

- Amount A;
- Amount B; og
- Skattesikkerhed.<sup>62</sup>

Amount A giver overordnet jurisdiktioner en ret til beskatning af en del af residualprofitten. Denne komponent af Pillar I gennemgås nærmere i afsnit 4.2.1 *Amount A* nedenfor.

Formålet med Amount B er at standardisere aflønningen til koncernforbundne enheder, der udfører grundlæggende marketing- og distributionsaktiviteter, i overensstemmelse med armslængdeprincippet. Hertil forsøger Amount B at simplificere skattemyndighedernes administration af transfer pricing-reglerne og minimere skatteydernes complianceomkostninger<sup>63</sup>, hvilket fører til en forøgelse af den generelle skattesikkerhed.<sup>64</sup>

Ud over, at Amount B fører til en forøgelse af skattesikkerheden, indeholder den sidste komponent af Pillar I, Skattesikkerhed, en klar og administrerbar obligatorisk bindende tvistforebyggelsesproces til den praktiske håndtering af Amount A.<sup>65</sup>

---

<sup>60</sup> Jf. OECD, 2020a, afsnit 1.2

<sup>61</sup> Jf. OECD, 2020b, s. 14 ff.

<sup>62</sup> Jf. OECD, 2020a, afsnit 1.2

<sup>63</sup> Omkostninger til overholdelse af regler

<sup>64</sup> Jf. OECD, 2020a, afsnit 8

<sup>65</sup> Jf. OECD, 2020a, afsnit 9

## 4.2.1 Amount A

OECD's projekt om digital økonomi inkluderer, som nævnt, en ny beskatningsret til jurisdiktioner, hvor den digitale virksomhed har skattemæssig tilstedeværelse, og en fastlæggelse af, hvorledes denne nexus, ifølge OECD, skal vurderes. Hertil indeholder Amount A følgende dele:

- Omfang;
- Nexus;
- Indtægtskilde;
- Fastsættelse af beskatningsgrundlag;
- Profitallokering; og
- Eliminering af dobbeltbeskatning.

Af disse dele er reglerne for omfang, nexus og indtægtskilde særligt relevante, i forhold til selve ændringen af definitionen af fast driftssted, hvoraf de resterende dele af Amount A særligt kan relateres til den praktiske håndtering heraf.

### 4.2.1.1 Omfang

I første del af Amount A gøres det klart, at den nye beskatningsret kun gælder for multinationale koncerner, der falder indenfor det definerede omfang. Omfanget af Amount A består af en aktivitets- og tærskeltest, hvor den enkelte multinationale koncerns aktiviteter skal bestå begge tests, for at den enkelte jurisdiktion kan tildeles beskatningsretten til denne del af indkomsten.

Som det er tydeliggjort i analysen af den gældende retstilstand, i ovenstående afsnit 3 *Gældende retstilstand*, kan der nu ikke tildeles beskatningsret til en jurisdiktion, såfremt der ikke er et materielt aktiv til stede. Derfor fokuserer Amount A på aktiviteter, hvor der ikke er et sådan materielt aktiv til stede, og en aktivitet skal således falde indenfor rammerne af Amount A's omfang, for at aktivitetstesten er bestået. Dette sikrer, at der ikke foretages en ændring af de nuværende regler for fast driftssted, men at der alene er tale om en udvidelse, der imødekommer problemstillingerne, der er opstået, som følge af den digitale udvikling i samfundet.<sup>66</sup>

Samtidig er formålet, som tidligere nævnt, med kildelandsbeskatning, at en jurisdiktion tildeles beskatningsret, når der er en vis skattemæssig tilknytning mellem indkomsten og den enkelte jurisdiktion. Derfor finder Amount A udelukkende anvendelse på de multinationale koncerner, der overskrider en fastsat tærskel.

---

<sup>66</sup> Jf. OECD, 2020a, afsnit 2.1

#### 4.2.1.1.1 Aktivitetstest

Grundlæggende går aktivitetstesten ud på at fastlægge hvilke aktiviteter, der er indenfor omfanget af Amount A, og derved hvorvidt indkomst fra forskellige typer forretningsmodeller omfattes af den nye beskatningsret.

Aktivitetstesten tager udgangspunkt i to hovedkategorier af forretningsmodeller, herunder automatiserede og digitale tjenester, hvor der generelt ikke ses en fysisk tilstedeværelse, hvorfor disse forretningsmodeller, som udgangspunkt, ikke opfylder betingelserne for fast driftssted, efter den gældende definition i modeloverenskomstens artikel 5.<sup>67</sup>

Ved at omfatte automatiserede og digitale tjenester anerkendes det, at multinationale virksomheder kan generere indkomst fra levering af digitale tjenester i en jurisdiktion, uden at denne virksomhed har en fysisk tilstedeværelse i jurisdiktionen.

Omfanget af de automatiserede og digitale tjenester er samtidig ikke afgrænset til en bestemt kundetype, hvorfor der ikke er krav om, at salget af de digitale tjenester skal foregå som enten Business-to-Business eller Business-to-Consumer, for at være omfattet af Amount A.<sup>68</sup> Hermed sikres det, at multinationale virksomheder ligestilles, og at der således ikke opstår forskelsbehandling på baggrund af kundegruppen. Samtidig sikres det, at det ikke er muligt at undgå beskatning i den enkelte jurisdiktion, ved for eksempel at foretage ændringer i forretningsmodellen og strukturen, i forhold til salgskanaler med videre.

Aktivitetstesten opstiller en definition på digitale tjenester, hvorefter en aktivitet er en automatiseret og digital tjeneste såfremt:

- Tjenesten fremgår af positivlisten; eller
- Tjenesten er automatiseret (kræver minimal menneskelig involvering), digital (leveret via internettet eller et elektronisk net) og ikke fremgår af negativlisten.<sup>69</sup>

Af denne definition udledes det, at nogle aktiviteter i sig selv anses for at udgøre en automatiseret og digital tjeneste, og derfor er indenfor omfanget af Amount A. Disse aktiviteter fremgår af positivlisten, og omfatter følgende tjenester:

- Online annonceringstjenester;
- *Online annonceringstjenester* defineres som værende onlinetjenester, der har til formål at placere annoncer på en digital grænseflade, herunder tjenester til køb,

---

<sup>67</sup> Jf. OECD, 2020a, afsnit 2.2

<sup>68</sup> Jf. OECD, 2020a, afsnit 2.1

<sup>69</sup> Jf. OECD, 2020a, afsnit 2.2.1



opbevaring og distribution af reklamebudskaber og til annonceovervågning og præstationsmåling. Det omfatter relaterede systemer til at tiltrække potentielle seere af annoncerne og indsamle indholdsbidrag fra dem og data om dem, herunder via adgang til en digital grænseflade, såsom søgemaskiner, sociale medieplatforme eller digitale indholdstjenester.

- Salg eller anden overdragelse af brugerdata;
  - *Salg eller anden overdragelse af brugerdata* defineres som værende salg, licensering eller på anden måde overdragelse af brugerdata, genereret af brugere af en digital grænseflade, til en ikke-relateret tredjepartskunde.
- Online søgemaskiner;
  - *Online søgemaskiner* defineres som værende en digital grænseflade, der gøres tilgængelig for brugerne med det formål at give dem mulighed for at søge på tværs af internettet efter websider eller information, der hostes på digitale grænseflader.
- Sociale medieplatforme;
  - *Sociale medieplatforme* defineres som værende en platform, der gøres tilgængelig på en digital grænseflade, for at lette interaktionen mellem brugere eller mellem brugere og brugergenereret indhold.
- Online formidlingsplatforme;
  - *Online formidlingsplatforme* defineres som værende en platform, der gøres tilgængelig på en digital grænseflade, for at gøre det muligt for brugere at sælge, lease, annoncere, vise eller på anden måde tilbyde varer eller tjenester til andre brugere. Dette inkluderer ikke online salg af varer og tjenester fra platformens eget lager.
- Digitale indholdstjenester;
  - *Digitale indholdstjenester* defineres som værende en automatiseret levering af indhold via digitale midler, hvad enten det er i form af onlinestreaming, adgang til eller downloading af digitalt indhold (for eksempel musik, bøger, videoer, tekster, spil, applikationer, computerprogrammer, software, onlineaviser, onlinebiblioteker og onlinedatabaser), hvad enten det drejer sig om adgang én gang, i en begrænset periode eller for evigt.

- Onlinespil;
  - *Onlinespil* defineres som værende en digital grænseflade, der gøres tilgængelig med det formål at give brugerne mulighed for at interagere med hinanden i det samme spilmiljø.
- Standardiserede online undervisningstjenester; og
  - *Standardiserede online undervisningstjenester* defineres som værende levering af et online uddannelsesprogram, der leveres til brugere, hvilket ikke kræver: (i) en instruktørs fysiske tilstedeværelse; eller (ii) en betydelig tilpasning på vegne af en instruktør til en bestemt bruger eller begrænset gruppe af brugere, hvad enten det er med hensyn til pensum, undervisningsmaterialer eller givet feedback.
- Cloud computing-tjenester.
  - *Cloud computing-tjenester* defineres som værende levering af netværksadgang til on-demand standardiserede IT-ressourcer, herunder infrastruktur som en tjeneste, platforme som en tjeneste eller software som en tjeneste (såsom computertjenester, lagertjenester, databasetjenester, migreringstjenester, netværks- og indholdsleveringstjenester, webhosting og slutbrugerapplikationer og -software).<sup>70</sup>

Amount A indeholder, udover selve oplistningen, kommentarer til de enkelte tjenester, herunder en beskrivelse af, hvilke overvejelser, der ligger bag, at den enkelte type tjeneste omfattes af positivlisten.<sup>71</sup>

Ved denne positive oplistning opstår en allerede-fordi betragtning, hvorefter der ikke foretages en konkret vurdering af, hvorvidt den enkelte tjeneste faktisk anses for værende en automatiseret og digital tjeneste. Der skal således udelukkende foretages en konkret vurdering af, hvorvidt tjenesten anses for værende omfattet af positivlisten. Denne oplistning er samtidig begrænset til tjenester, der, ud fra definitionerne heraf, er automatiserede og digitale, hvorved der på forhånd er foretaget en vurdering af disse aktivitetstyper, der uden tvivl er omfattet af Amount A. Hermed sikres en ensartet vurdering og behandling af digitale virksomheders aktiviteter.

Kommentarerne til de enkelte tjenestetyper sikrer også denne ensartede vurdering, eftersom definitionen uddybes og konkretiseres heri, hvorfor den enkelte digitale virksomhed, i større grad, har mulighed for at henregne sig på, hvorvidt den enkelte tjeneste anses for værende omfattet af positivlisten. Derved er anvendelsen, af en uddybet positivliste, med til at forøge

---

<sup>70</sup> Jf. OECD, 2020a, afsnit 2.2.1

<sup>71</sup> Jf. OECD, 2020a, afsnit 2.2.1

skattesikkerheden for de digitale virksomheder, og samtidig medvirkende til en lettelse af den administrative byrde for skattemyndigheder i de enkelte jurisdiktioner.

Positivlisten suppleres af en generel definition, hvorved en aktivitet anses for værende en automatiseret og digital tjeneste, uanset at denne ikke fremgår af positivlisten. Der skal således her foretages en konkret vurdering af, hvorvidt den enkelte tjeneste er automatiseret og digital, og dermed er omfattet af Amount A.

En forretningsmodel anses for værende automatiseret, såfremt leveringen af tjenesten kræver minimal menneske inddragelse fra tjenesteudbyderen, når først tjenesten er sat op. Samtidig anses en forretningsmodel for værende digital, når denne leveres over internettet eller et elektronisk netværk.<sup>72</sup>

Ved denne generelle definition begrænses omfanget, af Amount A, således ikke kun til aktiviteterne på positivlisten, hvorfor det sikres, at den digitale udvikling kan imødekommes ved anvendelsen af en generel definition på en automatiseret og digital tjeneste. Amount A kan således omfatte andre typer automatiserede og digitale forretningsmodeller, der kan opstå, eller som der på nuværende tidspunkt ikke er taget højde for. Omfanget af Amount A kan derfor rumme, at der sker en løbende udvikling i den digitale økonomi.

Den generelle definition på en automatiseret og digital tjeneste er derudover afgrænset til ikke at omfatte tjenester, der er indeholdt på en negativliste. Dette omfatter de følgende kategorier af tjenester:

- Tilpassede professionelle tjenester;
  - *Tilpassede professionelle tjenester* defineres som værende levering af tilpassede professionelle tjenester, uanset om de leveres individuelt eller som en virksomhed, såsom juridiske, regnskabsmæssige, arkitektoniske, ingeniørmæssige og medicinske tjenester.
- Tilpassede online undervisningstjenester;
  - *Tilpassede online undervisningstjenester* defineres som værende levering af direkte eller optaget undervisningstjenester leveret online, hvor læreren tilpasser tjenesten (såsom ved at give individualiseret, ikke-automatiseret feedback og support) til elevens eller en begrænset gruppe af elevers behov, og internettet eller det elektroniske netværk bruges som et værktøj blot til kommunikation mellem lærer og elev.

---

<sup>72</sup> Jf. OECD, 2020a, afsnit 2.2.1



- Online salg af andre varer og tjenester end automatiske digitale tjenester;
  - *Online salg af andre varer og tjenester end automatiserede digitale tjenester* defineres som værende salg af en vare eller tjenesteydelse gennemført gennem en digital grænseflade, hvor: den digitale grænseflade betjenes af udbyderen af varen eller tjenesten; transaktionens hovedindhold er leveringen af varen eller tjenesteydelsen; og varen eller tjenesten ikke på anden vis kvalificeres som en automatiseret og digital tjeneste.
- Indtægter fra salg af en fysisk vare, uanset netværksforbindelse; og
  - *Indtægter fra salg af en fysisk vare, uanset netværksforbindelse* gælder uanset netværksforbindelsen for den fysiske vare, forudsat, at der ikke er nogen særskilt identificerbar indtægtsstrøm fra den automatiserede og digitale tjeneste knyttet til den fysiske vare (enten på tidspunktet for købet eller en senere dato).
- Tjenester, der giver adgang til internettet eller andet elektronisk netværk.
  - *Tjenester, der giver adgang til internettet eller andet elektronisk netværk* gælder for levering af adgang (det vil sige forbindelse, abonnement eller installation) til internettet eller elektroniske netværk, uanset leveringsmetoden.<sup>73</sup>

Negativlisten indeholder således forretningsmodeller, der, i sig selv, kan være omfattet af definitionen, men som ikke skal anses for værende en automatiseret og digital tjeneste. Hermed har negativlisten forrang for den generelle definition, der således skal vige for denne negativliste.<sup>74</sup>

Ved anvendelsen af denne negativliste i sammenhæng med den generelle definition, sikres det, at forretningsmodeller, der indeholder automatiserede og digitale elementer, men hvor dette ikke er primære elementer i aktiviteten, ikke omfattes af den nye beskatningsret.

Omfanget af Amount A begrænses derfor til kun at omfatte automatiserede og digitale tjenester, hvori disse elementer er grundstenene, og ikke kun et sekundært element i forretningsmodellen.

I OECD 2020-rapporten er et af fokusområderne med selve definitionen af en automatiseret og digital tjeneste, at denne har en grad af fleksibilitet, eftersom der fordres en løbende opdatering af positiv- henholdsvis negativlisten.<sup>75</sup> Således vil definitionen af automatiserede og digitale tjenester følge med den digitale udvikling, og samtidig vil den generelle definition fungere som

---

<sup>73</sup> Jf. OECD, 2020a, afsnit 2.2.1

<sup>74</sup> Jf. OECD, 2020a, afsnit 2.2.1

<sup>75</sup> Jf. OECD, 2020a, afsnit 2.2.1

en opsamlingsbestemmelse, der, som nævnt, sikrer, at alle automatiserede og digitale tjenester omfattes af den nye beskatningsret.

At dette nye regelsæt vil kunne følge med den digitale udvikling, er et modstykke til den gældende definition på fast driftssted, som er begrænset til tilfælde, hvor der findes et fysisk forretningssted, i form af et materielt aktiv. Formålet med den gældende definition på fast driftssted er en sikring af beskatning ved en fysisk tilstedeværelse, hvorfor det vil være i strid med selve bestemmelsens formål, såfremt der foretages en opdatering, der ændrer ordlyden i en sådan grad, at også en ikke-fysisk tilstedeværelse omfattes.

Modsat vil det ikke være i strid med formålet med det nye regelsæt at opdatere og præcisere indholdet af positiv- og negativlisten, eftersom en del af formålet er at sikre en tidssvarende beskatning. Ved at foretage en udvidelse, af særligt positivlisten, vil der opstå en stigning i skattesikkerheden, eftersom det således ikke udelukkende er op til den enkelte jurisdiktions skattemyndighed at foretage en konkret vurdering heraf, hvorfor der sikres en fortsat ensartet behandling af de digitale virksomheder.

Udover at negativlisten indeholder forretningsmodeller, der ikke anses for værende en automatiseret og digital tjeneste, specificeres det, at enkelte typer af aktiviteter helt falder udenfor omfanget af Amount A, hvilket omfatter de følgende aktivitetstyper:

- Naturressourcer;
- Finansielle tjenesteydelser;
- Opførelse, salg og udlejning af beboelsesejendom; og
- Internationale luftfarts- og shippingvirksomheder.<sup>76</sup>

Disse typer aktiviteter vil ofte allerede ikke være omfattet af Amount A, som følge af blandt andet definitionen på en automatiseret og digital tjeneste, men denne eksplicite udelukkelse fra Amount A's omfang sikrer, at der ikke er tvivl herom.<sup>77</sup> Disse aktiviteter er reguleret i særskilt lovgivning, hvorfor beskatningen heraf allerede er klart fastlagt, hvorved det således vil skabe konflikter, såfremt flere regelsæt regulerer samme aktivitet.

Dermed går aktivitetstesten ud på at vurdere, hvorvidt den enkelte digitale forretningsmodel anses for værende en automatiseret og digital tjeneste. Såfremt dette er tilfældet, omfattes

---

<sup>76</sup> Jf. OECD, 2020a, afsnit 2.2.3

<sup>77</sup> Jf. OECD, 2020a, afsnit 2.2.3



forretningsmodellen af Amount A, hvorfor det efterfølgende, ved anvendelse af tærskeltesten, skal vurderes, hvorvidt aktiviteten falder indenfor eller udenfor de fastsatte tærskler i Amount A.<sup>78</sup>

#### 4.2.1.1.2 Tærskeltest

Såfremt en automatiseret og digital tjeneste overstiger en fastsat tærskel, omfattes denne aktivitet af Amount A, hvorved indkomsten omfattes af den nye beskatningsret.

OECD 2020-rapporten ligger op til, at der i denne vurdering skal foretages følgende to tests, der samlet betegnes som tærskeltesten:

- En test for den globale indkomst; og
- En test for de minimis<sup>79</sup> for udenlandsk omfattet indkomst.<sup>80</sup>

At anvende en sådan tærskeltest har den betydning, at den enkelte multinationale virksomhed ikke omfattes af den nye beskatningsret udelukkende på baggrund af, at en af virksomhedens aktiviteter anses for omfattet.

Dermed accepteres det således, at indkomst af lav karakter ikke bidrager til en skattemæssig tilknytning, til den enkelte jurisdiktion, i en sådan grad, at dette giver jurisdiktionen ret til beskatning. Dette anses derfor for værende i overensstemmelse med selve formålet med kilde-landsbeskatning, hvor en jurisdiktion kun tildeles beskatningsretten til en indkomst, såfremt denne indkomst anses for væsentligt og vedvarende at bidrage til det økonomiske liv i jurisdiktionen.

Ved fastsættelse af grænser for, hvornår den nye beskatningsret finder anvendelse, er det væsentligt at sådanne grænser hverken fastsættes for højt eller lavt. Anvendes for lavt fastsatte grænser, vil en jurisdiktion gives ret til beskatning, uanset at indkomsten ikke bidrager til det økonomiske liv, hvilket dermed vil være i strid med selve formålet. Fastsættes grænsen derimod for højt, vil dette betyde, at de nye beskatningsregler kun vil finde anvendelse på en begrænset andel af, hvis ingen, multinationale koncerner, hvorved reglerne ingen reel effekt vil have på problemstillingen.

Den globale indkomsttest fokuserer på den multinationale koncerns årlige konsoliderede globale indkomst, som skal overstige en defineret tærskel. Denne tærskel er i OECD 2020-

---

<sup>78</sup> Jf. OECD, 2020a, afsnit 2.1.4

<sup>79</sup> Bagatelgrænse

<sup>80</sup> Jf. OECD, 2020a, afsnit 2.3



rapporten defineret til EURO 750 millioner, hvilket også er tærsklen anvendt ved land-for-land-rapportering<sup>81</sup>. Ved anvendelse af samme tærskelværdi, ved land-for-land-rapporteringen og den globale indkomsttest, sikres en synergi mellem de forskellige regelsæt. Det må hertil antages, at fastsættelsen af land-for-land-rapporteringens tærskelværdi er foretaget med udgangspunkt i en vurdering af, hvornår multinationale koncerners aktiviteter er af et sådant omfang, at rapportering herom er nødvendig, for at undgå skatteunddragelse.<sup>82</sup>

Har den multinationale koncern aktiviteter omfattet af Amount A, og er den konsoliderede årlige indkomst over denne definerede tærskel, foretages en de minimis-test. Denne test består af to trin, hvor første del er en fastlæggelse af, hvorvidt den multinationale koncerns indkomst, fra de omfattede aktiviteter, overstiger en defineret de minimis-tærskel. Dernæst hvorvidt indkomsten, fra andre jurisdiktioner end hjemmegerisjurisdiktionen, overstiger denne definerede de minimis-tærskel.

Ved fastsættelse af hjemmegerisjurisdiktionen, for den multinationale koncern, anvendes en standarddefinition, der endnu er under udarbejdelse, men som blandt andet foreslås at tage udgangspunkt i enten placeringen af koncernens hovedkontor eller hvor det ultimative moderselskab er skattemæssigt hjemmehørende.<sup>83</sup> Denne definition er med til at sikre, at vurderingen af udenlandsk indkomst foretages ens i samtlige jurisdiktioner, hvilket således er medvirkende til at sikre den multinationale koncerns skattesikkerhed.

Som ved den standardiserede definition, er den anvendte de minimis-tærskel fortsat under udarbejdelse, hvorfor det endnu ikke er muligt at vurdere, hvorvidt denne er fastsat til et niveau, hvor det nye regelsæt vil have reel effekt. Der lægges i OECD 2020-rapporten op til, at denne grænse skal sættes til et fast beløb, og ikke som en procentdel af for eksempel den konsoliderede årlige globale indkomst.<sup>84</sup>

Fordelen ved at anvende et fast beløb, som de minimis-tærskel, er, at anvendelsen af den nye beskatningsret ikke er afhængig af, hvor stor en del den omfattede indkomst udgør af den globale indkomst, hvorfor samtlige digitale virksomheder påvirkes ens. Ulempen ved at anvende et fast beløb er derimod, at de digitale virksomheder ikke forholdsmæssigt påvirkes ens. Det er således ikke væsentligt, hvorvidt den omfattede indkomst udgør en lille eller stor procentdel af den multinationale koncerns globale indkomst.

---

<sup>81</sup> En standardiseret og skematisk rapport om koncernens økonomiske aktiviteter i hver enkel jurisdiktion i hele verden, jf. Den Juridiske Vejledning 2022-1 C.D.11.13.2

<sup>82</sup> Jf. OECD, 2020a, afsnit 2.3.1

<sup>83</sup> Jf. OECD, 2020a, afsnit 2.3.2

<sup>84</sup> Jf. OECD, 2020a, afsnit 2.3.2



Som illustration hertil kan nævnes et eksempel, hvor en multinational koncern har en konsolideret årlig indkomst, der overstiger den globale indkomsttest, og samtidig har aktiviteter, der er omfattet af Amount A. Af den samlede omfattede indkomst udgør indkomsten fra aktiviteterne i udenlandske jurisdiktioner størstedelen heraf. Såfremt den samlede omfattede indkomst kun lige akkurat overstiger de minimis-tærsklen, kan dette således føre til, at den multinationale koncern ikke omfattes af reglerne, eftersom andelen af indkomsten fra hjemmegerisdiktionen ikke skal medregnes i de minimis-testen. Dette vil føre til, at reglerne for Amount A ikke finder anvendelse, hvorfor de udenlandske jurisdiktioner ikke kan beskatte indkomsten herfra. Dette anses for værende problematisk, såfremt indkomsten fra de omfattede aktiviteter udgør den primære andel af den multinationale koncerns globale indkomst.

Derimod vil den multinationale koncern omfattes af den nye beskatningsret, såfremt den udenlandske indkomst, fra de omfattede aktiviteter, overstiger de minimis-tærsklen, uanset at den omfattede indkomst udelukkende udgør en begrænset andel af den multinationale koncerns globale indkomst.

Ved anvendelsen af et fast beløb som de minimis-tærskel tydeliggøres således en anerkendelse af, at indkomst fra digitale aktiviteter kan bidrage til det økonomiske liv i andre jurisdiktioner end hjemmegerisdiktionen, uanset at indkomsten kun udgør en begrænset procentdel af den multinationale koncerns globale indkomst.

Når de minimis-tærsklen skal fastlægges, er det således væsentligt, at niveauet for denne ikke sættes så lavt, at der gives beskatningsret til indkomst, der ikke bidrager til det økonomiske liv i andre jurisdiktioner end hjemmegerisdiktionen. Modsat skal denne de minimis-tærskel ikke fastsættes så højt, at denne ikke giver andre jurisdiktioner ret til beskatning af indkomst, såfremt denne omfattede indkomst er af et sådant omfang, at denne overordnet må anses for at bidrage til det økonomiske liv i andre jurisdiktioner.

Er tærskeltesten bestået, er den enkelte multinationale koncern omfattet af Amount A's omfang, hvorfor det skal vurderes, hvorvidt der er neksus i den enkelte jurisdiktion, således at denne har ret til kildelandsbeskatning.

#### **4.2.1.2 Nexsus**

Såfremt den multinationale koncern er omfattet af Amount A, ved at have bestået både aktivitets- og tærskeltesten, skal det vurderes, hvorvidt der foreligger neksus, for at den enkelte jurisdiktion kan tildeles den nye beskatningsret.

At der foreligger neksus, er et udtryk for, at den enkelte multinationale koncern har en tilstrækkelig skattemæssig tilknytning til, at denne bidrager til det økonomiske liv i en jurisdiktion, hvorved denne jurisdiktion kan opnå beskatningsret til den del af indkomsten, der hidrører herfra.

Til vurdering af, hvorvidt denne neksus er opnået, anvendes en neksus-test, hvorefter indkomst hidrørende fra den enkelte jurisdiktion identificeres og måles i overensstemmelse med reglerne for bestemmelse af indtægtskilde, der gennemgås i nedenstående afsnit 4.2.1.3 *Indtægtskilde*.<sup>85</sup> Bestemmelsen for denne neksus-test er defineret som værende følgende (egen oversættelse og kursivering):

*Neksus-testen er opfyldt for en periode, såfremt indtægterne for en omfattet koncern, der opstår i en jurisdiktion i henhold til [reference til bestemmelsen om indtægtskilderegler], for perioden er lig med eller større end [EUR 1 million / EUR 250.000]. Hvor perioden er kortere eller længere end tolv måneder justeres beløbet på [EUR 1 million / EUR 250.000] forholdsmæssigt, for at svare til periodens længde.*<sup>86</sup>

Heraf udledes det, at neksus-testen er toledet, hvorfor selve indkomsten fra den enkelte jurisdiktion skal fastlægges, og hvortil det skal vurderes, hvorvidt denne indkomst overstiger en fastsat markedsindkomsttærskel. Overstiger denne indkomst den definerede markedsindkomsttærskel, anses der for at være neksus mellem indkomsten og den enkelte jurisdiktion.

Markedsindkomsttærsklen er defineret til værende EURO 1 million per år, for jurisdiktioner med et bruttonationalprodukt over EURO 40 milliarder, henholdsvis EURO 250.000 per år, for jurisdiktioner med et bruttonationalprodukt under EURO 40 milliarder. Således foretages en differentiering mellem store økonomier og små udviklingsøkonomier, hvilket bidrager til en større kompleksitet i anvendelsen af neksus-reglerne. Samtidig tages der højde for, hvornår en indkomst bidrager til det økonomiske liv i en jurisdiktion, hvortil det antages, at én indkomst i større grad bidrager til det økonomiske liv i en jurisdiktion med et lavt bruttonationalprodukt sammenlignet med en jurisdiktion med et højere bruttonationalprodukt.

Af neksus-reglen udledes det samtidig, at markedsindkomsttærsklen skal vurderes forholdsmæssigt i forhold til perioden, hvor der genereres indkomst i den enkelte jurisdiktion, hvorfor tærsklen skal justeres i tilfælde, hvor perioden er kortere eller længere end tolv måneder. Ved anvendelsen af et sådant tidsmæssigt element sikres det, at der kan statueres neksus i tilfælde, hvor indkomst oppebæres i en periode kortere end tolv måneder, og denne ikke i sig selv

---

<sup>85</sup> Jf. OECD, 2020a, afsnit 3.1-3.2

<sup>86</sup> Jf. OECD, 2022, s. 5

overstiger markedsindkomsttærsklen, men hvor indkomsten overstiger tærsklen, når denne tærskel forholdsmæssigt tilpasses perioden.

Hermed kan beskatning ikke undgås ved blot en begrænsning af den tidsmæssige periode, hvor der genereres indkomst i den enkelte jurisdiktion. Derimod undgås det ikke, at engangstransaktioner kan blive omfattet af beskatningsretten, eftersom markedsindkomsttærsklen således forholdsmæssigt justeres.

Nexus-reglen er således en tilføjelse til de minimis-tærsklen, og er medvirkende til at sikre, at en jurisdiktion ikke tildeles en beskatningsret til indkomst, der ikke bidrager til det økonomiske liv i jurisdiktionen, men at denne kun opnår beskatningsret, såfremt indkomsten har et tilstrækkeligt niveau.

#### 4.2.1.3 Indtægtskilde

En del af nexus-testen baseres, som nævnt, på reglerne for bestemmelse af indtægtskilde for den enkelte automatiserede og digitale tjeneste.

For at bestemme indtægtskilden anvendes forskellige principper for de enkelte indkomsttyper, afhængig af hvilken type automatiseret og digital tjeneste, der er tale om. Ved hvert princip anvendes samtidig specifikke indikatorer til fastlæggelsen af, hvilken jurisdiktion den enkelte indkomst hidrører fra.

Indtægtskildereglerne er således medvirkende til at fastlægge, hvorvidt der er nexus, og samtidig hvor stor en indkomst, den enkelte jurisdiktion i så fald har beskatningsret til.

##### 4.2.1.3.1 Indtægtskilderegler

Hver type automatiseret og digital tjeneste baseres på en eller flere indkomstkategorier, hvorfor det er relevant at vurdere, hvilken af de følgende kategorier den enkelte indkomst skal henføres til, og hvilken indtægtskilderegulering, der knytter sig hertil.<sup>87</sup>

- Indkomst fra online annonceringstjenester;
- Indkomst fra salg eller anden overdragelse af brugerdata;
- Indkomst fra digitale indholdstjenester;
- Indkomst fra online formidlingsplatformstjenester; eller

---

<sup>87</sup> Jf. OECD, 2020a, afsnit 4.2

- Indkomst fra cloud computing-tjenester.<sup>88</sup>

En automatiseret og digital tjeneste, omfattet af positivlisten, har ofte indkomst, der kan placeres i flere af ovenstående kategorier. I disse tilfælde skal indtægtskildereglen for den primære indkomstkategori anvendes, hvorfor disse behandles som én samlet transaktion, hvilket gøres klart i følgende (egen oversættelse og kursivering):

*Indtægter skal henføres i henhold til kategorien af indtægter fra transaktionen. En transaktion, der omfatter forskellige elementer, der falder ind under mere end én kategori, henføres i henhold til dens fremherskende karakter. Indtægter fra supplerende transaktioner kan henføres i henhold til indtægterne fra hovedtransaktionen.<sup>89</sup>*

I forhold til ovenstående er det præciseret, at i tilfælde, hvor de fastsatte indkomst kategorier ikke er direkte anvendelige på en transaktion, skal indtægtskildereglen, der ud fra en analog betragtning er mest anvendelig, anvendes på transaktionstypen.<sup>90</sup> Dette er særligt relevant i tilfælde, hvor en forretningsmodel anses for værende en automatiseret og digital tjeneste, ud fra den generelle definition, og dermed ikke er omfattet af positivlisten. I sådanne tilfælde er det i OECD 2020-rapporten ikke konkret defineret, hvilke typer indkomst den enkelte forretningsmodel oppebærer, og dermed er det ikke fastlagt, hvordan disse indkomsttyper bør behandles.

Dette er ligeledes relevant i tilfælde, hvor en automatiseret og digital tjeneste, som fremgår af positivlisten, har indkomst, der ikke falder indenfor en af ovenstående definerede kategorier.

Indtægtskildereglen for *indkomst fra online annonceringstjenester* fastsættes ud fra, hvorvidt en online annonceringstjeneste er baseret på den enkelte seers placering i realtid henholdsvis andre online annonceringstjenester. Baseres tjenesten på seerens placering i realtid, anses en indkomst for hidrørende fra den jurisdiktion, hvor den enkelte seer er placeret, på tidspunktet for visningen af den enkelte annonce. For andre online annonceringstjenester anses indkomsten for hidrørende fra jurisdiktionen, hvor den enkelte seer har sin almindelige bopæl.

Ved indtægtskildereglen for *indkomst fra salg eller anden overdragelse af brugerdata* skelnes der igen mellem, hvorvidt indkomsten er baseret på brugerens placering i realtid eller ej. Baseres indkomsten på brugerens realtidspacering, er indtægtskildereglen, at indkomsten hidrører fra den jurisdiktion, hvor brugeren, hvis data sælges eller overdrages, er placeret, på

---

<sup>88</sup> Jf. OECD, 2020a, afsnit 4.2.2

<sup>89</sup> Jf. OECD, 2022, s. 6

<sup>90</sup> Jf. OECD, 2022, s. 9

tidspunktet for indsamlingen af brugerens data. I andre tilfælde anses indkomsten for hidrørende fra jurisdiktionen, hvor brugeren har sin almindelige bopæl.

*Indkomst fra online formidlingstjenester* opdeles, ved bestemmelse af indtægtskilderegulering, i tjenester, der formidler materielle varer henholdsvis ydelser og immaterielle varer og ydelser. I samtlige tilfælde fordeles indkomsten ligeligt mellem køber henholdsvis sælgers jurisdiktion. Parternes jurisdiktion bestemmes herefter ud fra hvilken type formidlingstjeneste, der er tale om. Overordnet bestemmes køber henholdsvis sælgers jurisdiktion ud fra dennes almindelige bopæl, men ved formidling af materielle ydelser bestemmes købers jurisdiktion ud fra dennes fysiske placering, på købstidspunktet, henholdsvis sælgers jurisdiktion ud fra, hvor ydelsen udføres.

Ved *indkomst fra digitale indholdstjenester* fastsættes indtægtskilden ud fra jurisdiktionen, hvor køber har sin almindelige bopæl.

Reglen for bestemmelse af indtægtskilde for *indkomst fra cloud computing-tjenester* vurderes ud fra, hvorvidt salget sker til en individuel køber henholdsvis til en erhvervskunde. Ved en individuel kunde er indtægtskilden den jurisdiktion, hvor kunden har sin almindelige bopæl, og hvor indtægtskilden for en erhvervskunde er jurisdiktionen, hvori erhvervskunden anvender tjenesten.<sup>91</sup>

Af ovenstående udledes det, at det er væsentligt at fastsætte, hvilken indkomstkategori, som den primære indkomst omfattes af, eftersom dette har betydning for fastlæggelsen af, hvilken jurisdiktion indkomsten hidrører fra. Dette skal yderligere ses i sammenspil med den transaktionsbaserede tilgang til allokeringen, hvilket kan illustreres med udgangspunkt i digitale indholdstjenester og indkomst herfra.

Sådanne digitale indholdstjenester kan levere indhold til brugerne gennem både en gratis- og betalingsversion. Ved gratisversionen får brugeren adgang til indholdet ved blandt andet at se annoncer inden og under indholdet, hvorfor indkomsten fra denne version hidrører fra betalingen fra de enkelte annoncører, og hvor hver visning er en transaktion. Betalingsversionen baseres ikke på annoncering, eftersom brugeren betaler et, ofte fast, beløb for at få adgang til indholdet på tjenesten, hvorfor indkomsten udelukkende hidrører fra brugerens betaling til tjenesten, og hvor hver betaling er en transaktion. Ved en transaktionsbaseret tilgang vil der derfor skulle anvendes forskellige indtægtskilderegler for den samme digitale indholdstjeneste, uanset at det grundlæggende er samme ydelse, der leveres til brugerne af tjenesten.

---

<sup>91</sup> Jf. OECD, 2020a, afsnit 4.2.2

Yderligere vil hver enkel transaktion, i forbindelse med gratisversionen af tjenesten, skulle behandles separat. Hertil skal der ligeledes skelnes mellem, hvorvidt annonceringen er baseret på brugerens realtidsplacering eller ej, og således hvilken indtægtskilderegulering, der finder anvendelse. Derved vil den samme indholdstjeneste blive omfattet af forskellige indtægtskildereguleringer, hvorfor flere metoder til beregningen af indkomstgrundlaget, for hver jurisdiktion, finder anvendelse.

Der vil derfor skulle foretages en præcis fastlæggelse af indkomsten, fra hver enkelt bruger af tjenesten, herunder indkomsten fra hver enkelt annonce, hvilket vil være en uforholdsmæssig stor administrativ byrde for den enkelte multinationale koncern. Samtidig pålægges de enkelte jurisdiktioners skattemyndigheder en tilsvarende administrativ byrde, i forbindelse med at kontrollere indkomstfordelingen, hvorfor den transaktionsbaserede tilgang, i et sådant tilfælde, vil pålægge en større administrativ byrde, end hvad omfanget af Amount A lægger op til.

Derved udledes det, at indtægtskildereguleringerne har betydning i forhold til fastlæggelsen af, hvilke jurisdiktioner, der har ret til beskatning af indkomst fra den enkelte transaktion.

#### 4.2.1.3.2 Indikatorer

Indtægtskildereguleringerne definerer ikke i sig selv, hvordan det skal vurderes, hvilken jurisdiktion, der, efter den enkelte indtægtskilderegulering, tildeles beskatningsretten. Derfor anvendes, i fastlæggelsen heraf, indikatorer, der, for hver indkomstkategori, er anvendelige i fastlæggelsen af, hvilken jurisdiktion indkomsten hidrører fra.<sup>92</sup>

Anvendelsen af disse indikatorer fremgår ligeledes af følgende (egen oversættelse og kursivering):

*Ved anvendelse af indtægtskildereguleringerne skal en omfattet koncern henføre alle indtægter. Indtægter skal henføres ved hjælp af en pålidelig metode baseret på den omfattede koncerns specifikke fakta og omstændigheder.<sup>93</sup>*

Eftersom de forskellige indkomst kategorier kan indeholde flere typer af indkomst, er det ikke muligt at fastsætte én bestemt indikator, der er den mest korrekte og anvendelige i allokering af indkomst til den enkelte jurisdiktion. Det er derfor væsentligt, at den mest egnede indikator anvendes, for dermed at sikre en korrekt fordeling af beskatningsretten mellem de enkelte jurisdiktioner.

---

<sup>92</sup> Jf. OECD, 2020a, afsnit 4.2.2

<sup>93</sup> Jf. OECD, 2022, s. 6



Uanset at der ikke findes en bestemt indikator, der er mest anvendelig i samtlige tilfælde, er der i OECD 2020-rapporten opstillet et indikatorhierarki, der rangerer forskellige indikatorer alt efter, hvor præcise de anses for værende.

For automatiserede og digitale tjenester er indikatorhierarkiet bestemt til værende følgende:

1. Geolokationsdata;
2. IP-adresse;
3. VPN;
4. Brugerprofiloplysninger;
5. Faktureringsadresse; og
6. Andet.<sup>94</sup>

Dette hierarki af indikatorer er fastsat ud fra en grundlæggende vurdering af, at des højere i hierarkiet en indikator er placeret, des mere præcis er denne i forhold til fastlæggelsen af, hvor den automatiserede og digitale tjeneste anvendes. Derved anses geolokationsdata for værende en mere præcis indikator end eksempelvis faktureringsadresse, hvorved geolokationsdata, som udgangspunkt, anses for den bedst egnede til at fastlægge beskatningsretten.

Udover det generelle indikatorhierarki er der for hver indtægtskilderegulering fastlagt hvilke indikatorer, der findes mest relevante for den enkelte indtægtskilderegulering. Derved kan indikatorer, der er placeret lavt i indikatorhierarkiet, anses for værende den mest relevante ved nogle indtægtskildereguleringer, og mindre relevante ved andre indtægtskildereguleringer.

Det væsentlige i valget af indikator er således, hvorvidt den enkelte indikator er den bedst egnede, i den konkrete situation, til at fastlægge, hvor indkomsten anses for hidrørende fra. Hertil er det et krav, at den enkelte multinationale koncern kan dokumentere, at den korrekte indtægtskilderegulering anvendes, og at den anvendte indikator er den bedst egnede, ud fra de konkrete omstændigheder. Særligt skal den multinationale koncern, såfremt en lavere rangeret indikator anvendes, dokumentere, hvorfor en højere rangeret indikator ikke er tilgængelig eller pålidelig.<sup>95</sup> Derfor vil anvendelsen af forskellige indikatorer kunne pålægge de multinationale koncerner en større administrativ byrde, i form af en eventuel tilpasning af systemer, for at kunne

---

<sup>94</sup> Jf. OECD, 2020a, afsnit 4.3.2

<sup>95</sup> Jf. OECD, 2020a, afsnit 4.3.4

levere tilstrækkeligt data. Dette er en bekymring, der generelt også fremgår af høringsvarene.<sup>96</sup>

De forskellige indikatorer sikrer således, at indtægtskilden vurderes ud fra de konkrete omstændigheder, hvorfor der ikke tildeles beskatningsret til en jurisdiktion, hvor den multinational koncern ikke reelt bidrager til det økonomiske liv.

#### 4.2.1.4 Sammenfatning

Amount A's grundlæggende formål er at sikre, at indkomst fra multinationale koncerner, der, på en vedvarende og væsentlig måde, er i stand til at deltage i den enkelte jurisdiktions samfundsøkonomi, kan beskattes i denne jurisdiktion, uanset at der ikke er et materielt aktiv til stede.

For at Amount A finder anvendelse, skal den multinationale koncern være omfattet af omfanget heraf, hvorved det kræves, at de udøvede aktiviteter består en aktivitetstest, der blandt andet fordrer en levering af en automatiseret og digital tjeneste. Samtidig er det ikke hensigten med den nye beskatningsret, at denne skal pålægge en uforholdsmæssig administrativ byrde for hverken de enkelte multinationale koncerner eller jurisdiktionernes skattemyndigheder, hvorfor Amount A udelukkende finder anvendelse, såfremt aktiviteten består tærskeltesten.

Udover denne tærskeltest skal den multinationale koncern opnå neksus i den enkelte udenlandske jurisdiktion, for at denne jurisdiktion kan tildeles beskatningsretten til indkomst hidrørende herfra. For at denne neksus statueres, skal indkomsten overstige en defineret markedsindkomsttærskel. Denne tærskel er fastsat ud fra en vurdering af, at indkomst over denne anses for værende af en tilstrækkelig skattemæssig tilknytning til, at indkomsten bidrager til det økonomiske liv i jurisdiktionen.

I vurderingen af hvilken indkomst, der skal medregnes i neksus-testen, for hver udenlandsk jurisdiktion, anvendes regler for indtægtskilder. Disse regler fastlægger, med udgangspunkt i forretningsmodellerne, beskrevet under omfanget af Amount A, hvilken jurisdiktion indkomst, fra automatiserede og digitale tjenester, hidrører fra.

Allokeringen af indkomst mellem de forskellige jurisdiktioner foretages per transaktion, med udgangspunkt i forskellige indikatorer, hvor den bedst egnede, i det konkrete tilfælde, afhænger af indkomsttypen, og dermed indtægtskildereglen hertil.

---

<sup>96</sup> Jf. Tax challenges arising from digitalisation: Public comments received on the draft rules for nexux and revenue sourcing under Pillar One Amount A, 2022

At allokeringen af indkomst til de enkelte jurisdiktioner foretages på transaktionsniveau, medfører uforholdsmæssige administrative byrder for de multinationale koncerner, hvilket anses for værende i strid med hensigten bag Amount A.

Ved anvendelse af en sådan transaktionsbaseret tilgang, til allokeringen af indkomsten mellem de enkelte jurisdiktioner, foretages fordelingen heraf mest præcist, samtidig med at denne kan være mere administrativ byrdefuld. Denne tilgang sikrer, at det for hver transaktion fastlægges, hvor indkomsten reelt anses at hidrøre fra, hvorved beskatningsretten kun tildeles den jurisdiktion, hvor indkomsten faktisk bidrager til det økonomiske liv. Derfor vil en transaktionsbaseret tilgang til allokeringen være mest præcis.

Modsat kan multinationale koncerner være opbygget forskelligt, og have indkomst fra samme automatiserede og digitale tjeneste, der skal behandles efter forskellige indtægtskilderegler, hvorfor denne transaktionsbaserede tilgang kan være meget kompleks i den faktiske udførelse. Dette afhjælpes til dels ved, at der ikke kun er én indikator, der kan anvendes for hver type indkomst, men at valget af indikator foretages ud fra de konkrete omstændigheder hos den enkelte multinationale koncern.

### 4.3 EU-direktivforslag

Det er, som nævnt, internationalt anerkendt, at udviklingen i den digitale økonomi fordrer en revidering af de gældende regler, for blandt andet definitionen af fast driftssted, for at kunne imødekomme denne udvikling.

Samtidig er det, indenfor EU, anerkendt, at det på globalt plan er vanskeligt at nå til enighed om en sådan revidering, hvorfor EU, på baggrund af OECD's projekt om digital økonomi, har udarbejdet EU-direktivforslaget. Dette EU-direktivforslag forsøger at sikre, at skattesystemet, for det digitale indre marked indenfor EU, er retfærdigt og effektivt, og samtidig ikke er i strid med det grundlæggende princip for tildeling af beskatningsretten til en jurisdiktion.<sup>97</sup>

Det følger af EU-direktivforslagets artikel 1, at der udelukkende er tale om en udvidelse af den eksisterende definition på fast driftssted. EU-direktivforslaget har således ikke til hensigt at ændre på den allerede gældende retstilstand for faste driftssteder, men sikre, at digitale virksomheder ligeledes omfattes af den eksisterende ret til kildelandsbeskatning, efter eksempelvis modeloverenskomstens artikel 7, stk. 1.

---

<sup>97</sup> Jf. COM(2018) 147, s. 1 f.

Til dette formål udvides fast driftsstedsbegrebet til at finde anvendelse i de tilfælde, hvor en virksomhed har en væsentlig digital tilstedeværelse i en EU-medlemsstat, jf. EU-direktivforslagets artikel 1, stk. 1, 1. pkt.

Der er således tale om et fast driftssted, når den digitale virksomhed udøver sin aktivitet helt eller delvist, og dermed har en væsentlig digital tilstedeværelse, i den enkelte EU-medlemsstat, jf. EU-direktivforslagets artikel 4, stk. 1.

EU-direktivforslaget finder anvendelse på alle juridiske personer, der har aktivitet i en EU-medlemsstat, hvad enten den juridiske person er skattemæssigt hjemmehørende i en EU-medlemsstat eller i en jurisdiktion udenfor EU, jf. EU-direktivforslagets artikel 2, stk. 1, 1. pkt.

Dermed udvides Danmarks eksisterende definition af fast driftssted, efter selskabsskattelovens § 2, stk. 2, 1. pkt., således at den danske generelle definition særskilt regulerer digitale virksomheder. Eftersom Danmarks ret til kildelandsbeskatning, efter selskabsskattelovens § 2, stk. 1, litra a, er afhængig af definitionen af fast driftssted, vil en generel udvidelse til særskilt at regulere digitale virksomheder, alt andet lige medføre en udvidelse af Danmarks beskatningsret.

Eftersom beskatningsretten afhænger af, hvor aktiviteten hidrører fra, og ikke hvor den digitale virksomhed er skattemæssigt hjemmehørende, kan en udvidelse af fast driftsstedetsdefinitionen, i EU-lovgivningen, give anledning til dobbeltbeskatningsproblematikker. Dette blandt andet i tilfælde, hvor den digitale virksomhed har skattemæssigt hjemmehør i en jurisdiktion, der ikke har udvidet fast driftsstedetsdefinitionen i samme omfang som Danmark.

En sådan dobbeltbeskatningsproblematik opstår således, eftersom Danmark har ret til beskatning af indkomsten, som følge af eksistensen af et fast driftssted, samtidig med, at den anden jurisdiktion ikke har givet afkald på beskatningsretten til samme indkomst, eftersom der, efter denne jurisdiktions nationale lovgivning, ikke vil være tale om et fast driftssted.

Såfremt en indgået dobbeltbeskatningsoverenskomst, mellem Danmark og den anden jurisdiktion, indeholder en tilsvarende udvidelse af fast driftsstedetsdefinitionen, finder reglerne, der følger af EU-direktivforslaget, ikke anvendelse, jf. EU-direktivforslagets artikel 2, stk. 1, 2. pkt. Der ved finder udvidelsen af definitionen af fast driftssted fortsat anvendelse i tilfælde, hvor Danmark allerede har indgået en dobbeltbeskatningsoverenskomst med en jurisdiktion udenfor EU, såfremt reguleringen af beskatningsretten for fast driftssted, i denne dobbeltbeskatningsoverenskomst, ikke svarer til den nye definition for digitale virksomheder.

### 4.3.1 Digital tilstedeværelse

En digital tilstedeværelse i Danmark opstår, når en virksomhed yder digitale tjenester ved anvendelse af en digital grænseflade, jf. EU-direktivforslagets artikel 4, stk. 3. Derved skal to betingelser kumulativt være opfyldt for, at der er tale om digital tilstedeværelse.

Første betingelse bygger på følgende definition af en digital tjeneste (egen kursivering):

*Tjenester, som ydes via internettet eller et elektronisk net, og hvis egenart gør ydelsen deraf hovedsagelig automatiseret, og som kun involverer minimal menneskelig indgriben og ikke har nogen levedygtighed uden informationsteknologi, jf. EU-direktivforslagets artikel 3, stk. 5.*

Heraf udledes det, at en tjeneste er digital, når den involverer minimal menneskelig indgriben. Det er, af begrundelserne for EU-direktivforslaget, tydeliggjort, at en sådan minimal menneskelig indgriben udelukkende referer til leverandørsiden, hvorfor en eventuel menneskelig indgriben på brugersiden er uden relevans i vurderingen af, hvorvidt der er tale om en digital tjeneste.<sup>98</sup>

Samtidig skal den leverede ydelse hovedsageligt være automatiseret og leveret via blandt andet internettet, for at der er tale om en digital tjeneste. Opfyldes disse kriterier, for den enkelte tjeneste, vil der i særlig grad være mulighed for at opnå tværgående vækst uden fysisk tilstedeværelse i en jurisdiktion, hvilket er et af de primære karakteristika for en digital virksomhed, som beskrevet i OECD 2018-rapporten.

Udover denne generelle definition på en digital tjeneste, indeholder EU-direktivforslaget en ikke-udtømmende opstilling over tjenester, der i særlig grad vil anses for værende en digital tjeneste, jf. EU-direktivforslagets artikel 3, stk. 5, litra a)-f). Dermed indeholder EU-direktivforslagets artikel 3, stk. 5 en positiv afgrænsning af, hvad der forstås ved en digital tjeneste, samtidig med en negativ afgrænsning af tjenester, der ikke anses for værende digitale.

Ved anvendelsen af en positiv og negativ afgrænsning, i relation til definitionen på en digital tjeneste, sikres en ensartet behandling i vurderingen af, hvorvidt en tjeneste skal anses for værende digital, og dermed omfattet af EU-direktivforslagets anvendelsesområde.

Definitionen på en digital tjeneste, herunder den positive og negative afgrænsning, i EU-direktivforslaget, svarer til definitionen af en elektronisk leveret ydelse efter EU-gennemførelsesforordningens artikel 7. Ved en anvendelse af identiske definitioner sikres en ensartet fortolkning indenfor EU-regulerede beskatningsområder. Dette er således medvirkende til at sikre en

---

<sup>98</sup> Jf. COM(2018) 147, s. 7 f.

ensartet behandling af digitale virksomheders aktiviteter, uanset hvorvidt der er tale om direkte eller indirekte beskatning, hvorved der opnås en synergieffekt indenfor EU.

Er der, ud fra definitionen i EU-direktivforslagets artikel 3, stk. 5, tale om en digital tjeneste, baseres anden betingelse, for digital tilstedeværelse, på følgende definition af en digital grænseflade (egen kursivering):

*Enhver form for software, herunder et websted eller en del heraf, og applikationer, herunder mobilapplikationer, som er tilgængelige for brugerne, jf. EU-direktivforslagets artikel 3, stk. 2.*

Hermed gøres det klart, at den digitale tjeneste skal ydes gennem en anvendelse af software, af enhver art, for at den digitale virksomhed er digitalt til stede i en jurisdiktion. Ved denne definition sikres det således, at immaterielle aktiver, som software, er nødvendige for at statuere digital tilstedeværelse.

Dette fokus på anvendelsen af immaterielle aktiver er særlig relevant ved digitale virksomheder, eftersom et af disses karakteristika er en afhængighed af immaterielle aktiver. Herved sikres, at omfanget af definitionen på fast driftssted, ved udvidelsen, tager højde for de karakteristika, der ligger bag de digitale virksomheders forretningsmodeller, og derigennem, som udgangspunkt, vil kunne finde anvendelse på digitale virksomheder.

### 4.3.2 Væsentlig digital tilstedeværelse

Vurderes det, at den digitale virksomhed har digital tilstedeværelse i en EU-medlemsstat, følger det af EU-direktivforslagets artikel 4, stk. 1, at der foreligger et fast driftssted, såfremt denne digitale tilstedeværelse er væsentlig.

Af EU-direktivforslagets artikel 4, stk. 3, litra a)-c) følger det, at der er tale om en væsentlig digital tilstedeværelse, såfremt én eller flere af følgende betingelser er opfyldt:

- Andelen af de samlede indtægter for den pågældende skatteperiode, som stammer fra ydelse af de pågældende digitale tjenester til brugere, der befinder sig i den pågældende medlemsstat i den pågældende skatteperiode, overstiger EURO 7 millioner;
- Antallet af brugere af en eller flere af de pågældende digitale tjenester, der befinder sig i den pågældende medlemsstat i den pågældende skatteperiode, overstiger 100.000; eller

- Antallet af kontrakter om ydelse af sådanne digitale tjenester, der er indgået i den pågældende skatteperiode med erhvervsdrivende, der befinder sig i den pågældende medlemsstat, overstiger 3.000.<sup>99</sup>

Det udledes derfor, at en digital tilstedeværelse først anses for værende væsentlig, såfremt indkomsten eller antallet af brugere henholdsvis indgåede kontrakter overstiger en nærmere fastsat tærskel. Af EU er det således anerkendt, at brugerdeltagelse er et af de væsentlige karakteristika for digitale virksomheder, og således også bør være en del af vurderingen af, hvorvidt der er en væsentlig digital tilstedeværelse.

Ved den første betingelse, hvor væsentlighedsvurderingen foretages ud fra den samlede indkomst, der hidrører fra den enkelte EU-medlemsstat, allokeres denne indkomst med udgangspunkt i antallet af gange, de enkelte brugere anvender udstyr i den enkelte EU-medlemsstat, til at få adgang til den digitale tjeneste, jf. EU-direktivforslagets artikel 4, stk. 7.

I hvilken EU-medlemsstat en brugers udstyr anvendes, til at tilgå den digitale tjeneste, er ligeledes afgørende i anden betingelse, hvor allokeringen baseres på antallet af brugere, der befinder sig i den enkelte EU-medlemsstat, jf. EU-direktivforslagets artikel 4, stk. 4.

Denne fastlæggelse af, hvor en brugers udstyr anvendes, foretages, som udgangspunkt, ud fra den benyttede IP-adresse. I tilfælde, hvor en anden geolokaliseringsmetode er mere præcis, fraviges udgangspunktet til fordel for denne mere præcise metode, jf. EU-direktivforslagets artikel 4, stk. 6. Det er af bestemmelsen derved blandt andet ikke defineret, hvilke andre geolokaliseringsmetoder, der kan være anvendelige, og hvornår IP-adressen ikke er den mest præcise, hvorfor der ikke sikres et ensartet vurderingsgrundlag.

Ved allokeringen efter den tredje betingelse, der baseres på, i hvilken EU-medlemsstat en erhvervsdrivende, hvormed der er indgået en kontrakt omkring levering, af digitale tjenester, befinder sig, er det afgørende, i hvilken EU-medlemsstat denne erhvervsdrivende kontraktpart er skattemæssigt hjemmehørende, eller har fast driftssted, jf. EU-direktivforslagets artikel 4, stk. 5, litra b).

Dette er et udtryk for en formodning om, at en digital tjeneste kun bidrager til det økonomiske liv i en EU-medlemsstat, såfremt den erhvervsdrivende bruger er skattepligtig til denne EU-medlemsstat, som følge af en begrænset henholdsvis ubegrænset skattepligt.

Statueres det, at der er en væsentlig digital tilstedeværelse i en EU-medlemsstat, følger det af EU-direktivforslagets artikel 5, stk. 1, at overskuddet, der kan henføres til det faste driftssted i

---

<sup>99</sup> Jf. EU-direktivforslagets artikel 4, stk. 3

en EU-medlemsstat, kun kan beskattes i denne jurisdiktion. Derved tillægges kildelandet beskatningsretten til indkomsten, der kan allokere til det faste driftssted, hvilket er i overensstemmelse med fordelingsbestemmelsen i modeloverenskomstens artikel 7, stk. 1.

### 4.3.3 Sammenfatning

Ændringerne til fast driftssteddefinitionen, efter EU-direktivforslaget, fokuserer overordnet på, at virksomheder, med en væsentlig digital tilstedeværelse i en EU-medlemsstat, skal omfattes af reglerne for fast driftssted, og derigennem blive begrænset skattepligtig til den enkelte EU-medlemsstat.

Det følger af EU-direktivforslaget, at en digital tilstedeværelse i en EU-medlemsstat forekommer, når en virksomhed yder digitale tjenester gennem en digital grænseflade. Samtidig er det et krav, at denne digitale tilstedeværelse er af væsentlig karakter, for at aktiviteten bidrager til EU-medlemsstatens økonomiske liv, og denne jurisdiktion derfor skal tildeles beskatningsretten til indkomsten hidrørende herfra.

## 4.4 Amount A sammenlignet med EU-direktivforslaget

Sammenlignes omfanget af EU-direktivforslaget og Amount A, kan det udledes, at den generelle definition, på en automatiseret og digital tjeneste henholdsvis en digital tilstedeværelse, i sit hele er indholdsmæssigt identisk. Samtidig er der i begge tilfælde anvendt en positiv og negativ afgrænsning af begrebsdefinitionerne, hvor afgrænsningen i EU-direktivforslaget er mere konkretiseret end i Amount A, der indeholder mere overordnede kategorier.

En mere konkret positiv og negativ afgrænsning sikrer en større skattesikkerhed for digitale virksomheder henholdsvis de enkelte jurisdiktioners skattemyndigheder, eftersom det er tydeligere, hvornår en tjeneste er omfattet henholdsvis ikke omfattet. Ved anvendelse af overordnede kategorier sikres det derimod, at der i større grad foretages en konkret vurdering af de faktiske forhold, eftersom disse er afgørende for, hvorvidt en tjeneste anses for værende omfattet af den enkelte kategori.

Ved en sammenligning af tærsklerne, for hvorvidt der er en væsentlig skattemæssig tilknytning i en jurisdiktion til, at denne jurisdiktion tildeles beskatningsretten til den del af indkomsten, der hidrører herfra, udledes en tydelig forskel. Der er således en forskel i vurderingen af, hvornår en aktivitet bidrager til det økonomiske liv i en jurisdiktion.

Forskellen her består i, at der i Amount A udelukkende fokuseres på indkomsten, i vurderingen af neksus, og herunder, at en aktivitet kan generere flere typer af indkomst, der skal allokere



mellem de forskellige jurisdiktioner på baggrund af forskellige indtægtskilderegler. I modsætning hertil kan der, efter EU-direktivforslaget, statueres væsentlig digital tilstedeværelse på baggrund af andre kriterier end indkomst, blandt andet antallet af brugere, og hvor der ikke skelnes mellem typer af indkomst fra de forskellige aktiviteter.

Derved udledes det, at der, i EU-direktivforslaget, er fokus på, at en digital virksomhed reelt kan bidrage til det økonomiske liv i en jurisdiktion, uanset at indkomsten, hidrørende herfra, ikke nødvendigvis overstiger en fastsat tærskel, men hvor eksempelvis brugergrundlaget er meget stort. Der tages derfor højde for forskelle i forretningsmodeller, og samtidig anerkendes det, at det er relevant med en bagatelgrænse for, hvornår det økonomiske liv i en jurisdiktion reelt påvirkes af en aktivitet.

Amount A's allokering af indkomst mellem enkelte jurisdiktioner baseres på, at der, for digitale forretningsmodeller, kan være forskellige typer indkomst, hvorfor allokeringen ikke kan foretages ved hjælp af den samme metode uanset indkomsttype. Det er således her blandt andet tydeliggjort, at udgangspunktet, for den mest præcise allokering, ikke nødvendigvis er brugerens IP-adresse, men at de enkelte forhold kan tale for, at en, i udgangspunktet, mindre præcis lokalitet kan være den bedst egnede. I modsætning hertil fremgår det, af EU-direktivforslaget, at udgangspunktet for allokeringen, mellem EU-medlemsstaterne, er brugerens IP-adresse, uanset hvilken type indkomst, der er tale om.

I EU-direktivforslaget er der således ikke fokus på en differentiering mellem indkomsttyper, hvorfor der ligeledes ikke tages højde for, at én digital virksomhed kan have flere typer af indkomst, hvor forskellige allokeringsmetoder kan være bedst egnede.

EU-direktivforslaget har derfor en mere overordnet tilgang i vurderingen af, hvorvidt der er en væsentlig digital tilstedeværelse i EU-medlemsstaterne, end vurderingen af neksus i Amount A, hvilket særligt har den ulempe, at vurderingen, efter EU-direktivforslaget, er mindre præcis.

At Amount A er mere præcis, begrundes ud fra, at allokeringen mellem jurisdiktioner her foretages på transaktionsniveau, med fokus på anvendelsen af forskellige indikatorer til fordelingen, alt afhængig af indkomsttypen fra den enkelte transaktion.

En mere præcis allokeringsmetode er særlig anvendelig på et globalt niveau, eftersom der blandt andet er store udsving i de forskellige jurisdiktioners selskabsskattesatser,<sup>100</sup> hvorfor en mindre præcis allokeringsmetode, som udgangspunkt, ikke i samme grad vil være et effektivt middel til bekæmpelse af skatteundgåelse. En sådan mindre præcis allokeringsmetode kan

---

<sup>100</sup> Jf. OECD, 2021, s. 10

blandt andet føre til, at en digital virksomhed ikke anses for at have en væsentlig digital tilstedeværelse i en EU-medlemsstat. Dette kan således føre til situationer, hvor en multinational koncern, der er hjemmehørende i en jurisdiktion udenfor EU, ikke bliver skattepligtig i en EU-medlemsstat, som følge af reglerne for fast driftssted i EU-direktivforslaget. Anvendelsen af den mere præcise allokering, i Amount A, vil derimod kunne føre til statuering af neksus til denne EU-medlemsstat.

Eftersom allokeringsskemaerne, i EU-direktivforslaget, anses for værende mere forsimplede, end reglerne for neksus i Amount A, anses disse regler for værende mindre administrativ byrdefulde for de multinationale koncerner henholdsvis de enkelte jurisdiktioners skattemyndigheder.

Som det tydeliggøres i EU-direktivforslagets artikel 2, stk. 1, 2. pkt., finder EU-direktivforslaget udelukkende anvendelse i tilfælde, hvor der ikke er indgået en relevant dobbeltbeskatningsoverenskomst. Derved bliver EU-direktivforslaget et sikkerhedsinstrument, der sikrer, at der, indenfor EU, er hjemmel til beskatning af digitale virksomheder, med en væsentlig digital tilstedeværelse i en EU-medlemsstat.

Denne anvendelse af EU-direktivforslaget er i overensstemmelse med det faktum, at flere EU-medlemsstater ønsker en løsning gennem OECD, der således vil være anvendelig i jurisdiktioner inden- og udenfor EU, der har implementeret en sådan løsning fra OECD.<sup>101</sup> Derved accepteres det indenfor EU, at de enkelte EU-medlemsstater har et ønske om en fælles global regulering, heraf en udvidelse af fast driftsstedetsdefinitionen, for at sikre en ensartet vurdering af fast driftssted for digitale virksomheder.

På denne måde sikres det blandt andet, at vurderingen af, hvorvidt en digital virksomhed, der er skattemæssigt hjemmehørende i Danmark, har fast driftssted i en anden jurisdiktion, foretages på samme vis, uanset om denne udenlandske jurisdiktion er medlem af EU eller ej. Dette skal ses i sammenspil med, at der, ved indgåelse af en dobbeltbeskatningsoverenskomst, er en fælles forståelse mellem to jurisdiktioner omkring beskatningen af en indkomst, hvorved det sikres, at der altid og udelukkende betales én skat af én indkomst.

For at EU-direktivforslaget reelt vil fungere som et sikkerhedsinstrument, er det væsentligt, at ordlyden, for udvidelsen af fast driftsstedetsdefinitionen, følger udvidelsen efter Amount A. Dette for at sikre en ensartethed mellem de to regelsæt, og undgå uoverensstemmelser i nationale fast driftsstedetsdefinitioner afhængigt af hvilket regelsæt, der finder anvendelse.

---

<sup>101</sup> Jf. Djøfs TechDK Kommission, 2019

Sikres en sådan ensartethed, vil de to regelsæt være komplementære, og reguleringen indenfor EU er således ikke til hinder for en international udvidelse fra OECD, eftersom disse ikke finder anvendelse samtidig.

Dermed sikres en global udvidelse af fast driftsstedetsdefinitionen for digitale virksomheder, hvorved Danmark, i større omfang, vil kunne tildeles kildelandsbeskatning fra digitale aktiviteter i Danmark, efter selskabsskattelovens § 2, stk. 1, litra a. Heri ligger implicit et større domicillandsafkald, som følge af selskabsskattelovens § 8, stk. 2.

## 4.5 Effekten af ændret retstilstand

Ved vurderingen af, hvorvidt ændringsforslagene, fra OECD henholdsvis EU, har en reel effekt på den skatteretlige problemstilling, der er opstået, som følge af den gældende retstilstand, der ikke er tilpasset udviklingen i den digitale økonomi, er det relevant at anvende den juridiske metode, på de tidligere gennemgåede afgørelser.

I disse afgørelser blev der ikke statueret fast driftssted, som følge af den eksisterende definition, i modeloverenskomstens artikel 5, eftersom den første betingelse, omkring eksistensen af et forretningssted, ikke var til stede.

Det er derfor relevant at vurdere, hvorvidt disse digitale virksomheder, som følge af ændringsforslagene, fra OECD henholdsvis EU, vil opnå fast driftssted, og hvorvidt disse ændringsforslag dermed vil have reel effekt på den skatteretlige problemstilling, der er udledt af afgørelserne.

Der tages i de følgende afsnit udgangspunkt i, at den digitale virksomhed opfylder de fastsatte tærskler i Amount A henholdsvis EU-direktivforslaget, hvorfor det relevante er vurderingen af, hvorvidt selve aktiviteterne omfattes af ændringsforslagene. Hertil forudsættes det, at der, for så vidt angår vurderingen efter EU-direktivforslaget, genereres indkomst i en EU-medlemsstat, og at der ikke er en indgået dobbeltbeskatningsoverenskomst, der regulerer digitale virksomheder.

Analysen baseres på afgørelsernes sparsomme faktum, eftersom beskrivelsen af de faktiske omstændigheder er udarbejdet til brug for vurderingen af fast driftssted, efter den eksisterende definition i modeloverenskomstens artikel 5. De anvendte afgørelser er således baseret på en anden retlig regulering, hvorfor de faktiske omstændigheder er belyst herudfra, og ikke ud fra en anvendelse af de to ændringsforslag.

I de følgende afsnit foretages analyserne udelukkende på baggrund af de dele af de tidligere behandlede ændringsforslag, der har relevans i de enkelte tilfælde, og hvor de faktiske omstændigheder giver mulighed for at foretage en vurdering på baggrund heraf.

### 4.5.1 SKM2015.369.SR

Der blev i afgørelsen, som nævnt i afsnit 3.3.2.1 *SKM2015.369.SR*, ikke statueret fast driftssted, eftersom den digitale virksomhed ikke opfyldte første betingelse, omkring eksistensen af et forretningssted.

I afgørelsen udvikler den digitale virksomhed et onlinespil, der leveres gennem websites, der er tilpasset hvert enkelt land. Onlinespillet er et gratis socialt og interaktivt spil, hvori brugerne køber virtuel valuta, til anvendelse i spillet. Udover indkomst fra disse køb, har den digitale virksomhed reklameindkomst, hvilket udelukkende er af meget begrænset omfang. Onlinespillets registrerede brugere overstiger flere millioner fordelt verden over, herunder flere europæiske lande, USA, Canada, Australien og New Zealand.<sup>102</sup>

#### 4.5.1.1 OECD's ændringsforslag

Ved anvendelse af Amount A, som retsgrundlag, skal det først vurderes, hvorvidt aktivitetstesten er bestået, hvorved der således er tale om en automatiseret og digital tjeneste.

Eftersom spillet sker online gennem virksomhedens websites, sker leveringen heraf gennem en digital grænseflade. Onlinespillet er socialt og interaktivt, hvorved formålet er at give brugerne mulighed for at interagere med hinanden, hvorfor spillet omfattes af definitionen på onlinespil, på positivlisten i omfanget af Amount A.

Udover selve onlinespillet leverer virksomheden annonceringsplads til tredjeparter, gennem den digitale grænseflade. Denne annoncering er knyttet op omkring onlinespillet, og er derfor ikke en særskilt aktivitet. Denne aktivitet omfattes i sig selv af definitionen på en online annonceringstjeneste, på positivlisten i omfanget af Amount A, men eftersom denne ikke er en særskilt aktivitet, skal onlinespillet i sit hele behandles ud fra den primære aktivitet, hvilket vil sige onlinespillet.

Dermed er den digitale virksomheds aktivitet en automatiseret og digital tjeneste, hvorfor aktivitetstesten i Amount A er bestået. Onlinespillet er dermed kernen i forretningsmodellen, og det afgørende i den videre vurdering af, hvilke indtægtskilderegler, der finder anvendelse.

Efter aktivitetstesten anvendes disse indtægtskilderegler til at vurdere, hvorledes allokeringen af indkomst skal foretages. Allokeringen er, som tidligere tydeliggjort, væsentlig i forhold til vurderingen af, hvor en indkomst hidrører fra, og dermed hvorvidt der er neksus i den enkelte

---

<sup>102</sup> Jf. SKM2015.369.SR ¶ Beskrivelse af de faktiske forhold

jurisdiktion. Dette er således afgørende for, hvorvidt en jurisdiktion har beskatningsretten til den del af indkomsten, der hidrører fra denne jurisdiktion.

Generelt genererer den digitale virksomhed flere forskellige typer indkomst, fra leveringen af onlinespil, herunder indkomst fra online annonceringstjenester, salg eller anden overdragelse af brugerdata og digitale indholdstjenester.

Den samlede indkomst fra onlinespillet kan deles op i transaktioner med indkomst forbundet med de enkelte brugeres køb i onlinespillet henholdsvis annonceringsindkomst, hvorfor indtægtskildereglerne for digitale indholdstjenester henholdsvis online annonceringstjenester finder anvendelse.

Indkomsten fra transaktionerne forbundet med de enkelte brugeres køb i onlinespillet, skal behandles ud fra reglerne for digitale indholdstjenester, hvorfor denne del af indkomsten skal allokere til jurisdiktionen, hvor brugeren har sin almindelige bopæl. Til dette anvendes, som udgangspunkt, den lokation, der fremkommer af gentagende geolokationsdata eller IP-adresse, såfremt dette anses for pålideligt i fastlæggelsen af brugerens bopæl.<sup>103</sup>

Hvilken allokeringstype, der er mest anvendelig i allokeringen af indkomsten, fra den online annonceringstjeneste, afhænger af, hvorvidt annonceringen er baseret på brugerens placering i realtid eller ikke, hvilket ikke kan udledes af sagens faktiske omstændigheder. Det forudsættes derfor, at annonceringen ikke baseres på brugerens placering i realtid, hvilket begrundes ud fra selve onlinespillets opbygning, eftersom spillet leveres på landespecifikke websites. Dermed antages det, at den viste annoncering afspejler hvilken af de forskellige landes websites, som denne vises på.

Allokeringen, og den hertil hørende indikator, er identisk med reglerne for de digitale indholdstjenester, hvorfor allokeringen mellem jurisdiktioner foretages ud fra anvendelsen af samme indikator for begge typer af indkomst.

Eftersom det, som tidligere nævnt, forudsættes, at de forskellige tærskler er opfyldt, herunder tærsklen i neksus-testen, har den danske digitale virksomhed således fast driftssted i de udenlandske jurisdiktioner, hvor dennes indkomst anses for hidrørende fra. Dermed giver Danmark, med anvendelse af reglerne for Amount A, afkald på beskatningsretten til denne del af indkomsten, jf. selskabsskattelovens § 8, stk. 2.

---

<sup>103</sup> Jf. OECD, 2020a, afsnit 4.2.2

#### 4.5.1.2 EU's ændringsforslag

Anvendes EU-direktivforslaget, som retsgrundlag, til vurdering af fast driftssted, skal det fastlægges, hvorledes virksomheden har en digital tilstedeværelse i EU-medlemsstaten. Denne vurdering foretages ud fra, hvorvidt der leveres en digital tjeneste fra en digital grænseflade.

Selve onlinespillet giver brugerne adgang til automatiserede onlinespil, som er afhængige af internettet eller andre lignende elektroniske net, hvor spillerne befinder sig på geografisk afstand af hinanden. Derfor omfattes selve onlinespillet af definitionen på en digital tjeneste, jf. EU-direktivforslagets bilag II, litra x), jf. EU-direktivforslagets artikel 3, stk. 5, litra f).

Annonceringen gennem spillets website anses for værende en tilrådighedsstillelse af reklameplads, herunder bannerreklamer på et website, hvorfor denne aktivitet ligeledes omfattes af definitionen på en digital tjeneste, jf. EU-direktivforslagets bilag II, litra r), jf. EU-direktivforslagets artikel 3, stk. 5, litra f).

Der er tale om to forskellige indkomsttyper, der i sig selv således omfattes af værende en digital tjeneste, men eftersom disse to indkomster hidrører fra samme aktivitet, behandles denne aktivitet videre som én samlet digital tjeneste.

Onlinespillet leveres via forskellige websites, hvilket falder under definitionen af en digital grænseflade, jf. EU-direktivforslagets artikel 3, stk. 2, hvorfor den digitale tjeneste leveres gennem en digital grænseflade. Den digitale virksomhed anses således for at have en digital tilstedeværelse i den EU-medlemsstat, hvor virksomheden genererer indkomst, jf. EU-direktivforslagets artikel 4, stk. 3.

Dermed udledes det, at begge indkomsttyper omfattes af EU-direktivforslaget, hvorfor al indkomst herfra skal allokere til EU-medlemsstaten, hvor denne anses for hidrørende fra. Denne allokering anvendes ligeledes til fastlæggelsen af, hvorvidt den digitale tilstedeværelse er væsentlig.

I forbindelse med denne vurdering, af væsentlighed, anvendes IP-adressen, som tidligere nævnt, som udgangspunkt, ved fastlæggelsen af, i hvilken EU-medlemsstat en brugers udstyr anvendes. Derved er det IP-adressen, der er afgørende for, hvorvidt den digitale virksomhed opfylder en af betingelserne, herunder samlet indkomst henholdsvis antal brugere, for at opfylde kriteriet om en væsentlig digital tilstedeværelse.

Sagens faktiske oplysninger er ikke i sig selv tilstrækkelige til at vurdere, hvorvidt dette væsentlighedskriterium er opfyldt, men grundet det store antal samlede registrerede brugere på verdensplan, antages det, at den digitale virksomhed som minimum har 100.000 brugere, der

befinder sig i minimum én EU-medlemsstat. Derved antages det, at den digitale virksomheds aktivitet opfylder betingelsen for at have en væsentlig digital tilstedeværelse, hvorfor EU-direktivforslagets udvidelse af fast driftsstedesdefinitionen finder anvendelse.

Dermed giver Danmark domicillandsafkald på beskatningsretten til den del af indkomsten, der kan henføres til dette faste driftssted i en anden EU-medlemsstat, jf. selskabsskattelovens § 8, stk. 2, og EU-direktivforslagets artikel 5, stk. 1.

Samtidig finder EU-direktivforslaget kun anvendelse på den del af indkomsten, der vedrører en væsentlig digital tilstedeværelse indenfor EU, hvorfor indkomst, der hidrører fra brugere, der ikke befinder sig i en EU-medlemsstat, ikke omfattes af den nye beskatningsret. Når EU-direktivforslagets regler ikke finder anvendelse, fortages vurderingen på baggrund af modeloverenskomstens artikel 5, hvorfor der, som fastlagt tidligere i afsnit 3.3.2.1 *SKM2015.369.SR*, ikke statueres fast driftssted, som følge af denne definition. Danmark har således fortsat beskatningsretten til denne del af indkomsten.

#### **4.5.2 SKM2019.643.SR**

Der statueres i afgørelsen, som nævnt i afsnit 3.3.2.2 *SKM2019.643.SR*, ikke fast driftssted i Danmark, eftersom den udenlandske digitale virksomhed ikke opfyldte første betingelse, omkring eksistensen af et forretningssted.

Den digitale virksomhed er skattemæssigt hjemmehørende i en EU-medlemsstat, og producerer og sælger maskiner til kunder i en lang række jurisdiktioner, herunder flere europæiske. Hertil vil virksomheden, gennem introduktion af en ny forretningsmodel, give kunderne mulighed for at købe og aktivere yderligere funktioner til den enkelte maskine. Disse funktioner er præinstalleret software, hvor brugen af nogle funktioner baseres på anvendelsen af en særskilt applikation.

Aktiveringen foretages gennem køb på den digitale virksomheds website, hvor betaling foregår direkte gennem websitet, eller ved anvendelse af en voucher. Ved anvendelsen af voucher som betalingsmiddel, køber kunden et værdibevis, hos en mellemandler, der kan anvendes som betalingsmiddel på den digitale virksomheds website.

De yderligere funktioner i maskinen gøres automatisk tilgængelige for kunden på tidspunktet for aktivering, gennem virksomhedens website, hvorfor virksomheden på dette tidspunkt forpligtes til at levere varen, hvorved der her opstår en transaktion. Derved defineres kunden som



værende brugeren, der aktiverer funktionerne gennem websitet, uanset hvorledes betalingen foretages.<sup>104</sup>

I de følgende afsnit tages der udelukkende udgangspunkt i den nye forretningsmodel, der baseres på aktivering af software. Dette begrundes med, at forretningsmodellen vedrørende produktion og salg af fysiske maskiner er en særskilt forretningsmodel, der umiddelbart ikke indeholder de karakteristika, der ofte findes for digitale virksomheder.

#### 4.5.2.1 OECD's ændringsforslag

Første del af vurdering af fast driftssted, ved anvendelse af reglerne i Amount A, er, som nævnt, at fastlægge, hvorvidt aktiviteten udgør en automatiseret og digital tjeneste, og aktivitetstesten således består.

Softwaren, der leveres af den digitale virksomhed, leveres automatisk til kunden, når denne foretager aktivering gennem virksomhedens website. Kunden erhverver således en adgang til at tilgå den præinstallerede software, der anses for værende digitalt indhold, hvorfor selve aktiviteten omfattes af definitionen på en digital indholdstjeneste, på positivlisten i omfanget af Amount A.

Dermed er aktivitetstesten, der er første betingelse for anvendelsen af Amount A, bestået, hvorfor det herefter vurderes, hvilke indtægtskilderegler, der finder anvendelse ved allokeringen af indkomst mellem de forskellige jurisdiktioner.

Når der kun er tale om én type indkomst, fra den digitale indholdstjeneste, skal den samlede indkomst udelukkende behandles ud fra indtægtskildereglen for digitale indholdstjenester. Allokeringen af indkomsten mellem de forskellige jurisdiktioner skal således foretages med udgangspunkt i køberens almindelige bopæl, hvilket, som tidligere nævnt, fastlægges ud fra gentagne registreringer af geolokationsdata eller IP-adresse.

Eftersom det tidligere er forudsat, at alle relevante tærskler i Amount A er opfyldt, anses den digitale virksomhed således for at have neksus i de forskellige jurisdiktioner. Dermed statueres fast driftssted i Danmark, som følge af den digitale indholdstjeneste, hvorfor den digitale virksomhed er begrænset skattepligtig til Danmark, jf. selskabsskattelovens § 2, stk. 1, litra a, 1. pkt. Danmark har således beskatningsretten til indkomsten hidrørende herfra, jf. selskabsskattelovens § 2, stk. 7, 1. pkt.

---

<sup>104</sup> Jf. SKM2019.643.SR ¶ Beskrivelse af de faktiske forhold



For at undgå dobbeltbeskatning skal domicillandet, hvor den digitale virksomhed er skattemæssigt hjemmehørende, således afgive beskatningsretten for denne del af indkomsten. Dette kan blandt andet ske ved anvendelsen af en dobbeltbeskatningsoverenskomst mellem den udenlandske jurisdiktion og Danmark, eller ved anvendelsen af jurisdiktionens nationale regler, såfremt disse er indholdsmæssigt identiske med selskabsskattelovens § 8, stk. 2.

#### 4.5.2.2 EU's ændringsforslag

Når EU-direktivforslaget anvendes, som retsgrundlag, i fastlæggelsen af retsstillingen, er omdrejningspunktet at vurdere, hvorvidt der er en væsentlig digital tilstedeværelse i en EU-medlemsstat. Dermed er første del en fastlæggelse af, hvorvidt der er en digital tilstedeværelse. Denne første del af vurderingen baseres, som tidligere nævnt, på, hvorvidt der leveres en digital tjeneste fra en digital grænseflade.

Den digitale virksomheds forretningsmodel baseres på en levering af software, herunder en opgradering af allerede aktiveret software. Dette omfattes af definitionen på en digital tjeneste, jf. EU-direktivforslagets artikel 3, stk. 5, litra a), hvorefter en levering af digitaliserede produkter i almindelighed, herunder software og ændringer eller opgradering af software, anses for værende en digital tjeneste.

Aktiveringen af funktionerne foregår gennem den digitale virksomheds website, og visse funktioner anvendes ved benyttelse af en applikation, hvorfor der er tale om en digital grænseflade, jf. EU-direktivforslagets artikel 3, stk. 2. Dermed leveres der en digital tjeneste gennem en digital grænseflade, hvorfor der er tale om en digital tilstedeværelse i den EU-medlemsstat, hvor leveringen af den digitale tjeneste sker, jf. EU-direktivforslagets artikel 4, stk. 3.

Eftersom der er tale om en digital tilstedeværelse, skal indkomsten herfra allokeres til de EU-medlemsstater, hvorfra denne hidrører, for derigennem at fastlægge, hvorvidt den digitale tilstedeværelse er væsentlig.

Som det tidligere er fastlagt, foretages vurderingen af væsentlighed, efter EU-direktivforslagets artikel 4, stk. 3, ud fra IP-adressen, anvendt ved aktiveringen af funktionerne, for derigennem at fastlægge, hvor den enkelte bruger befinder sig på tidspunktet for transaktionen, jf. EU-direktivforslagets artikel 4, stk. 6, jf. EU-direktivforslagets artikel 4, stk. 4, jf. EU-direktivforslagets artikel 4, stk. 3, litra a) og b).

Ved anvendelsen af forudsætningen om, at minimum én af de relevante tærskler for væsentlighed er opfyldt, har den digitale virksomhed en væsentlig digital tilstedeværelse i Danmark, hvorfor der statueres fast driftssted, efter udvidelsen af definitionen på fast driftssted. Danmark

har derfor beskatningsretten til den del af indkomsten, der hidrører herfra, jf. EU-direktivforslagets artikel 5, stk. 1. Eftersom domicillandet er en anden EU-medlemsstat, og EU-direktivforslaget har vertikal direkte virkning overfor samtlige EU-medlemsstater, afgiver domicillandet samtidig beskatningsretten for denne del af indkomsten, jf. EU-direktivforslagets artikel 5, stk. 1, hvorfor der her ikke forekommer dobbeltbeskatning.

### 4.5.3 Sammenfatning

Det fremgår af de tidligere analyser, i afsnit 3.3.2.1 *SKM2015.369.SR* henholdsvis afsnit 3.3.2.2 *SKM2019.643.SR*, at disse digitale virksomheder ikke opfylder betingelserne, for fast driftssted, ifølge modeloverenskomstens artikel 5, hvorfor der, efter den gældende retstilstand, ikke statures fast driftssted.

Ved anvendelsen af OECD's ændringsforslag henholdsvis ændringsforslaget fra EU, som retsgrundlag, på disse afgørelser, udledes det retlige resultat, at der i begge tilfælde statures fast driftssted.

Derved tydeliggøres det, at ændringen af fast driftsstedsdefinitionen, i OECD 2020-rapporten henholdsvis EU-direktivforslaget, gør det muligt, at digitale virksomheder opnår fast driftssted i de jurisdiktioner, hvor der er en skattemæssig tilknytning.

Begge ændringsforslag tager udgangspunkt i, at der skal foretages en konkret vurdering af aktiviteten, på baggrund af en generel definition, hvor aktiviteten skal være automatiseret og digital. Denne generelle definition er i overensstemmelse med nogle af de grundlæggende karakteristika for digitale virksomheder, hvorfor det herigennem sikres, at ændringerne i sit hele vil omfatte digitale virksomheder, uanset hvorvidt aktiviteterne omfattes af de forskellige positivlister. Samtidig er en anvendelse af negative oplistninger medvirkende til at sikre, at aktiviteter, der anvender internettet, eller andet elektronisk netværk, ikke anses for værende en automatiseret og digital tjeneste, når denne anvendelse udelukkende er en sekundær aktivitet i forhold til hovedaktiviteten.

Dermed udledes det, at digitale virksomheder omfattes af den udvidede definition på fast driftssted, i OECD 2020-rapporten henholdsvis EU-direktivforslaget, hvorved begge ændringsforslag anses for værende medvirkende til at sikre, at indkomst fra disse digitale virksomheder allokeres til, og beskattes i, den jurisdiktion, hvorfra indkomsten hidrører, og dermed bidrager til det økonomiske liv.

## 5 Konklusion

---

Et kapitalselskab kan blive skattepligtig til Danmark, som følge af ubegrænset henholdsvis begrænset skattepligt, jf. selskabsskattelovens §§ 1 og 2. I tilfælde, hvor kapitalselskabet ikke er ubegrænset skattepligtig til Danmark, kan et fast driftssted i Danmark statuere begrænset skattepligt for kapitalselskabet, jf. selskabsskattelovens § 2, stk. 1, litra a, 1. pkt.

Har et kapitalselskab fast driftssted i Danmark, tildeles Danmark således beskatningsretten til den del af indkomsten, der hidrører herfra, jf. selskabsskattelovens § 2, stk. 7. Samtidig afgiver Danmark, som domicilland, beskatningsretten til kildelandet, såfremt der, for en ubegrænset skattepligtig, statueres fast driftssted i en anden jurisdiktion, jf. selskabsskattelovens § 8, stk. 2, 1. pkt.

Selskabsskattelovens § 2, stk. 2, 1. pkt. indeholder dansk skatterets definition på fast driftssted, som udspringer af den generelle definition, på fast driftssted, i modeloverenskomstens artikel 5. Ved anvendelsen af fast driftsstedsreglerne er det hertil fastlagt, i dansk praksis, at den danske definition skal fortolkes i overensstemmelse hermed, hvorfor der foreligger et fast driftssted, når der eksisterer et fast forretningssted, hvorfra der udøves virksomhed.

Af disse betingelser er eksistensen af et forretningssted særligt relevant, eftersom denne fordrer en tilstedeværelse af et materielt aktiv, hvorfor eksistensen af et immaterielt aktiv ikke i sig selv kan udgøre et forretningssted. Digitale virksomheder er særligt karakteriseret ved, at materielle aktiver ikke er en nødvendighed, for at generere indkomst, hvorfor disse virksomhedstyper ofte ikke opfylder betingelsen omkring eksistensen af et forretningssted i en jurisdiktion, hvilket tydeliggøres af praksis.

Såfremt en digital virksomhed anvender serverkapacitet, anses der udelukkende for at eksistere et forretningssted, i jurisdiktionen hvor serveren er placeret, såfremt virksomheden driver serveren, og ikke alene har råderet over indholdet herpå.

Eftersom modeloverenskomstens definition på fast driftssted, efter artikel 5, ikke er tilstrækkelig til at omfatte digitale virksomheder, tildeles jurisdiktioner, hvorfra der genereres indkomst, ikke beskatningsretten hertil, hvorfor det konkluderes, at der er opstået en skatteretlig problemstilling, som følge af udviklingen i den digitale økonomi.

Denne skatteretlige problemstilling forsøges løst fra OECD, gennem OECD's projekt om digital økonomi, herunder Pillar I, henholdsvis fra EU, gennem EU-direktivforslaget.

## AFSNIT 5 | KONKLUSION

Overordnet baseres begge ændringsforslag på en udvidelse af fast driftsstedetsdefinitionen, for dermed at tildele kildelandet beskatningsretten til indkomst, der hidrører fra aktiviteter, der er automatiserede og digitale.

Det afgørende, for at statuere fast driftssted, er således aktivitetstypen, og ikke hvorvidt der er et materielt aktiv til stede i jurisdiktionen. Ændringsforslagene er derfor i større grad tilpasset de digitale virksomheders forretningsmodeller, eftersom de omfattede aktivitetstyper, blandt andet, baseres på digitale virksomheders karakteristika.

I tillæg til, at en aktivitet skal være automatiseret og digital, for at blive omfattet af de to ændringsforslag, skal indkomsten, der hidrører herfra, være af en sådan grad, at denne bidrager til det økonomiske liv i jurisdiktionen. Der skal således være en væsentlig skattemæssig tilknytning til jurisdiktionen, for at denne, som kildeland, tildeles beskatningsretten til indkomsten.

Dermed sikres det, at kildelandet ikke tildeles beskatningsretten til en indkomst, udelukkende på baggrund af aktivitetstypen, men kun i tilfælde, hvor indkomsten herfra har en vis skattemæssig tilknytning til kildelandet. Dette krav, om skattemæssig tilknytning, er derfor i overensstemmelse med kravet i modeloverenskomstens artikel 5 om, at forretningsstedet skal være geografisk henholdsvis tidsmæssigt fast, hvorfor det følger af modeloverenskomstens artikel 5 og ændringsforslagene, at der er et generelt krav om skattemæssig tilknytning, således at enkeltstående transaktioner i sig selv ikke er tilstrækkelige til at statuere fast driftssted.

Udover at være i overensstemmelse med principperne bag kildelandsbeskatning, er kravet om en væsentlig skattemæssig tilknytning, for at statuere fast driftssted i en jurisdiktion, også medvirkende til at sikre, at uforholdsmæssigt mange digitale virksomheder ikke omfattes af den nye beskatningsret. Dermed pålægges de enkelte digitale virksomheder henholdsvis jurisdiktionernes skattemyndigheder en mindre administrativ byrde, modsat hvis det afgørende, i vurderingen af fast driftssted, alene er aktivitetstypen, uden fokus på en væsentlig skattemæssig tilknytning.

Ved anvendelse af ændringsforslagenes regelsæt på faktum, fra den administrative praksis, hvor der, efter modeloverenskomstens artikel 5, ikke statueres fast driftssted, udledes det, at ændringsforslagene har gjort det muligt, at digitale virksomheders aktiviteter, i større omfang, kan statuere fast driftssted.

Det konkluderes på baggrund heraf, at de enkelte ændringsforslag har en effekt i forhold til at omfatte digitale virksomheders aktiviteter, således at disse aktiviteter kan reguleres ved en anvendelse af de nye regler for fast driftssted. Hermed sikres det, at vurderingen af fast driftssted



## AFSNIT 5 | KONKLUSION

foretages på baggrund af de enkelte virksomheders karakteristika og aktiviteter, uanset hvorvidt disse baseres på anvendelsen af immaterielle henholdsvis materielle aktiver.

Hvorvidt ændringsforslagene har en reel effekt, på problemstillingen, afhænger af, på hvilket niveau de enkelte tærskler, til vurderingen af den væsentlige skattemæssige tilknytning, fastsættes, eftersom disse tærskler anses som et middel til at sikre, at ændringsforslagene er i overensstemmelse med de grundlæggende principper for kildelandsbeskatning.

## 6 Referencer

---

### Retsforskrifter

COM(2018) 147. *Forslag til RÅDETS DIREKTIV om regler vedrørende selskabsbeskatning af en væsentlig digital tilstedeværelse.*

Grundloven. *Lov 1953-06-05 nr. 169 Danmarks Riges Grundlov.*

MLI-loven. *Lov 2019-03-30 nr. 327 om anvendelse af multilateral konvention til gennemførelse af tiltag i dobbeltbeskatningsoverenskomster til forhindring af skatteudhuling og overskudsflytning.*

RÅDETS GENNEMFØRELSESFORORDNING (EU) Nr. 282/2011. *Rådets gennemførelsesforordning (EU) nr. 282/2011 af 15. marts 2011 om foranstaltninger til gennemførelse af direktiv 2006/112/EF om det fælles merværdiafgiftssystem.*

Selskabsloven. *Lovbekendtgørelse 2019-07-23 nr. 763 om aktie- og anpartsselskaber.*

Selskabsskatteloven. *Lovbekendtgørelse 2020-06-26 nr. 1.084 Selskabsskatteloven.*

Statsskatteloven. *Lov 1922-04-10 nr. 149 om indkomstskat til staten.*

Traktaten om Den Europæiske Unions Funktionsmåde.

### Praksis

TfS 1987, 50 (Landsskatteretten 13. november 1986).

TfS 1989, 465 (Vestre Landsret 26. juni 1989).

TfS 1991, 309 (Landsskatteretten 15. marts 1991).

TfS 1993, 7 (Højesteret 18. december 1992).

TfS 1994, 24 (Ligningsrådet 23. november 1993).

TfS 1994, 184 (Højesteret 26. januar 1994).

TfS 1998, 556 (Landsskatteretten 27. maj 1998).

TfS 1998, 607 (Højesteret 17. august 1998).

SKM2004.297.HR (Højesteret 23. juni 2004).

SKM2007.151.HR (Højesteret 16. februar 2007).

SKM2011.828.SR (Skatterådet 13. december 2011).

SKM2015.369.SR (Skatterådet 26. maj 2015).

SKM2019.185.ØLR (Østre Landsret 12. marts 2019).

SKM2019.643.SR (Skatterådet 22. oktober 2019).

SKM2019.647.SR (Skatterådet 19. novemebr 2019).

Dom af 10. april 1984, Sabine von Colson og Elisabeth Kamann mod Land Nordrhein-Westfalen, 14/83, EU:C:1984:153 (EU-Domstolen).

Dom af 15. juli 1964, Flaminio Costa mod ENEL, 6/64, EU:C:1964:66 (EU-Domstolen).

### **OECD-materiale**

OECD. (2017). *Model Tax Convention on Income and on Capital: Condensed Version 2017*. OECD Publishing. Hentet fra [http://dx.doi.org/10.1787/mtc\\_cond-2017-en](http://dx.doi.org/10.1787/mtc_cond-2017-en)

OECD. (2018). *Tax Challenges Arising from Digitalisation – Interim Report 2018: Inclusive Framework on BEPS*. OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project. Paris: OECD Publishing. Hentet fra <http://dx.doi.org/10.1787/9789264293083-en>

OECD. (2020a). *Tax Challenges Arising from Digitalisation – Report on Pillar One Blueprint: Inclusive Framework on BEPS*. OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project. Paris: OECD Publishing. Hentet fra <https://doi.org/10.1787/beba0634-en>

OECD. (2020b). *Tax Challenges Arising from Digitalisation – Report on Pillar Two Blueprint: Inclusive Framework on BEPS*. OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project. Paris: OECD Publishing. Hentet fra <https://doi.org/10.1787/abb4c3d1-en>

OECD. (2021). *Corporate Tax Statistics: Third Edition*. Hentet fra <https://www.oecd.org/tax/tax-policy/corporate-tax-statistics-third-edition.pdf>

OECD. (2022). *Pillar One – Amount A: Draft Model Rules for Nexus and Revenue Sourcing*. Public Consultation Document.

*Tax challenges arising from digitalisation: Public comments received on the draft rules for nexus and revenue sourcing under Pillar One Amount A*. (22. februar 2022). Hentet 17. marts 2022 fra OECD website: <https://www.oecd.org/tax/beps/public-comments-received-on-the-draft-rules-for-nexus-and-revenue-sourcing-under-pillar-one-amount-a.htm>

## Litteratur

- Blume, P. (2020). *Retssystemet og juridisk metode* (4. udg.). København: Djøf Forlag.
- Laursen, A. N. (2011). *Fast driftssted* (1. udg.). København: Jurist- og Økonomforbundets Forlag.
- Michelsen, A., Bolander, J., Madsen, L., Laursen, A. N., & Langhave, I. (2019). *Lærebog om indkomstskat* (18. udg.). København: Djøf Forlag.
- Michelsen, A., Laursen, A. N., & Dalgas, A. S. (2017). *International skatteret* (4. udg.). København: Karnov Group Denmark A/S.
- Munk-Hansen, C. (2018). *Retsvidenskabsteori* (2. udg.). København: Djøf Forlag.
- Neergaard, U., & Nielsen, R. (2016). *EU ret* (7. udg.). København: Karnov Group Denmark A/S.
- Tvarnø, C. D., & Nielsen, R. (2021). *Retskilder og retsfortællinger* (6. udg.). København: Djøf Forlag.
- Winter-Sørensen, N., Bundgaard, J., Wittendorff, J., Pedersen, J., Siggaard, K., Jeppesen, I. L., . . . Eriksen, C. H. (2013). *Skatteretten 3* (6. udg.). København: Karnov Group Denmark A/S.

## Øvrige referencer

- Brügger, N. (18. juli 2017). Digital historie og aktiveret web som historisk kilde. *Temp – Tidsskrift for Historie*, 7(14), s. 10-29. Hentet fra <https://tidsskrift.dk/temp/article/view/96385>
- Den Juridiske Vejledning 2022-1.
- Djøfs TechDK Kommission. (august 2019). Techskat i EU's medlemslande. Hentet 12. april 2022 fra [https://www.djoef.dk/-/media/documents/djoef/t/techskat\\_eu\\_a4\\_0819.ashx](https://www.djoef.dk/-/media/documents/djoef/t/techskat_eu_a4_0819.ashx)
- Konkurrencestyrelsen. (2006). *Danskernes handel på internettet*. Konkurrencestyrelsen. Hentet fra <https://www.kfst.dk/media/3092/danskernes-handel-paa-internettet-10052006-analyse.pdf>
- United Nations. (2019). *Digital Economy Report 2019*. New York: United Nations Publications. Hentet fra [https://unctad.org/system/files/official-document/der2019\\_en.pdf](https://unctad.org/system/files/official-document/der2019_en.pdf)