



**AALBORG
UNIVERSITET**

19-05-2022

Fast driftssted i en digital kontekst

KANDIDATSPECIALE

Vejleder: Niels Winther-Sørensen

Mads Thestrup Østergaard – studienummer: 20176779
Oliver Kibsgaard Vardinghus – studienummer: 20176792

Antal anslag: 156.398

1 Indholdsfortegnelse

2	ABSTRACT	3
3	INDLEDNING.....	4
4	PROBLEMFELT	5
5	AFGRÆNSNING	6
6	METODE	7
7	DIGITAL FORRETNING.....	9
7.1	DEN DIGITALE ØKONOMI.....	10
7.1.1	Grænseoverskridende skala uden en reel kerne.....	12
7.1.2	Afhængighed af immaterielle aktiver – IP inkluderet	13
7.1.3	Data, user participation and their synergies with IP.....	13
7.2	DIGITALE FORRETNINGSMODELLER.....	14
7.2.1	Flersidede platforme	15
7.2.2	Forhandlere.....	15
7.2.3	Vertikalt integreret virksomhed	15
7.2.4	Inputleverandør.....	16
7.3	DE SYV DIGITALE ARKETYPER	16
7.3.1	Den digitale købmand	17
7.3.2	Webshoppen	17
7.3.3	Den digitale producent.....	18
7.3.4	Softwareproducenten.....	18
7.3.5	Den digitale platformsbygger.....	18
7.3.6	App-opfinder.....	19
7.3.7	Wiki-skaberen.....	19
7.4	OPSUMMERING	19
8	DOBBELTBESKATNING	20
9	FAST DRIFTSSTED	22
9.1	BEPS-PROJEKTET	22
9.1.1	Indsatsområde 1	23
9.1.2	Indsatsområde 7.....	24
9.1.3	Indsatsområde 15.....	25
9.2	DEN SUBJEKTIVE SKATTEPLIGT.....	26
9.3	PRIMÆRE KRITERIUM.....	29

9.3.1	<i>Forretningssted</i>	30
9.3.2	<i>Fast</i>	38
9.3.3	<i>Virksomhedsudøvelse gennem det faste forretningssted</i>	43
9.4	BYGGE-, ANLÆGS- ELLER MONTERINGSARBEJDE	46
9.5	VIRKSOMHED AF HJÆLPENDE ELLER FORBEREDENDE KARAKTER	47
9.6	SEKUNDÆRE KRITERIUM	49
9.7	ANTI-FRAGMENTERING	51
10	SØJLE 1 I OECD'S INTERNATIONALE SKATTEAFTALE	52
10.1	BELØB A	53
10.1.1	<i>Anvendelsesområde</i>	54
10.1.2	<i>Reglerne for nexus</i>	57
10.1.3	<i>Indkomstkildereglerne</i>	59
10.1.4	<i>Fastlæggelse af beskatningsgrundlaget</i>	62
10.1.5	<i>Profitallokeringen</i>	63
10.1.6	<i>Dobbeltbeskatning</i>	64
10.2	BELØB B	68
10.3	SKATTEMÆSSIG SIKKERHED	68
10.4	IMPLEMENTERING AF SØJLE 1	69
11	KONKLUSION	71
12	LITTERATURLISTE	74
12.1	ARTIKLER	74
12.2	BØGER	76
12.3	HJEMMESIDE	77
12.4	PUBLIKATIONER	77
12.5	RETSPRAKSIS	80
12.6	ANDRE RETSKILDER	81

2 Abstract

The rules regarding permanent establishment have remained unchanged for decades as the business model with a physical presence in the state of source traditionally has been an essential part of the economy. However, the digital economy has rapidly become widespread and particularly in the last decade, its importance has grown considerably. In the meantime, the rules of permanent establishment have undergone only minor material changes by the OECD Model Convention from 2014 to 2017. The purpose of this thesis is therefore to investigate how the applicable law regarding permanent establishment and Pillar 1 would apply in the taxation of modern digital business models.

The rules of permanent establishment require i) the existence of a place of business, ii) a fixed place of business and iii) the conduct of the business of the enterprise must be through the fixed place of business. These conditions imply some form of physical presence in the state of source, but it is precisely at this point, the digital business models and archetypes may differ from traditional business models.

An analysis of the applicable law regarding permanent establishment demonstrates that if a multinational enterprise neither owns nor maintains a server as an extension to their digital business, it would not be sufficient to ascertain permanent establishment. Furthermore, the digital business models would also be challenged in the fixed place of business as it is doubtful whether an element such as cloud computing could be assumed to meet the geographical and commercial unity premise. Conversely, if the server is considered as a place of business, the Danish tax authorities consider that there is a geographical and timely fixedness if a server is permanently located in the same place.

The digital business models would in that matter often avoid taxation under the rules of permanent establishment. The Inclusive Framework countries have therefore agreed on the framework of a “Two-Pillar solution” where pillar 1 focuses especially on new nexus and income allocation rules. The agreement aims at primarily using thresholds for when a multinational enterprise can incur the amount A tax liability. As a starting point, many digital business models and archetypes would be taxed as a result of pillar 1. However, the thresholds have been set on a level that only the 100 largest and most profitable enterprises are likely to be affected by this. Several multinational enterprises with digital business models still risk going free for the amount A tax liability with their presence in the state of source.

3 Indledning

Internettet blev opfundet i 1969, men det var først i 1990'erne, at World Wide Web begrebet blev introduceret.¹ Sidenhen har internettet været i en anseelig udvikling. I 1992 blev World Wide Web begrebet introduceret i Danmark, og blot 15 år efter var internettet nået ud i fire ud af fem danske hjem. I 2020 havde 95% af de 15-89 årige adgang til internettet i hjemmet, og 90% brugte internettet hver dag eller næsten hver dag.² Denne enorme udvikling er heller ikke gået næsen forbi hos virksomhederne, der også øger fokusset på digitaliseringen. Ultimo 2017 angav 43% af Dansk Industris medlemmer, at den øverste ledelse i den enkelte virksomhed havde en vision for virksomhedens digitale omsætning i høj eller meget høj grad. Dette var næsten en fordobling set i forhold til samme undersøgelse foretaget to år forinden.³ Internettet og digitaliseringen har nemlig medført, at virksomhederne nu også kan flytte enten hele eller dele af deres forretningsaktiviteter på internettet. I 2014 blev e-handlen på verdensplan estimeret til USD 1.336 milliarder, mens den i 2021 blev estimeret at være USD 4.938 milliarder.⁴ Det er en stigning på knap 270% på bare syv år. Bare i Danmark er e-handlen næsten fordoblet på fem år; fra 74 mia. kr. i 2014 mod 146 mia. kr. i 2019.⁵

De nugældende regler om international beskatning vedrørende faste driftssteder er fastsat i en tid, hvor det at se en film skete i biografen, og reklamerne blev fremvist på store bannere. Forretningsmodellerne har nu med digitaliseringen på visse områder ændret sig fra at være analoge til at være digitale. I takt med at den teknologiske udvikling og digitaliseringen har udviklet sig massivt, har skattereglerne ikke nødvendigvis gjort lige så. De nuværende skatteregler om fast driftssted har været uændrede siden slutningen af det sidste århundrede,⁶ og de tager dermed ikke hensyn til problematikken om, hvordan højt digitaliserede virksomheder skal beskattes. Dette kommer også til udtryk på listen over de 100 virksomheder, der betaler mest skat i Danmark, hvorpå ingen techgiganter som Apple, Google eller Facebook er at finde.⁷ På nuværende tidspunkt indikerer fast driftssted-begrebet blandt andet, at der skal være tale om en fysisk tilstedeværelse i en varig tid, førend det kan anses som værende et fast driftssted. I og med mange virksomheder nu har flyttet enten

¹ Salomonsen, Jonas, "Internettet fylder 40 i dag", Videnskab.dk

² <https://digst.dk/tal-og-statistik/>

³ Hannibal, Christian, "Flere virksomheder har sat digitalisering på dagsordenen", januar 2018

⁴ <https://www.statista.com/statistics/379046/worldwide-retail-e-commerce-sales/>

⁵ Hyltoft, Henrik, "Dansk Erhvervs E-handelsanalyse 2019, december 2019,

⁶ Laursen, Anders Nørgaard, "SR.2019.184 – Fast driftsstedbegrebet i intern dansk ret og betydningen af 2017-opdateringen af OECD's modeloverenskomst"

⁷ Olsen, Søren Martin, " Ingen tech-giganter på listen over virksomheder, der betaler mest i skat i Danmark", Berlingske.dk, december 2018

hele eller dele af deres forretningsaktiviteter på internettet, vil denne fysiske tilstedeværelse ikke længere være til stede.

Organisationer som OECD har imidlertid udarbejdet flere udspil i forsøget på at finde et svar på, hvordan beskatningen af den digitale økonomi kan håndteres. Blandt andet kan projektet Base Erosion and Profit Shifting (BEPS) nævnes.⁸ Endvidere er der ligeledes indgået en fælles global skatteaftale mellem 137 lande med virkning fra 2023, hvis udkast er udarbejdet af OECD.⁹ Aftalen udgør to søjler, som overordnet består af; at skabe en fælles global opgørelsesmetode af skattebasen samt indsætte en global minimumsskat på 15%.¹⁰

4 Problemfelt

Eftersom afhandlingen vil undersøge fast driftsstedsbegrebet for digitale selskaber, vil der først blive redegjort for, hvad der kendetegner den digitale forretning. Dette inkluderer en beskrivelse af den digitale økonomi, digitale forretningsmodeller og arketyper, som præsenteret af henholdsvis OECD og Erhvervsstyrelsen. Dette sker med udgangspunkt i at kunne inddrage den digitale forretning i analysen af fast driftssted, hvor det vurderes i hvilken sammenhæng, problemerne kan opstå for de digitale selskaber. Herefter analyseres begrebet fast driftssted og betingelserne for opfyldelse heraf herunder med henblik på at fastlægge retstilstanden. Dernæst undersøges det, hvad den nye globale skatteaftale indeholder, og hvordan denne vil kunne få en indvirkning på beskatningen af den digitale forretning. Dette samles op i en konklusion, hvor det vurderes, hvorvidt den nye skatteaftale ville kunne antages at løse problemstillingen med beskatningen af den digitale forretning.

Ovenstående kan opsummeres ned til følgende problemstilling:

- Hvorledes vil de gældende retsregler for fast driftssted og søjle 1 i *Two-Pillar solution* kunne finde anvendelse på beskatningen af digitale selskaber?

⁸ <https://www.oecd.org/tax/beps/about/>

⁹ Strupczewski, Jan, m.fl., "G20 leaders endorse global minimum corporate tax deal for 2023 start", Oktober 2021

¹⁰ OECD, "Statement on a Two-Pillar Solution to Address the Tax Challenges Arising from the Digitalisation of the Economy", Oktober 2021

5 Afgrænsning

Denne afhandling vil hovedsageligt fokusere på, hvornår der kan fastlægges fast driftssted og hvilke betingelser, som kræves. Afhandlingen afgrænser sig således til at berøre definitionen af fast driftssted i selskabsskatteloven (SEL) § 2, stk. 2-5 samt art. 5 i OECD's modeloverenskomst 2017. Dette er ikke ensbetydende med, at afhandlingen ikke nævner skattepligten i SEL § 2, stk. 1, litra a. Førnævnte afgrænsning sker med henblik på at redegøre for fast driftsstedsbegrebet. I forlængelse heraf afgrænses der også fra den objektive skattepligt i fast driftsstedsprincippet. Der vil dog blive inddraget elementer for indkomstallokeringen, men dette sker udelukkende på baggrund af at kunne give en nødvendig og korrekt forståelse af fast driftsstedsbegrebet og princippet herom.

Typisk indgås dobbeltbeskatningsoverenskomsten bilateralt, men afhandlingen vil anvende OECD's modeloverenskomst 2017 med kommentarer, da dansk ret har fortolket fast driftsstedsbegrebet i overensstemmelse med definitionen i modeloverenskomsten. Dette er ensbetydende med, at afhandlingen ikke behandler tilsvarende modeloverenskomster som eksempelvis FN's modeloverenskomst. Som udgangspunkt er det udelukkende art. 5 i OECD's modeloverenskomst, der behandles, mens andre artikler inkluderes, hvor det er relevant. Det skal her understreges, at problemfeltet endvidere ønskes besvaret ud fra OECD's foreslåede tiltag til løsningen af problemfeltet. Dette inkluderer BEPS-projektet samt den for nyligt indgået globale skatteaftale, *Statement on the Two-Pillar Solution to Address the Tax Challenges Arising from the Digitalisation of the Economy*. Afhandlingen afgrænser sig til kun at berøre søjle 1 i denne aftale, da jurisdiktionen, hvor tech-virksomhedens brugere befinder sig, vil opnå en delvis allokering af beskatningsretten som følge heraf.¹¹ Det betyder også, at afhandlingen ikke vil berøre søjle 2, da en inkludering af denne problemstilling ikke også vil kunne blive besvaret inden for den givne ramme. Endvidere vil afhandlingen heller ikke inkludere eventuelle nationale digitale skatteretlige hjemler. Disse er vidt forskellige fra land til land, hvilket ikke vil kunne overføres til besvarelsen af afhandlingens problemformulering.

Digitale selskaber er et vidt begreb. Afhandlingen afgrænser sig derfor til at behandle OECD's samt Erhvervsstyrelsens fortolkning af digitale selskaber. Dette sker for, at læseren kan danne sig et perspektiv og en ensrettet fortolkning igennem afhandlingen.

¹¹ Thomsen, Caroline Bormlund, "SR.2021.282 - OECD: Techgiganterne skal beskattes, hvor brugerne befinder sig. Men bliver værdien skabt der"

Desuden vil afhandlingen ikke berøre øvrige skattemæssige udfordringer, der kunne antages at opstå på baggrund af den digitale økonomi, herunder Moder/datter-direktivet, Rente/Royalty-direktivet samt transfer pricing. Ligeledes vil afhandlingen ikke behandle selskabsretlige problemstillinger.

Afhandlingen behandler primært national ret, eftersom fast driftsstedesdefinitionen nu er implementeret i dansk ret. International ret vil imidlertid også inddrages, hvor det findes relevant. Årsagen hertil skyldes, at problemfeltet ønsker at løse, hvordan den danske nationale ret behandler problemstillingen vedrørende fast driftsstedesbeskatning for digitale selskaber. International ret vil derfor blive inddraget i det omfang, at det findes nødvendigt for at opnå forståelse for, hvordan OECD's modeloverenskomst samt kommentarer fortolkes i andre lande. Selve resultatet af international rets fortolkning er derfor ikke afgørende, men udelukkende metoden og fortolkningen der anvendes i den givne sag.

6 Metode

Overordnet set sondres der mellem to metoder; juridisk metode og retsdogmatisk metode.¹²

Afhandlingen vil anvende den retsdogmatiske metode ved besvarelsen af problemformuleringen. Metoden kan beskrives som at analysere og beskrive gældende ret.¹³ Den retsdogmatiske metode vil i afhandlingen bruges til at fastlægge gældende ret i forhold til, hvornår der kan statueres fast driftssted for selskaber med særligt fokus på den digitale forretning. Dette sker med henblik på at indhente ny viden om den gældende ret for, at retstilstanden på et givent område kan løses.¹⁴ Metoden stammer fra Alf Ross' prognoseteori. I prognoseteorien beskrives det, at gældende ret ikke henviser til hidtidige løsninger, men i stedet hvilke betragtninger det kan forventes, at praksis i fremtiden vil inddrage i den samlede vurdering i enhver hypotetisk sag omhandlende fast driftsstedsbegrebet.¹⁵

I forbindelse med afhandlingen vil der blive inddraget forskellige retskilder. Disse retskilder skal hver især tillægges forskellige værdier, hvilket vil blive nærmere beskrevet nedenfor.¹⁶

¹² Munk-Hansen, Carsten, Retsvidenskabsteori, 2. Udgave, Djøf Forlag, 2018, s. 193

¹³ Munk-Hansen, Carsten, Retsvidenskabsteori, 2. Udgave, Djøf Forlag, 2018, s. 204

¹⁴ Munk-Hansen, Carsten, Retsvidenskabsteori, 2. Udgave, Djøf Forlag, 2018, s. 204

¹⁵ Tvarnø, Christina og Ruth Nielsen, Retkilder & Retsteorier, 4. Udgave, Jurist- og Økonomforbundets Forlag, 2014, s. 432

¹⁶ Munk-Hansen, Carsten, Retsvidenskabsteori, 2. Udgave, Djøf Forlag, 2018, s. 255 f.

Bestemmelsen i Grundlovens § 43 indeholder et delegationsforbud, hvilket betyder, at der kun kan opkræves skatter ved lov. Med andre ord skal der derfor være intern hjemmel til at beskatte en indtægt. Udover Grundloven, der er højest placeret i retskildehierarkiet, behandler afhandlingen også national lov som SEL, der er beliggende under Grundloven i retskildehierarkiet.¹⁷ Idét afhandlingen anvender både bilaterale aftaler samt dansk ret, er det afgørende at redegøre for retskildeværdien af en bilateral aftale.

Dansk ret har længe fortolket fast driftsstedsbegrebet i overensstemmelse med definitionen i OECD's modeloverenskomst art. 5, indtil denne definition for nylig blev optaget i de danske bestemmelser vedrørende fast driftssted; SEL § 2, stk. 2-5. OECD's modeloverenskomst er som model ikke implementeret i dansk ret, hvilket betyder, at den ikke er folkeretligt bindende. Retsskildeværdien må derfor anses som værende af mindre værdi. Til gengæld udgør modeloverenskomsten med kommentarer et væsentligt fortolkningsbidrag ved fortolkningen af de konkrete dobbeltbeskatningsoverenskomster. Det er netop de individuelle dobbeltbeskatningsoverenskomster mellem landene, der er gældende, da disse er indført i dansk ret og dermed har en højere retsskildeværdi end OECD's modeloverenskomst. Dobbeltbeskatningsoverenskomsterne kan dog ikke ændre dansk intern ret, hvilket vil blive nærmere behandlet i afsnit 8. Modeloverenskomsten og de tilhørende kommentarer er frembragt og forarbejdet på baggrund af OECD's medlemslandenes holdninger. Modeloverenskomsten danner dermed udgangspunktet for mange dobbeltbeskatningsoverenskomster, ligesom den bidrager til fortolkningen af international skatteret. Kommentarerne fungerer som fortolkningsbidrag og har kun bindende virkning for forvaltningen og dermed ikke for Landsskatteretten og domstolene.¹⁸ I forlængelse heraf må det også nævnes, at afhandlingen som tidligere nævnt behandler den internationale skatteaftale OECD-landene blev enige om i oktober 2021. Afhandlingen lægger til grundlag, at aftalen er endeligt vedtaget i dens nuværende form, til trods for at den ikke er. Ved behandling af søjle 1 i skatteaftalen tages der dermed udgangspunkt i det udkast, OECD præsenterede i oktober 2021, blueprintet og eventuelle senere rapporter. Disse sekundære retskilder anvendes til brug for fortolkning og forståelse af de primære retskilder. Der kan ikke støttes ret på de sekundære retskilder, før deres implementering i dansk ret, hvad enten det er i form af lovgivning eller retspraksis.

¹⁷ Munk-Hansen, Carsten, Retsvidenskabsteori, 2. Udgave, Djøf Forlag, 2018, s. 261

¹⁸ Den juridiske vejledning 2022-1 - C.F.8.2.1: Overordnet om modeloverenskomsten

Endvidere anvendes også retspraksis omend kun ganske kort. Dommene, der for afhandlingens tilfælde afsiges af Østre Landsret og Højesteret, inddrages i undersøgelsen for rækkevidden af fast driftssted. Formålet med at inddrage retspraksis er at analysere den gældende ret med henblik på at kunne opdage ny viden om emnet.¹⁹ Da det er domme afsagt af domstole, besidder de en høj retskildeværdi, og de er således elementære ved fastlæggelsen af gældende ret. Domstolene vil ikke være bundet af den administrative praksis, der beskrives nedenstående, hvorfor en udført praksis ikke vil binde domstolene, såfremt dette strider imod loven.²⁰

Udover retspraksis anvendes også administrativ praksis. Dette drejer sig blandt andet om Den Juridiske Vejledning og afgørelser truffet af Skatteforvaltningen, Skatterådet og Landsskatteretten. Afgørelserne er bindende for skattemyndighederne, og såfremt en praksis ændres, må der udstedes et styresignal, der klarificerer en sådan ændring.²¹ Skattemyndighederne vil følge den administrative praksis, så længe denne ikke er i konflikt med højere rangerende retskilder, hvilket også nævnes ovenstående.²² Den administrative praksis anvendes med henblik på at supplere retspraksis og udfylde de eventuelle huller, som denne ikke dækker.

Afhandlingen vil også inddrage retslitteratur og artikler. Litteraturen anvendes for at give en bredere og grundlæggende forståelse af den retlige regulering inden for beskattningen af digitale selskaber med særligt fokus på fast driftsstedssammenhængen. I sig selv er retslitteraturen ikke en retskilde, men den besidder alligevel en betydning.²³ Dette skyldes, at retslitteraturen typisk er udarbejdet af forskere og professorer, der ofte besidder en særlig indsigt på området. Retskildeværdien for retslitteraturen må derfor vurderes værende lav, men dog ikke helt uden retskildeværdi, da retslitteraturen er udarbejdet af fagfolk. Artiklerne er med til at danne en forståelse for den nye internationale skatteaftale samt beskrivelsen af digitale selskaber.

7 Digital forretning

De industrielle revolutioner har i stigende grad taget til særligt inden for de sidste årtier. Hvor den første industrielle revolution startede i slutningen af det 18. århundrede, fulgte den anden industrielle

¹⁹ Munk-Hansen, Carsten, Retsvidenskabsteori, 2. Udgave, Djøf Forlag, 2018, s. 207

²⁰ Munk-Hansen, Carsten, Retsvidenskabsteori, 2. Udgave, Djøf Forlag, 2018, s. 340

²¹ Bolander, Jane, m.fl., "Lærebog om indkomstskat", 19. Udgave, Djøf Forlag, 2021, s. 113

²² Den juridiske vejledning 2022-1: Om den juridiske vejledning, Bindende virkning

²³ Munk-Hansen, Carsten, "Retsvidenskabsteori", 2. Udgave, Djøf Forlag, 2018, s. 372

revolution først cirka 100 år efter. Imidlertid begyndte Industri 3.0 i 1970'erne, og allerede 30 år efter har Industri 4.0 også forandret verden.²⁴ 4.0 bygger med sin digitalisering på mange måder videre på 3.0. Udviklingen er sket eksponentielt, hvorfor de teknologiske kvantespring drastisk ændrer sig. Af samme årsag er det også nødvendigt for afhandlingen kort at give et bud på, hvad begrebet den ”digitale økonomi” egentlig dækker over. Der afspejler sig nemlig ikke en fast definition i litteraturen på, hvad den digitale økonomi er, da problemstillingen ligger i at forklare noget, der er så nyt, men samtidig ændrer sig markant inden for en kort periode.

7.1 Den digitale økonomi

Den digitale økonomi blev først omtalt i 1996 af Don Tapscott i sin bog *The Digital Economy: Promise and Peril in the Age of Networked Intelligence*. Selvom internettet på daværende tidspunkt var forholdsvis ungt, mente Tapscott, at den digitale økonomi ville være et netværkssamarbejde imellem mennesker igennem teknologi, og i den forbindelse ville man kunne kombinere intelligens, viden og kreativitet for at opnå gennembrud, der kunne skabe velstand og social udvikling.²⁵ Den digitale økonomi har, som før nævnt, senere hen oplevet en eksponentiel udvikling, hvilket har betydet, at det er blevet sværere at fastlægge en definition på begrebet. Adskillige rapporter er blevet udgivet om emnet, heriblandt OECD, der afdækkede problemstillingen vedrørende beskatningen med BEPS-projektet i sin rapport *Addressing the Tax Challenges of the Digital Economy*. Her undlod OECD at definere, hvad der forstås ved begrebet digital økonomi. Det var først i 2020, at OECD i rapporten *A roadmap toward a common framework for measuring the Digital Economy* forsøgte at samle op på litteraturens definitioner i forsøget på at imødekomme en fælles definition af den digitale økonomi, og hvordan denne skulle måles. Her forsøgte OECD at definere begrebet som:

”The Digital Economy incorporates all economic activity reliant on, or significantly enhanced by the use of digital inputs, including digital technologies, digital infrastructure, digital services and data. It refers to all producers and consumers, including government, that are utilising these digital inputs in their economic activities.”²⁶

²⁴ Andersen, Morten Scriver, ”Forstå industri 4.0 på 5 minutter”, januar 2022

²⁵ Van Uytsel, Steven, ”The Digital Economy and Competition Law in Asia”, 1. Udgave, Springer, 2021, s. 3

²⁶ OECD, ”A roadmap toward a common framework for measuring the Digital Economy”, Marts 2020, s. 66

Det må her understreges, at der ikke er tale om en endelig og færdig definition, som OECD- og G20-landene indvilger i, men derimod et bud på, hvordan begrebet kan defineres set ud fra litteraturens mange forsøg.

OECD har i sit forsøg på at definere den digitale økonomi konstrueret en model, som opdeler den digitale økonomi i forskellige niveauer. Modellen indeholder klare definitioner for *kerne-, snævre og brede foranstaltninger* for den digitale økonomi. Alternativt foreslår modellen en foranstaltning indeholdende en økonomisk aktivitet, det digitale samfund, digitalt bestilt og/eller digitalt leveret, der inkorporerer den bredere digitale transformation, der finder sted.²⁷ Definitionerne komplementeres af modellen *Scoping the Digital Economy* udviklet af Bukht og Heeks²⁸, som UNCTAD har inkorporeret i deres *2019 Digital Report*,²⁹ og de beskrives kort nedenstående.

OECD definerer kerneforanstaltningen som økonomisk aktivitet, der stammer fra producenter af *Information and Communications Technology*-varer (ICT-varer) og digitale services. Disse producenter er virksomheder, hvis kerneforretning eller output eksempelvis er udvikling af software og produktion af hardware.³⁰ Den snævre foranstaltning inkluderer kerneforanstaltningen, men den er i modsætning til kerneforanstaltningen ikke fokuseret på selve outputtet. Den snævre foranstaltning er derimod centreret om produktionen af varen eller ydelsen er afhængig af digitalisering. Den snævre foranstaltning omfatter dermed de mange nye forretningsmodeller, som udelukkende er afhængige af digitale input eller data for at eksistere, men som ikke selv producerer ICT-varer, for eksempel digitale tjenester. Den brede foranstaltning indeholder både kerneforanstaltningen og den snævre foranstaltning, og den kan beskrives som en økonomisk aktivitet, der er betydeligt forbedret ved brug af digitale input. Virksomheder, som er betydeligt forbedret ved brug af ICT-varer, er inkluderet i denne foranstaltning, mens virksomheder som udelukkende bruger ICT-varer til at assistere driften ikke er.

Det digitale samfund beskrives som andre aktiviteter, der er afhængige og betydeligt forbedret af digitale input. Dette er som udgangspunkt ikke aktiviteter, der kan registreres som økonomisk produktion, men derimod aktiviteter, der resulterer i yderligere forbrugeroverskud, velfærd samt

²⁷ OECD, "A roadmap toward a common framework for measuring the Digital Economy", Marts 2020, s. 67

²⁸ Bukht, Rumana, m.fl., "Defining, Conceptualising and Measuring the Digital Economy", s. 11-13

²⁹ OECD, "A roadmap toward a common framework for measuring the Digital Economy", Marts 2020 s. 37

³⁰ OECD, "A roadmap toward a common framework for measuring the Digital Economy", Marts 2020, s. 43

andre fordele for samfundet, for eksempel udbredelse af information. Endvidere definerer OECD foranstaltningen: digitalt bestilt og/eller digitalt leveret. Definitionen digitalt bestilt er tilsvarende til definitionen på e-commerce. Det vil sige vare eller services, som er købt eller solgt over et computernetværk, der er specielt designet til at kunne modtage eller placere ordrer. Det digitalt leverede er defineret som de tjenester, der kan levere på afstand i elektronisk format ved hjælp af computernetværk, der er specielt udformet til formålet.³¹

Det er ikke kun den digitale økonomi, der er svær for teoretikere at fastlægge. Strukturen og måden, hvorpå værdi skabes, udvikler sig også massivt for de digitale virksomheder. I forsøget på at forstå hvad en digital virksomhed er, har OECD nedskrevet nogle typiske kendetegn for digitale virksomheder.³² Disse kendetegn beskrives i nedenstående afsnit.

7.1.1 Grænseoverskridende skala uden en reel kerne

Første kendetegn er et selskab, der agerer i et grænseoverskridende omfang, men uden at det har en egentlig kerne i kildelandet.³³ Det er med digitaliseringen blevet muligt for virksomhederne at placere forskellige stadier af værdikæden i forskellige lande og samtidig have adgang til et signifikant antal af kunder over hele kloden. Dette sker gennem fjernbetjent teknologi, der tillader de højt digitaliserede selskaber at være stærkt involveret i det økonomiske liv i en given jurisdiktion uden egentlig at have nogen betydelig fysisk tilstedeværelse. Hermed opnår selskabet operationel lokal skala uden en egentlig kerne.³⁴

Det må understreges, at digitaliseringen af økonomien stadig er i sit tidlige stadie, selv i de mest avancerede økonomier. Gradvist vil et stigende antal virksomheder formodentlig investere i digitalisering, eksempelvis cloud computing, hvilket vil gøre det lettere for tidligere rent nationale virksomheder at interagere digitalt med kunder globalt. Digitaliseringen vil derfor ikke kun gøre det

³¹ OECD, "A roadmap toward a common framework for measuring the Digital Economy", Marts 2020, s. 40-45

³² OECD, "Tax Challenges Arising from Digitalisation –Interim Report 2018: Inclusive Framework on BEPS", OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project, 2018, s. 24-25

³³ OECD, "Tax Challenges Arising from Digitalisation –Interim Report 2018: Inclusive Framework on BEPS", OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project, 2018, s. 24

³⁴ OECD, "Tax Challenges Arising from Digitalisation –Interim Report 2018: Inclusive Framework on BEPS", OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project, 2018, s. 52

lettere for store multinationale virksomheder, men også mindre virksomheder vil være i stand til at nå ud til en global kundebase fremover.³⁵

Slutteligt må det understreges, at selvom digitaliseringen har været en vigtig faktor for at opnå en grænseoverskridende skala uden en egentlig masse, bør det også erkendes, at det voksende globale fodaftryk, virksomhederne skaber, ikke er enestående for digitaliserede forretningsmodeller. At kunne opnå det grænseoverskridende aspekt er lige så meget et resultat af den øgede globalisering generelt.³⁶

7.1.2 Afhængighed af immaterielle aktiver – IP inkluderet

Det andet kendetegn er afhængigheden af immaterielle aktiver, hvori IP er inkluderet. Intens brug af IP-aktiver såsom software og algoritmer er centrale for mange digitaliserede selskabers forretningsmodeller, da disse er med til at supportere platforme, hjemmesider og andre centrale dele af virksomheden. Dette kommer også til udtryk ved, at antallet af patentansøgninger for totale IT-rettigheder er steget med 125% i en periode på bare 12 år. Ligeledes kommer denne vækst også til udtryk i den økonomiske vækst for virksomheden.³⁷ OECD's analyse viser med andre ord, at digitaliserede selskaber er karakteriseret ved den stigende betydning af investeringer i immaterielle aktiver. Dette kunne være IP-aktiver, som kan ejes af enten selskabet selv eller være lejet fra en tredjepart.³⁸

7.1.3 Data, user participation and their synergies with IP

OECD analyserer sig også frem til, at data, brugerdeltagelse og brugergenereret indhold er almindeligt forekommende i forretningsmodellen for højt digitaliserede selskaber. Typisk indsamles oplysninger om en bestemt bruger eller kunde. Desto mere information, der indsamles, desto mere viser fordelene sig ved dataanalyse også. Med omfattende datasæt kan virksomhederne bedre målrette online-reklamer mod specifikke målgrupper.

³⁵ OECD, "Tax Challenges Arising from Digitalisation –Interim Report 2018: Inclusive Framework on BEPS", OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project, 2018, s. 51-52

³⁶ OECD, "Tax Challenges Arising from Digitalisation –Interim Report 2018: Inclusive Framework on BEPS", OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project, 2018, s. 52

³⁷ OECD, "Tax Challenges Arising from Digitalisation –Interim Report 2018: Inclusive Framework on BEPS", OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project, 2018, s. 52

³⁸ OECD, "Tax Challenges Arising from Digitalisation –Interim Report 2018: Inclusive Framework on BEPS", OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project, 2018, s. 26

Et andet nøgleord er brugerdeltagelse. Dette ses særligt ved sociale netværk, hvor disse platforme end ikke vil eksistere, såfremt et brugergenereret indhold ikke finder sted. OECD pointerer, at graden af brugerdeltagelse kan opdeles i to kategorier; aktiv og passiv brugerdeltagelse. Hvor den passive brugerdeltagelse typisk hænder gennem cookies, kræver den aktive brugerdeltagelse konkret deltagelse ved indtastning af information eller lignende. Denne kategorisering er dog ikke ensbetydende med graden af digitaliseringen. Selv nævner OECD cloud computing som værende stærkt digitaliseret, men med begrænset brugerdeltagelse.³⁹

7.2 Digitale forretningsmodeller

Med den øgede digitalisering af økonomien interagerer virksomhederne med kunderne og slutbrugerne på mange forskellige platforme, og dermed skabes der værdi for slutbrugeren på forskellige måder. Følgende afsnit vil derfor beskrive de digitale forretningsmodeller, som OECD i deres digitaliseringsprojekt har lagt vægt på. Det skal her understreges, at nedenstående blot karakteriserer forretningsmodeller, men ikke generelt virksomheder. De største virksomheder vil netop tilbyde flere muligheder for kunden alt afhængig af produktet, hvorfor virksomhederne kan anvende flere forretningsmodeller. Dette gør sig blandt andet gældende for Amazon, der med sin omsætning i 2021 på USD 113 mia.⁴⁰ selvsagt tilbyder mere end blot ét produkt. Eksempelvis vil Amazon Marketplace ifalde en forretningsmodel, mens Amazon e-handel formodentlig vil ifalde en anden. Det er derfor ikke muligt at klassificere et helt selskab under blot én forretningsmodel.⁴¹

Det må endvidere understreges, at der ikke foreligger nogen konsensus om kendetegnene for en digital virksomhed. Erhvervsstyrelsen har eksempelvis i 2014 udgivet et notat om den digitale virksomhed og de syv arketyper baseret på en analysemodel udarbejdet af CBS-professorerne Kim Normann Andersen og Jan Damsgaard⁴². Denne analysemodel skulle kunne segmentere de digitale virksomheder, og i denne model inddeles de digitale virksomheder i syv arketyper. Nedenstående begrebsafklaring beskriver derfor først OECD's bud på digitale forretningsmodeller, mens de syv

³⁹ OECD, "Tax Challenges Arising from Digitalisation –Interim Report 2018: Inclusive Framework on BEPS", OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project, 2018, s. 54-55

⁴⁰ Weng, Ditte Vinterberg, "Amazon falder syv procent efter nyt regnskab", juli 2021

⁴¹ OECD, "Tax Challenges Arising from Digitalisation –Interim Report 2018: Inclusive Framework on BEPS", OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project, 2018, s. 30

⁴² Andersen, Kim Normann og Damsgaard, Jan, "Analysemodel til segmentering af danske virksomheder", 25. april 2014,

arketyper derefter vil blive beskrevet. Slutteligt vil dette kapitel indeholde en delkonklusion, der samler op på begreberne.

7.2.1 Flersidede platforme

De flersidede platforme giver grundlæggende slutbrugere mulighed for at udveksle og handle med hinanden. Disse slutbrugere kan bestå af henholdsvis en erhvervskunde og en privatkunde, som begge interagerer igennem platformen, der er drevet af det indirekte netværk. Dette indirekte netværk er yderst vigtigt for platformene, da det genererer flere slutbrugere på tværs af markedet. Eksempler på disse flersidede platforme kan være Airbnb og Uber. Erhvervskunden vil i de nævnte eksempler bevare kontrollen over de input, der anvendes til at levere tjenesten til privatkunden. Eksempelvis vil ejeren af en lejlighed, der udlejes via platformen, beholde ejerskabet og kontrollen over lejligheden. Det samme vil tilfældet være for en chauffør med hensyn til den bil, der anvendes til at levere transporttjenesten.⁴³

7.2.2 Forhandlere

Forhandlere er virksomheder, der køber produkter og de tilhørende kontrolrettigheder fra leverandører. Herefter videresælges varerne til forbrugere. Forhandlerne regulerer prisen og har ligeledes ansvaret overfor forbrugeren. I denne forretningsmodel er der ingen interaktion mellem slutbrugerne, og der behøves nødvendigvis ikke at tilsluttes til en online platform. Eksempler på denne forretningsmodel kan være virksomheder som Alibaba og Spotify.⁴⁴ En virksomhed kan dog operere med flere forskellige forretningsmodeller. Sidstnævnte Spotify har til dels en flersidet platform i form af et gratis produkt, som er finansieret af reklamer, samt en tjeneste som kræver medlemsbetaling, hvorfor de også fungerer som forhandler.⁴⁵

7.2.3 Vertikalt integreret virksomhed

Større digitale virksomheder vil typisk have ejerskab over flere værdikæder. Eksempler herpå er Amazon e-handel, der varetager både lager og logistik, samt Netflix, der både producerer film og har

⁴³ OECD, "Tax Challenges Arising from Digitalisation –Interim Report 2018: Inclusive Framework on BEPS", OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project, 2018, s. 30

⁴⁴ OECD, "Tax Challenges Arising from Digitalisation –Interim Report 2018: Inclusive Framework on BEPS", OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project, 2018, s. 30

⁴⁵ OECD, "Tax Challenges Arising from Digitalisation –Interim Report 2018: Inclusive Framework on BEPS", OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project, 2018, s. 31 f.

streamingtjeneste. De vertikale integrerede firmaer er derfor et tredje eksempel på en digital forretningsmodel. Dette er netop virksomheder, der har erhvervet ejerskab over leverandører. På denne måde har de i virksomheden dermed også integreret udbudssiden af markedet.⁴⁶ Forretningsmodellen er ikke udviklet på baggrund af digitaliseringen, da den organisatoriske struktur allerede har været anvendt længe før digitaliseringen af økonomien. Denne forretningsmodel ses stadig typisk i digitaliserede virksomheder.⁴⁷

7.2.4 Inputleverandør

Den fjerde digitale forretningsmodel er inputleverandør. Virksomheder ifalder denne forretningsmodel, idet der leveres et mellemled, som er nødvendig for en produktionsproces for en anden virksomhed. I forretningsmodellen er inputleverandørerne, modsat den flersidede platform, ikke mellemled, og de interagerer kun med den anden virksomhed og dermed ikke den endelige kunde. Inputleverandørerne har med andre ord intet brugertilhørsforhold, og de står kun til ”ansvar” over for den anden virksomhed.⁴⁸ Et eksempel på en inputleverandør er Intel, der leverer mikroprocessorer og andre dele, der er nødvendig for konstruktion af en PC, uden at Intel direkte interagerer med slutbrugeren.⁴⁹

7.3 De syv digitale arketyper

Som tidligere nævnt er der ikke nogen enstemmighed for, hvordan forretningsmodellerne skal defineres. Det digitale område er netop også i rivende udvikling i Danmark, hvorfor Erhvervsstyrelsen i 2014 fik to professorer fra CBS til at danne et overblik af de digitale virksomheder. Sidenhen har Oxford Research benyttet denne rapport og arketyperne til at bidrage med en bredere forståelse af det potentiale og barriere, der kan være for digitale virksomheder i Danmark.⁵⁰

⁴⁶ OECD, ”Tax Challenges Arising from Digitalisation –Interim Report 2018: Inclusive Framework on BEPS”, OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project, 2018, s. 30

⁴⁷ OECD, ”Tax Challenges Arising from Digitalisation –Interim Report 2018: Inclusive Framework on BEPS”, OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project, 2018, s. 31

⁴⁸ OECD, ”Tax Challenges Arising from Digitalisation –Interim Report 2018: Inclusive Framework on BEPS”, OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project, 2018, s. 31

⁴⁹ OECD, ”Tax Challenges Arising from Digitalisation –Interim Report 2018: Inclusive Framework on BEPS”, OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project, 2018, s. 33

⁵⁰ Erhvervsstyrelsen, Notat, ”Den digitale virksomhed – syv arketyper”, november 2014, s. 1

7.3.1 Den digitale købmand

Den digitale købmand er som udgangspunkt en virksomhed, der har fysiske butikker med tilhørende onlinehandel. Dette sker på baggrund af tendensen med den stigende internethandel, hvor den digitale købmand ser sig nødsaget til at supplere salget i den fysiske butik med internethandel.⁵¹ Et eksempel på denne arketype er virksomheder som Elgiganten og Power. Den digitale købmand vil typisk differentiere sig fra sine konkurrenter ved at have en vis synergi mellem den fysiske butik og onlinehandlen. Ligeledes vil infrastrukturen med hensyn til lager og levering allerede være klar og fungerende.⁵² Da der er en synergi mellem internetbutikken og den fysiske butik, vil returvarer og kundeklager kunne håndteres gennem eksisterende tjenester i butikkerne.⁵³

7.3.2 Webshoppen

Webshoppen køber sine varer via grossister, men i modsætning til den digitale købmand har webshoppen udelukkende sit fokus på e-handel og dermed ingen fysisk butik.⁵⁴ Webshoppen er afhængig af at indsamle informationer om kunderne og deres adfærd for at kunne konkurrere på markedet og på samme tid for at kunne opbygge en relation til kunden. Typisk vil en stor del af webshoppens udgifter være forbundet med varelageret og logistik. Webshoppen skal være god til at differentiere sig fra både indenlandske og udenlandske konkurrenter, da konkurrencen er enorm. Oftest vil webshoppen opdage, at dette sker bedst ved at udbyde et større udvalg, end hvad den fysiske butik normalt vil kunne tilbyde, hvorfor dens udgifter som før nævnt også er størst forbundet med varelageret.⁵⁵ Eksempler på webshops kan være saxo.com og nemlig.com.⁵⁶ Det må her understreges, at webshoppen ikke nødvendigvis har et lager i hvert land for at kunne opretholde en webshop. Eksempelvis havde Zalando, der i mange år har haft en markant rolle som webshop på tøjmarkedet, i 2019 blot lager i Tyskland, Italien, Holland og Sverige. Dette er alt imens, at Zalando også solgte sine produkter til kunder i blandt andet Danmark, Storbritannien, Frankrig og Spanien.⁵⁷

⁵¹ Andersen, Kim Normann, m.fl., "Analysemodel til segmentering af danske virksomheder", april 2014, s. 5

⁵² Erhvervsstyrelsen, Notat, "Den digitale virksomhed – syv arketyper", november 2014, s. 1 f.

⁵³ Andersen, Kim Normann, m.fl., "Analysemodel til segmentering af danske virksomheder", april 2014, s. 5

⁵⁴ Andersen, Kim Normann, m.fl., "Analysemodel til segmentering af danske virksomheder", april 2014, s. 6

⁵⁵ Andersen, Kim Normann, m.fl., "Analysemodel til segmentering af danske virksomheder", april 2014, s. 6

⁵⁶ Erhvervsstyrelsen, Notat, "Den digitale virksomhed – syv arketyper", november 2014, s. 2

⁵⁷ Sabroe, Frigg Falk, "Zalando bygger storlager til lige knap 1,5 milliarder", juli 2019

7.3.3 Den digitale producent

Den digitale producent er kendetegnet ved at have et fysisk produkt, hvor der er inkorporeret et it-element i produktet; såkaldt Internet of Things (IoT). Der kan til dels være tale om traditionelle virksomheder, som har udviklet eksisterende produkter til at være digitale, samt start-ups der udvikler nye (fysiske) produkter, hvori der er mulighed for at kunne kommunikere med dette digitalt. Den digitale producent har et stort potentiale i forhold til at skabe en god forretning. Det er dog ofte forbundet med store opstartsomkostninger i form af udviklingen af produktet. På baggrund af dette er det ofte de store og veletablerede virksomheder i Danmark, som hører under denne kategori eksempelvis Grundfos.⁵⁸ Igen må det understreges, at det fysiske produkt ikke behøver at være produceret i det enkelte land og ej heller solgt der. Eksempelvis produceres Apples fysiske telefoner primært i Kina, mens produkterne kan købes på diverse webshops overalt.⁵⁹

7.3.4 Softwareproducenten

Softwareproducenten udvikler programmer, der som udgangspunkt licenseres til virksomheder, offentlige institutioner samt private forbrugere. Software er ofte hurtigt skalerbart, og den kan sælges til et bredt klientel, hvilket betyder, at der er et kæmpe internationalt potentiale i dette. Det kan dog være problematisk at bryde igennem dette enorme, globale marked. Indenfor denne arketype er der virksomheder som Microsoft Office og Dropbox.⁶⁰

Det ses oftere, at softwareproducenter nu i stedet flyttes til arketypen den *digitale platformsbygger*, da forretningsmodellen med licenser er sat under pres.⁶¹

7.3.5 Den digitale platformsbygger

Den digitale platformsbygger har ofte bygget en online platform, som brugere kan benytte gratis. Virksomheder kan dernæst nå ud til brugerne ved eksempelvis at betale for reklamer. Platformsbyggeren kan ligeledes bruge open source-software, hvilket gør det nemmere at bygge eller udvikle platformen. Den digitale platformsbygger fokuserer konstant på at udvikle og justere sit

⁵⁸ Erhvervsstyrelsen, Notat, "Den digitale virksomhed – syv arketyper", november 2014, s. 2 f.

⁵⁹ Jørgensen, Steen, "Apple overvejer at flytte produktion fra Kina til Sydøstasien", juli 2019

⁶⁰ Erhvervsstyrelsen, Notat, "Den digitale virksomhed – syv arketyper", november 2014, s. 3

⁶¹ Andersen, Kim Normann, m.fl., "Analysemodel til segmentering af danske virksomheder", april 2014, s. 8

produkt, da det hele tiden er nødvendigt, at softwaren er up to date.⁶² Trustpilot og Den Blå Avis hører under denne arketype.⁶³

7.3.6 App-opfinderer

App-opfinderer er kendetegnet ved at have udviklet en service eller tjeneste, der bygges i en applikation, som dernæst udbydes på markedet igennem eksempelvis Apples App Store eller Googles Play Store. Selve konceptet til applikationen kan som udgangspunkt hurtigt udvikles og en demoversion kræver ikke enorme summer. Af eksempler på app-opfindere kan der nævnes Endomondo og Vivino.⁶⁴

7.3.7 Wiki-skaberen

Wiki-skaberen har ofte skabt en digital ramme for en platform, hvor det er brugerne, som generer indholdet, og som i sidste ende opbygger en vis værdi i tjenesten. Oftest skabes denne tjeneste som et nonprofitforetagende på baggrund af wiki-skaberens værdier. Tjenesten vil ofte være gratis at benytte.⁶⁵

7.4 Opsummering

Den digitale verden har udviklet sig enormt blot inden for de sidste årtier, hvilket har gjort det nærmest umuligt at skabe en fælles definition på et digitalt selskab. Erhvervsstyrelsen har forsøgt at give deres bud med de syv arketyper, og endvidere har OECD også forsøgt at definere fire forretningsmodeller, de i deres videre arbejde vedrørende skatteplanlægningsstrategier har lagt vægt på. Fælles for de ovenstående modeller og typer er imidlertid, at de besidder flere af de samme karakteristika for digitale virksomheder, som beskrevet i afsnit 7.1.1-7.1.3. Det kan særligt være vanskeligt at afgøre en fast driftsstedssituation for den digitale virksomhed, som arbejder i et grænseoverskridende omfang uden en egentlig masse i kildelandet. Selvsamme virksomhed vil nemlig typisk også være mere afhængig af immaterielle aktiver for, at det kan lykkedes for virksomheden at være til stede i kildelandet uden reelt at være det. Disse kendetegn giver derfor anledning til at diskutere, hvorvidt betingelserne for fast driftssted kan opfyldes.

⁶² Andersen, Kim Normann, m.fl., "Analysemodel til segmentering af danske virksomheder", april 2014, s. 9

⁶³ Erhvervsstyrelsen, Notat, "Den digitale virksomhed – syv arketyper", november 2014, s. 3 f.

⁶⁴ Erhvervsstyrelsen, Notat, "Den digitale virksomhed – syv arketyper", november 2014, s. 4

⁶⁵ Erhvervsstyrelsen, Notat, "Den digitale virksomhed – syv arketyper", november 2014, s. 4

Det vil dog ikke være alle ovenstående forretningsmodeller og arketyper, hvorved dette gør sig gældende. Nogle forretningsmodeller er mere oplagte at diskutere end andre, hvorfor afhandlingen fremover også kun vil berøre de forretningsmodeller og arketyper, hvor det kan overvejes om disse kendetegn gør sig gældende. Dette betyder, at forretningsmodeller og arketyper såsom ”flersidet platform”, ”forhandlere”, ”webshop”, ”softwareproducent”, ”den digitale platformbygger” og slutteligt ”app-opfinder” kan blive berørt i afsnittet om fast driftssted og inddrages, hvor det findes relevant. Grundlæggende for disse forretningsmodeller er netop, at deres forretning er af overvejende digital karakter og besidder de typiske karaktertræk, en digital virksomhed vil have. Det må dog understreges, at flere forretningsmodeller og arketyper har flere lighedspunkter, hvorfor en fyldestgørende diskussion ikke vil fremgå for dem alle, og den enkelte forretningsmodel vil ikke nødvendigvis blive beskrevet i og med, at især arketyperne besidder samme karakteristika i vurderingen af fast driftssted.

8 Dobbeltbeskatning

I dansk ret gælder det grundlæggende, at selskaber er ubegrænset skattepligtige i Danmark. Dette betyder, at de som udgangspunkt er skattepligtige af deres globalindkomst. Dette kaldes også globalindkomstprincippet. Det afgørende kriterium ved beskatningen af indkomst er skattesubjektets domicil og dermed selskabets hjemsted, jf. SEL § 1, stk. 6. Det betyder, at selve indkomstens tilknytning til det kontraherende land bliver nedgraderet. Domicillandet får dermed også beskatningsretten til indkomst, som ikke har tilknytning til domicillandets territorium. Globalindkomstprincippet er hjemlet i statsskattelovens (SL) § 4, hvor det fastslås, at indkomst, som oppebæres af et i Danmark ubegrænset skattepligtigt skattesubjekt, er skattepligtig, hvad enten de hidrører her fra landet eller ej.⁶⁶ Imidlertid er der gjort en væsentlig undtagelse hertil i SEL § 8, stk. 2. Denne undtagelse kaldes også territorialprincippet. Erhvervsindtægter fra faste driftssteder og faste ejendomme er ikke skattepligtige og undtages dermed fra globalindkomsten, jf. SEL § 8, stk. 2 med mindre international sambeskatning i medfør af SEL § 31 A vælges. Territorialprincippet vil i henhold til SEL § 8, stk. 2 ikke gælde, såfremt Danmark tildeles beskatningsretten i henhold til en dobbeltbeskatningsoverenskomst eller anden international aftale, jf. SEL § 8, stk. 2, 2. pkt. Formålet med dette er at undgå dobbelt ikke-beskatning.⁶⁷ Anses selskabet imidlertid ikke for hjemmehørende i Danmark, vil selskabet kun være begrænset skattepligtig til stat A, jf. SEL § 2. Dette blev bekræftet

⁶⁶ Michelsen, Aage, m.fl., International Skatteret, 4. Udgave, Karnov Group, 2017, s. 127

⁶⁷ Michelsen, Aage, m.fl., International Skatteret, 4. Udgave, Karnov Group, 2017, s. 150

af Skatterådet i TfS 2012, 265 SR, hvor den italienske driftsaktivitet ansås som værende fast driftssted, hvorfor driftsresultatet ikke indgik i den danske skattepligtige indkomstopgørelse.⁶⁸

Globalindkomstprincippet kan give anledning til dobbeltbeskatning. Dobbeltbeskatningsproblemet og andre internationale skatteretlige problemstillinger opstår grundlæggende, når der oppebæres en indkomst, som har tilknytning til mere end ét land.⁶⁹ Et dobbeltbeskatningsproblem kan eksempelvis opstå, såfremt et land A, hvori skatteyderen har domicilland, beskatter en indtægt, som skatteyderen oppebærer fra land B. Land B, der er kildeland, beskatter imidlertid også indtægten. Indtægten beskattes derfor af både domicillandet og kildelandet. Det er netop dette problem, som dobbeltbeskatningsoverenskomsterne har til hovedopgave at løse, da de skal forsøge at fordele beskatningsretten mellem domicillandet og kildelandet.

Uanset ovenstående problemstilling er det altid vigtigt at være opmærksom på Grundlovens § 43, der statuerer, at ingen skat kan pålægges uden ved lov. Det betyder med andre ord, at der skal være dansk intern hjemmel for at kunne beskatte indtægten. Dette kaldes også den gyldne regel. Dobbeltbeskatningsoverenskomsten udvider ikke den danske beskatningsret, da den ikke er en selvstændig beskatningshjemmel, men kun kan lempe beskatningen. Såfremt dobbeltbeskatningsoverenskomsten eksempelvis giver ret til at beskatte en indtægt mere end den danske hjemmel tilsiger, så kan der kun beskattes, hvad den danske hjemmel giver ret til. Den gyldne regel er ikke kun accepteret i dansk ret, men i de fleste stater med den modifikation, at der kan være visse variationer i forbindelse med princippet rækkevidde. Det er her vigtigt at gøre opmærksom på, at dette ikke er et udtryk for en folkeretlig forpligtelse.⁷⁰

I forbindelse med at løse dobbeltbeskatningsproblemet er det derfor afgørende at kunne skelne mellem domicillandet og kildelandet, før dobbeltbeskatningsoverenskomsten kan fordele beskatningsretten. Med andre ord relaterer problemet sig til, om de internretlige regler tilsiger, at globalindkomsten skal beskattes, eller om der skal indskrænkes til territorialprincippet. Det principielle udgangspunkt i modeloverenskomsten er at give domicillandet fortrinsret til beskatningen, jf. art. 21. Her vil domicillandet have beskatningsretten til indkomster, der ikke er

⁶⁸ Michelsen, Aage, m.fl., International Skatteret, 4. Udgave, Karnov Group, 2017, s. 148

⁶⁹ Michelsen, Aage, m.fl., International Skatteret, 4. Udgave, Karnov Group, 2017, s. 31

⁷⁰ Winther-Sørensen, Niels, Beskatning af international erhvervsindkomst, 1. Udgave, Thomson A/S, 2000, s. 47 f.

omfattet af overenskomsten, og kildelandet kan kun beskatte, såfremt kildelandet udtrykkeligt er tillagt en beskatningsret.⁷¹

Imidlertid forsøger flere og flere selskaber at finde måder, hvorpå der kan undgås beskatning til kildelandet. Dette udfordrer blot beskatningsproblemet yderligere. Nogle måder vil være mere legitime end andre. En helt legitim måde, der udfordrer kildelandets beskatningsret, er de digitale selskaber, da de, som nævnt i kendetegnene for den digitale økonomi, typisk opererer globalt uden en reel masse i kildelandet. Principielt kan et digitalt selskab derfor skabe en stor del af sin indkomst i kildelandet uden at blive beskattet heraf. Hovedsageligt har den digitale økonomi netop ikke statueret fast driftssted, hvilket traditionelle fysiske butikker typisk har gjort. Dette forklares yderligere i afsnittet nedenfor vedrørende fast driftssted.

9 Fast driftssted

Fast driftssted foreligger som udgangspunkt i den situation, hvor et selskab udøver erhverv gennem et fast forretningssted her i landet jf. SEL § 2, stk. 2. Selvom definitionen først blev inkorporeret i dansk ret i 2021, har den reelt eksisteret markant længere. Selve fast driftssted-princippet stammer fra den tyske handelslovgivning og kan dateres helt tilbage til 1845. Senere blev princippet indført i tysk, national ret for at undgå dobbeltbeskatning mellem tyske forbundsstater. I 1899 blev den første internationale dobbeltbeskatningsoverenskomst indgået mellem de daværende stater; Østrig-Ungarn og Preussen.⁷² Da flere og flere lande begyndte at indføre beskatninger som følge af 1. verdenskrig, medførte det dobbeltbeskatningsproblemer, som International Chamber of Commerce i samarbejde med League of Nations forsøgte at løse ved at udgive modeloverenskomster. Senere hen blev League of Nations erstattet af OEEC, som i 1961 blev til OECD. OECD's første modeloverenskomst er fra 1963.⁷³ Selvom det er lang tid siden, at selve princippet om fast driftssted blev beskrevet første gang, er det den dag i dag stadig højaktuelt, hvilket det kommende afsnit vil forsøge at beskrive.

9.1 BEPS-projektet

International skatteflugt har i Danmark længe været på tapetet, hvilket fremgår af B-50 udvalget, der i 1985 afgav betænkningen nr. 1060/December 1985. Her indeholdt en del af betænkningen forslag

⁷¹ Michelsen, Aage, m.fl., International Skatteret, 4. Udgave, Karnov Group, 2017, s. 52

⁷² Skaar, Arvid A., Permanent Establishment, 1. udgave, Kluwer Law and Taxation Publishers, 1991, s. 72 ff.

⁷³ Skaar, Arvid A., Permanent Establishment, 1. udgave, Kluwer Law and Taxation Publishers, 1991, s. 78 f.

til imødegåelse af skatteflugt.⁷⁴ Det er i løbet af de senere år også blevet taget op i blandt andet G20 og OECD-regi med projektet ”Base Erosion and Profit Shifting” (BEPS). BEPS refererer til skatteplanlægningsstrategier, som anvendes af multinationale virksomheder, der bevidst udnytter huller og uoverensstemmelser i de forskellige landes skatteregler med det formål at undgå at betale skat. Årligt koster det landene i alt USD 100-240 mia. i tabte indtægter, hvor særligt udviklingslandene lider uforholdsmæssigt meget som følge af deres større afhængighed af selskabsskat.⁷⁵ I oktober 2015 udarbejdede OECD i samarbejde med 141 lande og jurisdiktioner inden for OECD og G20 to endelige rapporter, og sidenhen har OECD medlemmerne og G20 landene blandt andet udviklet et ”Inclusive Framework”. ”Inclusive Framework” tillader interesserede lande og jurisdiktioner at arbejde med OECD og G20 landene i forbindelse med at udvikle BEPS-relaterede standarder og sørge for at monitorere implementeringen.⁷⁶ For at deltage i rammeaftalen skal landene og jurisdiktionerne forpligte sig BEPS-pakken og dens gennemførelse.

De to endelige rapporter danner grundlaget for BEPS-projektet og er betitlet som følger:

- i. *Addressing Base Erosion and Profit Shifting*
- ii. *Action Plan on Base Erosion and Profit Shifting*

Hvor førstnævnte rapport præsenterer tilgængelige studier og data og redegør for problemet vedrørende BEPS, danner sidstnævnte rapport selve grundlaget for det fremtidige arbejde med BEPS. Her præsenteres i alt 15 indsatsområder, der har til formål at bekæmpe BEPS. Særligt interessant for fast driftssted er indsatsområde 1, 7 og 15.

9.1.1 Indsatsområde 1

Indsatsområde 1 har til formål at adressere skatteudfordringerne, der opstår på baggrund af den digitale økonomi. Dette er i øjeblikket en topprioritet for ”Inclusive Framework”, og det har tilmed generelt været et nøgleområde for BEPS-projektet siden dets begyndelse. Dette skyldes den nylige digitale transformation, der i dén grad er vokset progressivt. Transformationen har ført til betydelige økonomiske og samfundsmæssige ændringer og med skatteregler, der blev udviklet i et økonomisk miljø baseret på butikshandel for flere hundrede år siden, vil disse ikke længere kunne anses som

⁷⁴ Michelsen, Aage, m.fl., International Skatteret, 4. Udgave, Karnov Group, 2017, s. 418

⁷⁵ <https://www.oecd.org/tax/beps/about/>

⁷⁶ <https://www.oecd.org/tax/beps/background-brief-inclusive-framework-for-beps-implementation.pdf>

egnet til formålet i den moderne globale økonomi. I det globale skattesystem har de grundlæggende elementer, såsom nexus-regler og indkomstallokeringsregler, tjent deres formål, men de udgør nu samtidig en alvorlig udfordring for digitaliseringen.⁷⁷

I oktober 2021 blev over 135 lande og jurisdiktioner enige om at deltage i en ny global skatteaftale, der bygger på to søjler, der skal reformere de internationale skatteregler. Skatteaftalen inkluderer også elementer fra indsatsområde 1, men selve aftalen beskrives først i kapitel 10 om ”Søjle 1 i OECD’s internationale skatteaftale”.

9.1.2 Indsatsområde 7

Arbejdet udført for det syvende indsatsområde vedrører ændringer i fast driftsstandsdefinitionen for at adressere strategier, der har til formål at undgå en skattepligtig tilstedeværelse i en jurisdiktion under en dobbeltbeskatningsoverenskomst eller andre eventuelle bilaterale skatteaftaler. BEPS-projektet har blandt inkluderet dette indsatsområde for at undgå arrangementer, hvor skatteydere erstatter datterselskaber, hvorefter skatteyderen har ageret som kommissionær. Dette medfører, at der ikke kan statueres fast driftssted for kommissionæren, hvorfor det reelt har medført en overførsel af overskud ud af skatteyderens jurisdiktion, hvor salget fandt sted.⁷⁸

Endvidere berører indsatsområde 7 også undtagelsesbestemmelsen i art. 5, stk. 4. Hvor der tidligere var oplyst en række aktiviteter, der fritog sig fra fast driftsstandsdefinitionen, skal der nu i stedet foretages en subjektiv vurdering, om aktiviteterne sker på baggrund af forberedende eller hjælpende karakter.⁷⁹

OECD’s modeloverenskomst har i 2017-versionen integreret ændringerne fra indsatsområde 7 til fast driftsstandsdefinitionen. Versionen er af samme årsag også implementeret i dansk ret. Endvidere er den ”nye” definition også implementeret i det multilaterale instrument, hvilket behandles i nedenstående afsnit.

⁷⁷ <https://www.oecd.org/tax/beps/beps-actions/action1/>

⁷⁸ <https://www.oecd.org/tax/beps/beps-actions/action7/>

⁷⁹ Laursen, Anders Nørgaard, ”SR.2018.111 - Ændringer af fast driftsstandsdefinitionen afledt af BEPS-projektet”

9.1.3 Indsatsområde 15

Ved introduktionen af BEPS stod det klart, at flere af de foreslåede regler kunne indføres med det samme, mens andre krævede ændringer i enten den interne lovgivning og/eller i dobbeltbeskatningsoverenskomsterne. Særligt sidstnævnte gav anledning til problemer, da det vil være yderst kompliceret at gennemføre ændringer i modeloverenskomster i mere end 3.000 bilaterale dobbeltbeskatningsoverenskomster.⁸⁰ Heraf opstod idéen til det multilaterale instrument, der skulle give medlemslandene mulighed for ganske effektivt at implementere BEPS-indsatsområder i en dobbeltbeskatningsoverenskomst uden en typisk folkeretlig forhandling.⁸¹ Imidlertid kan de enkelte lande også tage forbehold for det multilaterale instruments enkelte artikler udover en række artikler, der gjaldt som et minimum. Forbeholdet ville kunne medføre, at såfremt der anvendes forskellige løsninger vedrørende en artikel i det multilaterale instrument, vil artiklen ikke kunne finde anvendelse i dobbeltbeskatningsoverenskomsten. Konventionen om det multilaterale instrument skulle ratificeres i intern lovgivning, før den kunne finde anvendelse. Dette skete i Danmark ved lov nr. 327 af 30. marts 2019, hvor Danmark ratificerede det multilaterale instrument, hvilket nu er tilgængeligt i lovens bilag 3.

Det multilaterale instrument har også en vis indflydelse på fast driftssted, da dette foreslår løsninger i forhold til de enkelte artikler, såfremt de to lande har valgt forskellige løsninger set i forhold til artiklerne.⁸² Eksempelvis opstiller konventionen i art. 13, stk. 1 to afgrænsningsmuligheder for, hvornår hjælpevirksomhed kan udgøre et fast driftssted. Parterne kan tillige også vælge ikke at anvende nogen af dem.

I hovedtræk svarer det multilaterale instrument til de materielle ændringer, der blev foretaget i OECD's modeloverenskomst 2017, hvorfor artiklerne vedrørende fast driftssted i det multilaterale instrument ikke bliver behandlet yderligere.⁸³

Som udgangspunkt indgås de danske dobbeltbeskatningsoverenskomster ud fra den nyeste OECD-model.⁸⁴ Det multilaterale instrument vil med andre ord ikke i øjeblikket have den store indvirkning

⁸⁰ Buus, Jesper, m.fl., "SR.2019.259 – Danmark har nu ratificeret den multilaterale konvention af 24. november 2016"

⁸¹ <https://www.oecd.org/tax/beps/beps-actions/action15/>

⁸² Buus, Jesper, m.fl., "SR.2019.259 – Danmark har nu ratificeret den multilaterale konvention af 24. november 2016"

⁸³ Laursen, Anders Nørgaard, "SR.2018.111 - Ændringer af fast driftsstedsdefinitionen afledt af BEPS-projektet"

⁸⁴ Den juridiske vejledning 2022-1 - C.F.8.2.1: Overordnet om modeloverenskomsten

på de nye dobbeltbeskatningsoverenskomster vedrørende fast driftssted, eftersom den i store træk svarer til de materielle ændringer i OECD's modeloverenskomst 2017. Instrumentet vil imidlertid kunne få en indvirkning på de dobbeltbeskatningsoverenskomster, der er indgået før 2017, da der her kan opstå uoverensstemmelser mellem intern dansk ret med implementeringen af 2017-udgaven og dobbeltbeskatningsoverenskomster, der er indgået på baggrund af 2014-udgaven. Danmark vil netop kun kunne beskatte i det omfang, dobbeltbeskatningsoverenskomsten tilskriver beskatningsretten til dansk ret, og at der er internretlig dansk hjemmel til at beskatte, jf. den gyldne regel.

9.2 Den subjektive skattepligt

Overordnet set opstår der to problemstillinger for fast driftsstedsprincippet; fast driftssted-begrebet og indkomstopgørelsen. Afhandlingen vil dog ikke videre berøre problemstillingen vedrørende indkomstopgørelsen. Følgende afsnit har til formål at analysere fast driftssteds-begrebet.

Som nævnt ovenstående har begrebet fast driftssted længe eksisteret og fundet anvendelse, men først i 2021 blev definitionen fra OECD's modeloverenskomst om fast driftssted inkorporeret i dansk ret. Indtil da har der ikke været en internretlig definition. Tidligere blev begrebet fast driftssted som udgangspunkt fortolket i overensstemmelse med modeloverenskomstens definition samt de dertilhørende kommentarer. Dette er blevet fastslået gennem praksis, hvor TfS 1993, 7 H, TfS 1994, 184 H, TfS 1996, 715 ØLR og TfS 1996, 532 H alle tilkendegiver, hvor betydningsfuld OECD's modeloverenskomst med kommentarer er i fortolkningsbidraget til de interne danske skatteregler og herunder fast driftsstedsbegrebet.⁸⁵ Det må pointeres, at modeloverenskomsten og kommentarer hertil formodentlig ikke besad samme fortolkningsværdi, i det tilfælde den danske dobbeltbeskatningsoverenskomst ikke stemte overens med OECD's modeloverenskomst.⁸⁶

Modeloverenskomsten blev sidst revideret i 2017 som følge af OECD's anbefaling for fast driftssted som nævnt under det syvende indsatsområde i BEPS-rapporten, *Preventing the Artificial Avoidance of Permanent Establishment Status*, blev indført. Det syvende punkt omtales også som Action 7. Denne reviderede version førte til usikkerhed i dansk ret vedrørende den internretlige fast driftsstedsfortolkning. Usikkerheden beroede på, hvorvidt fast driftssted i dansk ret kunne fortolkes i overensstemmelse med den reviderede modeloverenskomst, eller om dette krævede en lovændring. Skatteministeriet fastholdt som udgangspunkt, at det ikke var nødvendigt med en lovændring, og at

⁸⁵ Winther-Sørensen, Niels, *Beskatning af international erhvervsindkomst*, 1. Udgave, Thomson A/S, 2000, s. 304 ff.

⁸⁶ Winther-Sørensen, Niels, *Beskatning af international erhvervsindkomst*, 1. Udgave, Thomson A/S, 2000, s. 307

fast driftsstedsbegrebet stadig kunne fortolkes i overensstemmelse med den reviderede modeloverenskomst trods manglende praksis.⁸⁷ Dette mødte kritik i høringssvaret fra blandt andre Kromann Reumert, der påpegede, at der var tale om en materiel ændring, der kunne sidestilles med ændringen af art. 7 tilbage i 2010.⁸⁸ På baggrund heraf pointerede Kromann Reumert, at såfremt den ændrede udgave af fast driftsstedsbegrebet i modeloverenskomstens skulle finde anvendelse ved fortolkningen af fast driftsstedsreglen i SEL, ville dette kræve en lovændring. Denne opfattelse tiltrådte Skatteministeriet efterfølgende⁸⁹, hvilket kom til udtryk i lovforslag nr. L 237 – ”Forslag til lov om ændring af selskabsskatteloven og forskellige andre love” af 2. maj 2018.⁹⁰ Lovforslaget til selve lovændringen blev imidlertid først fremsat af skatteministeren efteråret 2019 med lovforslag nr. 48 af 6. november 2019. Det blev understreget i lovforslaget, at der i fortolkningen i ændringerne til kommentarerne til art. 5 i 2017-udgaven af modeloverenskomsten var tale om en uddybende og præciserende fortolkning af de dele af bestemmelsen, der videreføres stort set uændret.⁹¹ Imidlertid var der også indholdsmæssigt foretaget ændringer, hvilket gjorde sig gældende på agentreglen samt undtagelsesbestemmelsen. For agentreglen var det hensigten at forhindre, at reglen kunstigt blev udnyttet til at undgå fast driftssted i det land, hvor agents aktiviteter fandt sted. For undtagelsesbestemmelsen var det hensigten at opsætte et værn mod, at bestemmelsen blev udnyttet for at undgå etablering af fast driftssted ved kunstigt at opsplitte forbundne virksomheder.⁹²

I tiden imellem den reviderede 2017-udgave og lovændringen i dansk intern ret fandt implementeringen af action 7 først anvendelse på nye dobbeltbeskatningsoverenskomster baseret på 2017-modellen. Dette kom til udtryk i dobbeltbeskatningsoverenskomsten med Japan.⁹³

Lovforslaget i 2019 havde til formål at implementere ændringen i modeloverenskomstens art. 5 på baggrund af Action 7, men det blev ikke vedtaget.⁹⁴ I 2020 fremsatte Skatteministeren igen et lovforslag, som i stor grad mindede om lovforslaget fremsat i 2019. Lovforslaget blev denne gang vedtaget som lov nr. 1835 af 8. december 2020 med virkning fra 1. januar 2021.⁹⁵ Dette byggede altså

⁸⁷ Udkast til lovforslag, j. nr. 2017-1675, s. 16-19

⁸⁸ Høringssvar til Udkast til lovforslag, j. nr. 2017-1675 s. 56

⁸⁹ Høringsskema til Udkast til lovforslag, j. nr. 2017-1675, s. 37

⁹⁰ L 237 af 2. maj 2018, s. 12

⁹¹ Lovforslag nr. LR 48 fremsat d. 6. november 2019, s. 10

⁹² Lovforslag nr. LR 48 fremsat d. 6. november 2019, s. 19

⁹³ Laursen, Anders Nørgaard, ”SR.2018.111 - Ændringer af fast driftsstedsdefinitionen afledt af BEPS-projektet”

⁹⁴ Lovforslag nr. LR 48 fremsat d. 6. november 2019, s. 9

⁹⁵ Laursen, Anders Nørgaard, ”RR.10.2021.22 – Nye regler om fast driftssted i dansk ret”

på action 7, hvis hensigt, som tidligere nævnt, var at sikre landenes modstandsevne over for skatteunddragelse i forbindelse med grænseoverskridende metoder. Der har fra regeringens side været fokus på, at selskaberne i Danmark, EU og globalt skal have lige og fair konkurrencevilkår, og dette sker blandt andet gennem bekæmpelse af skatteundgåelse.⁹⁶

Ved implementeringen af fast driftsstandsdefinitionen fra 2017-udgaven af OECD's modeloverenskomst i dansk ret er der som tidligere nævnt sket en materiel ændring af fast driftsstandsbegrebet sammenlignet med det tidligere fast driftsstandsbegreb, som blev fortolket i overensstemmelse med 2014-udgaven. Det er i undtagelsesbestemmelsen og agent-reglen, hvori der er sket denne materielle ændring. De nærmere materielle ændringer beskrives i afsnit 9.5 og 9.6, hvor ændringen finder sted. Det må afslutningsvist bemærkes, at trufne afgørelser vedrørende undtagelsesbestemmelsen og agent-reglen muligvis vil komme frem til et andet resultat, såfremt OECD's modeloverenskomst 2017 havde været anvendt i sagen. Til gengæld må det understreges, at eftersom de materielle ændringer ikke vedrører det primære kriterium, vil de udvalgte afgørelser heri med al sandsynlighed komme frem til samme resultat ved anvendelsen af fast driftsstandsbegrebet i OECD's modeloverenskomst 2017. Fast driftsstandsbegrebet fra 2014-modeloverenskomsten til 2017-modeloverenskomsten samt intern ret opstilles skematisk i nedenstående tabel.

2014-modeloverenskomst	2017-modeloverenskomsten	Intern dansk ret
Art. 5, stk. 1	Uændret	Uændret (SEL §§ 2, stk. 1, litra a, og stk. 2-5)
Art. 5, stk. 2	Uændret	Ingen tilsvarende regel
Art. 5, stk. 3	Uændret	Uændret (SEL § 2, stk. 2, 2. pkt.)
Art. 5, stk. 4	Materiel ændring	Implementeret i dansk ret (SEL § 2, stk. 3, 1. pkt.)
Ikke eksisterende	Ny regel i art. 5, stk. 4, nr. 1	Implementeret i dansk ret (SEL § 2, stk. 3, 2. pkt.)
Art. 5, stk. 5	Materiel ændring	Implementeret i dansk ret (SEL § 2, stk. 4)
Art. 5, stk. 6	Materiel ændring	Implementeret i dansk ret (SEL § 2, stk. 5)

⁹⁶ Lovforslag nr. L 28 fremsat d. 7. oktober 2020, s. 9

Bestemmelsen om fast driftssted er relevant i forbindelse med fastlæggelse af, hvorvidt et selskab er omfattet af begrænset skattepligt til Danmark. Som udgangspunkt gælder nemlig globalindkomstprincippet, der tidligere er beskrevet i afsnittet om dobbeltbeskatning, hvor selskaberne i deres skattepligtige indkomst også skal medregne indkomster fra udenlandske faste driftssteder. Herved kan der opstå et dobbeltbeskatningsproblem i det tilfælde, hvor kildelandet også beskatter indkomsten. Her vil der ske lempelse efter den interne danske lempelsesregel i ligningslovens (LL) § 33, som svarer til den almindelige creditlempelse i domicillandet i OECD's modeloverenskomst art. 23 B.⁹⁷ I OECD-regi har kildelandet i henhold til dobbeltbeskatningsoverenskomsten som udgangspunkt ikke beskatningsretten til at beskatte kildeindtægten, idet selskabet er hjemmehørende i en anden stat, jf. art. 7.

Indtægter og udgifter, der hidrører fra et fast driftssted *beliggende i en fremmed stat, på Færøerne eller Grønland*, medregnes ikke i den skattepligtige indkomst i Danmark, jf. territorialprincippet som nævnt i afsnittet Dobbeltbeskatning. Herved undgås problemet med dobbeltbeskatning, eftersom territorialprincippet agerer som intern hjemmel til at undgå dobbeltbeskatning, mens fast driftsstedsdefinitionen agerer som hjemmel til at etablere en skattepligt. Derfor er det også nødvendigt at præcisere, hvornår der kan statueres fast driftssted for at finde ud af, hvornår en indkomst hidrører herfra.⁹⁸ Dette beskrives i de nedenstående afsnit om det primære og sekundære kriterium.

9.3 Primære kriterium

Med implementeringen af fast driftsstedsdefinitionen findes reglerne for fast driftssted nu i SEL § 2, stk. 1, litra a og SEL § 2, stk. 2-5. Modeloverenskomsten med tilhørende kommentarer fra OECD har længe spillet en væsentlig rolle i forbindelse med definitionen af fast driftssted, men implementeringen af definitionen i dansk ret medfører blot en kodificering af gældende ret.⁹⁹ Det må bemærkes, at man i intern dansk ret ved implementeringen af art. 5 ikke har medtaget en bestemmelse svarende til art. 5, stk. 2 i OECD's modeloverenskomst, hvorfor der eksisterer en uoverensstemmelse mellem intern dansk ret og modeloverenskomsten. Dette er imidlertid uden nogen materiel betydning. Art. 5, stk. 2 i OECD's modeloverenskomst indeholder en liste over, hvad udtrykket fast driftssted

⁹⁷ Winther-Sørensen, Niels, *Beskatning af international erhvervsindkomst*, 1. Udgave, Thomson A/S, 2000, s. 295

⁹⁸ Michelsen, Aage, m.fl., *International Skatteret*, 4. Udgave, Karnov Group, 2017, s. 148

⁹⁹ Laursen, Anders Nørgaard, "RR.10.2021.22 – Nye regler om fast driftssted i dansk ret"

kan omfatte. Bestemmelsen er ikke nogen positivliste, hvorfor det stadig er afgørende at undersøge, om betingelserne er opfyldt. Dette blev blandt andet statueret i TfS 2008, 1365 SR, hvor skattemyndigheden havde registreret en filial i Danmark, men dette medførte ikke automatisk, at der forelå fast driftssted.

SEL § 2, stk. 2, 1. pkt. fastsætter nu de grundlæggende betingelser for fast driftsstedsbegrebet. Bestemmelsen udtrykker her, at fast driftssted foreligger ved det forretningssted, hvor et foretagendes virksomhed helt eller delvis udøves. Det er i henhold til ovenstående afgørelse ikke afgørende, hvorvidt der foreligger et CVR-nummer, men i stedet skal betingelserne være opfyldt, førend der kan statueres fast driftssted. Betingelserne kan ud fra bestemmelsen og ved hjælp fra punkt 6 i OECD's modeloverenskomst 2017 med kommentarer til artikel 5 oplistes til følgende tre;

- i. Eksistensen af et forretningssted
- ii. Forretningsstedet skal være fast
- iii. Virksomhedsudøvelsen for foretagendet skal ske gennem det faste forretningssted. Med andre ord vil det sige, at personer, *som på den ene eller anden måde er afhængige af foretagendet (personale), udfører foretagendets virksomhed i den stat, hvor det faste sted er beliggende.*¹⁰⁰

I det omfang skattemyndigheden ikke har fast driftssted efter SEL § 2, stk. 2, 1. pkt., må det i stedet undersøges, om der opstår fast driftssted på baggrund af det sekundære kriterium i SEL § 2, stk. 4 og 5. Deraf opstår navnet det primære kriterium. Det må her tilføjes, at såfremt der opstår et fast driftssted i det primære kriterium, må det undersøges, om princippet begrænses af en undtaget aktivitet i negativlisten i SEL § 2, stk. 3, 1. pkt.

9.3.1 Forretningssted

Den første betingelse vedrører eksistensen af et forretningssted. Det er derfor afgørende at præcisere, hvad et forretningssted indebærer. I mange tilfælde vil det være givet, at betingelsen er opfyldt. Dette vedrører situationen, hvor det udenlandske foretagende i kildelandet har et kontor eller en fabrik.¹⁰¹ Omvendt kan der opstå fortolkningsproblemer i de situationer, hvor forretningsstedet er atypisk. Begrebet kan bestå til trods for, at der ingen lokaler findes, hvorfor udtrykket også typisk vil blive

¹⁰⁰ OECD's modeloverenskomst med kommentarer (2017) art. 5, punkt 6

¹⁰¹ Michelsen, Aage, m.fl., International Skatteret, 4. Udgave, Karnov Group, 2017, s. 357

fortolket udvidende i henhold til afgrænsningen.^{102 103} I praksis afspejler det sig blandt andet i afgørelserne TfS 1987, 50 LSR og TfS 1994, 24 LR.

I TfS 1987, 50 LSR havde ligningsrådet i første omgang konstateret, at et engelsk selskab havde fast driftssted i Danmark. Det engelske selskabs virksomhed bestod i at yde dykkerservice i forbindelse med efterforskning og indvinding af kulbrinter, hvilket skete i den danske del af Nordsøen. Det engelske selskab oprettede et dansk datterselskab, der stod som aftalepartner over for det danske selskab med hvem, kontrakterne i forbindelse med indvindingen af kulbrinter var indgået med. Det engelske selskab udlejede mandskab og udstyr til det danske datterselskab, der fakturerede den danske hvervgiver for dykkerservicen. Udstyret blev af Landsskatteretten anset for at udgøre et forretningssted, men da de øvrige betingelser ikke var opfyldt, ansås udstyret mv. ikke for at være et fast forretningssted og dermed ikke et fast driftssted.

I TfS 1994, 24 LR skulle et svensk selskab nedlægge et strømførende kabel imellem Sverige og Tyskland og dermed hen over den danske kontinentalsokkel. Da kablet blev forbundet med en transformatorstation i hvert af landene, ville selskabet have fast driftssted i Tyskland. Spørgsmålet gik på, hvorvidt den permanente tilstedeværelse af kablet ville bevirke, at selskabet fik fast driftssted i Danmark. Ligningsrådet fandt implicit, at det undersøiske strømkabel kunne anføre et (fast) forretningssted ved udelukkende at forholde sig til tredje betingelse. Imidlertid blev den tredje betingelse ikke opfyldt, hvorfor der ikke kunne statueres fast driftssted.

Bestemmelsen fortolkes bredt, men der fordres alligevel en vis fysisk indretning, hvorfor en postadresse eller en webside ikke kan statuere et forretningssted jf. henholdsvis TfS 1998, 556 LSR og TfS 2012, 71 SR, TfS 2014, 435 SR og TfS 2015, 600 SR. Dette kan imidlertid give en fordel til mange af de digitale selskaber, da de kendetegnes ved typisk at operere uden en reel masse i kildelandet og i stedet kun via for eksempel en webside. Fordelen opstår herved ved at kunne være til stede med salg i flere lande uden at blive beskattet af indkomsten herfra, såfremt der ikke kan statueres fast driftssted efter betingelserne herom. Eksempelvis vil arketyper webshoppen muligvis kunne ifalde denne problemstilling, da arketyper webshoppen netop er kendetegnet ved ikke at have en fysisk butik i hverken domicil- eller kildeland, idet den alene har indtjening gennem sin webside.

¹⁰² OECD's modeloverenskomst med kommentarer (2017) art. 5, punkt 10

¹⁰³ Michelsen, Aage, m.fl., International Skatteret, 4. Udgave, Karnov Group, 2017, s. 357

Betragtningen om forretningssted i denne fast driftsstedsvurdering har af selvsamme årsag været diskuteret i flere afgørelser. I første halvdel af 2010'erne observerede man en trend, hvor de nationale skattemyndigheder indførte i nationalt regi en meget bred fortolkning af kravene til fast driftssted. Denne trend havde de spanske nationale domstole taget til sig, idet Spanien gik ind for anvendelsen af de kriterier og konstruktioner vedrørende dobbeltbeskatningsoverenskomster, som OECD havde foreslået, før BEPS-projektet for alvor fik effekt. Dette gav imidlertid problemer, da man herved anvendte de klassiske begreber på situationer, hvor der anvendtes mere fleksible forretningsmodeller.¹⁰⁴ En sådan fortolkning er tydelig i sagen mellem den irske virksomhed Dell Products Ltd og de spanske skattemyndigheder.¹⁰⁵

Dell Products Ltd, der var placeret i Irland, solgte computere til forbrugere i Spanien gennem sit datterselskab Dell Spain, hvortil der var udarbejdet en kommissionsaftale mellem de to parter. Dell Spain markedsførte og solgte computerne i deres eget navn via en webside, hvor de selv havde ansvaret for administration, vedligehold og oversættelse af websidens indhold. Imidlertid var hjemmesiden lagret på en server ejet af Dell Products, og disse servere var placeret i Tyskland. Dell Products havde ingen ansatte og ej heller lokaler i Spanien, hvorfor der ingen fysisk tilstedeværelse var for det irske selskab i Spanien. De spanske domstole konkluderede med udgangspunkt i en fortolkning af kommentarerne til art. 5 i OECD's modeloverenskomst 2017, at Dell Products faktisk opererede gennem et forretningssted i Spanien, hvorfor der blev statueret fast driftssted. Både den nationale spanske domstol og den spanske Højesteret gik ind og fortolkede på begrebet "til foretagendets disposition";

"The non-resident entity may indeed use the premises directly through its staff - which is the case referred to by the appellant in its application - but it may also use the premises through another entity which carries out, on its behalf and under its dependence - as in this case - economic activities which constitute the essential core of the company's object. It is a use that could be called mediate, but which serves the same object and purpose as the direct use by the staff of the non-resident entity, and which must be included in the concept of "making available". The latter meaning of the expression we are analysing is based on Commentary 4.2 to Article 5, which in no case requires the use to be

¹⁰⁴ Osborn Clarke, "Permanent establishment: the Spanish Supreme Court issues ruling in Dell case", Juli 2016

¹⁰⁵ Spanien vs Dell, Juni 2016, Supreme Court, sag nr. 1475/2016

made by the staff of the non-resident company and focuses the scope of the provision of the site on the idea that the business activities of the non-resident are carried out there.”¹⁰⁶

Det er netop i henhold til denne fortolkning, at den nationale spanske domstol og den spanske Højesteret fastslog, at eftersom Dell Spains funktioner svarede til Dell Products, men blot blev udført af det spanske datterselskab, blev Dell Spains materielle og personlige midler anset for at være til rådighed for Dell Products. Endvidere fastslog den nationale spanske domstol, at der var grundlag for at fasthedsbetingelsen blev opfyldt, eftersom den forretningsmæssige stabilitet i kildelandet havde tilstrækkelig geografisk tilknytning.¹⁰⁷ Sagen har vakt stor interesse i andre stater, da forretningsmodellen blev anvendt i andre stater. Forretningsmodellen blev ligeledes analyseret af de norske domstole, da Dell Products anvendte samme forretningsmodel i Norge. Her kom Norges Højesteret frem til den modsatte beslutning og fastslog, at der ikke forelå fast driftssted.^{108 109}

Webshoppens webside kan efter dansk ret ikke statueres som værende et forretningssted, jf. førnævnte afgørelser fra Skatterådet og Landsskatteretten, men i stedet kan der være andre forhold for forretningsmodellen, der kan fastsætte (fast) forretningssted. Et forhold kunne være, hvorvidt webshoppens har et varelager i kildelandet. Her vil den fysiske indretning kunne antages at et forretningssted, da der vil være fysiske lokaler, der benyttes for webshoppens. Imidlertid vil det i stedet kunne diskuteres, om et sådan lager vil være af forberedende eller hjælpende karakter, hvilket beskrives nærmere i afsnit 9.5, der netop behandler dette område.

Retspraksis har særligt fokuseret på de forretningsmodeller, hvori der udøves en kontrol over en server i Danmark, som foretagendet også de facto ejer, eller som udfører vedligehold på serveren placeret i Danmark jf. TfS 2012, 71 SR, TfS 2016, 272 SR og TfS 2015, 600 SR. Dette vil have en indvirkning på arketyper såsom softwareproducenten eller den digitale platformsbygger, hvor Dropbox, Facebook og Google kan nævnes som det mest nævneværdige praktiske eksempler. Hvorvidt et datacenter kan statuere forretningssted blev taget op i blandt andet TfS 2015, 600, TfS 2016, 272 SR samt SKM2022.119.SR, som beskrives nedenstående.

¹⁰⁶ Spanien vs Dell, Juni 2016, Supreme Court, sag nr. 1475/2016

¹⁰⁷ Spanien vs Dell, Juni 2016, Supreme Court, sag nr. 1475/201

¹⁰⁸ Osborn Clarke, ” Permanent establishment: the Spanish Supreme Court issues ruling in Dell case ”, Juli 2016

¹⁰⁹ 2011/755, Norges Højesteret, 2. december 2011

9.3.1.1 TfS 2015, 600

Spørger er et dansk indregistreret selskab, som har udviklet et onlinespil. Spillet udbydes i det meste af verden og har primært sin indtjening gennem brugerne, som køber virtuel valuta. Spillet afvikles på en eller flere servere, som kan være placeret i eller udenfor Danmark. Spørger har en hostingaftale med en cloududbyder ”Z”, hvor spørger lejer en procentdel af serverkraften. Der er tale om et lukket netværk, hvorfor Z ikke kan kontrollere dette. Spørger har således fjernadgang og kan selv åbne og lukke særlige servere, hvis det kræves. Spørger ønskede at få bekræftet, at serverne i udlandet statuerede fast driftssted i det pågældende land efter territorialprincippet SEL § 8, stk. 2.

Skatterådet havde i afgørelsen tiltrådt SKATs indstilling og begrundelse. SKAT lagde vægt på, at *”data og software på en server ikke i sig selv udgør et rørligt formuegode.”* For et website gælder der, at der ikke er tale om en lokalitet, hvorfra foretagendet udøves, jf. kommentar 42.3 til OECD’s modeloverenskomst 2014 art. 5 (tilsvarende til 124 i 2017-udgaven). Dermed kunne et website eller en hosting-aftale som udgangspunkt ikke medføre fast driftssted for den virksomhed, der udøvede virksomhed gennem det hostede website. En server kunne derimod statuere fast driftssted, såfremt de øvrige betingelser for fast driftssted var opfyldt.

I hosting-aftalen mellem spørger og Z gives der udelukkende ret til serviceydelser i form af lagring af data og software på Z’s servere, og der overgives ikke yderligere rettigheder. Da driften af serverne alene bistås af Z, og spørger kun lejede serverplads, fandt SKAT, at spørger ikke kunne anses for at have faciliteter til rådighed, hvorfra dennes forretningsvirksomhed kunne udøves igennem. Selskabet ville dermed ikke få fast driftssted i det pågældende land.

9.3.1.2 TfS 2016, 272 SR

I TfS 2016, 272 SR ejer og driver et dansk selskab en række servere og andet udstyr. Serverne og udstyret anvendes af det danske selskab til at hoste websteder med mere. Det er påtænkt, at en udenlandsk enhed indirekte vil eje alle aktierne i det danske selskab. Det danske selskab skal fortsat drive datacentret og eje eller lease alle servere og udstyr heri. Der indgås en aftale mod betaling af et gebyr på normale markedsvilkår mellem det danske selskab og den udenlandske enhed vedrørende levering af webstedskapacitet til den udenlandske enhed. Adgangen til datacentret vil ligeledes være begrænset til det danske selskabs medarbejdere og serviceleverandører og det vil kun være en lille gruppe, der er ansat af spørger, som fra tid til anden vil kunne få tilladelse fra det danske selskab til

at besøge datacentret. Det udenlandske selskab søger derfor at få bekræftet, at de ikke vil blive anset for at udøve erhverv gennem et fast driftssted i Danmark på baggrund af ovenstående aktiviteter.

I SKATs indstilling og begrundelse blev særligt forretningsstedsbetingelsen diskuteret. Her henviste SKAT til punkt 42.2 og 42.3 i kommentarerne til art. 5 i OECD's modeloverenskomst 2014, hvilket svarer til punkt 123 og 124 i kommentarerne til art. 5 i OECD's modeloverenskomst 2017. SKAT skelnede mellem et website, der ikke var et rørligt formuegode, hvorfor et website ikke kunne udgøre et fast forretningssted, og en server, der kunne udgøre et fast driftssted for et foretagende, der opererede på serveren. Blot fordi det udenlandske selskabs website lagredes på en server, der tilhørte internetudbyderen, fremhævede SKAT, at denne server typisk ikke ville være til rådighed for det udenlandske selskab, selvom det udenlandske selskab selv havde kunnet vælge en bestemt server på en bestemt lokalitet. Det var netop det danske selskab, der vedligeholdte serverne, hvorfor det var SKATs opfattelse, at det udenlandske selskab kun kunne anses for at have fast driftssted via serveren i Danmark, såfremt det udøvede en kontrol over serveren, som om det udenlandske selskab *"de facto ejede eller opererede serveren placeret i det danske selskab"*. Da det udenlandske selskab ikke havde en sådan adgang til serverne eller havde nogen instruktionsbeføjelser over de ansatte i det danske selskab, vurderede SKAT, at det udenlandske selskab ikke ville få fast driftssted i Danmark.

Det må afslutningsvist bemærkes, at Skatterådet tiltrådte SKATs indstilling og begrundelse.

Ovenstående betragtninger er efterfølgende også udpeget i litteraturen. Her understreges særligt tre pointer, der er udledt af afgørelsen:¹¹⁰

1. *Det at have et website bestående af data og software, der hostes på en udenlandsk server bestående af fysisk udstyr, hvorpå websitet er lagret, ikke i sig selv medfører fast driftssted i det land, hvor serveren befinder sig*
2. *Det at have et datterselskab i et andet land ikke i sig selv medfører fast driftssted i det land, hvor datterselskabet har hjemsted*
3. *Datterselskaber kan derfor foretage væsentlige ting, som moderselskabet ikke selv ville kunne foretage sig uden at få fast driftssted, herunder særligt eje eller lease serverne samt eje eller*

¹¹⁰ Werlauff, Erik, "RR.SM.2017.3 - Køligt vejr og 0-skat som dansk eksportvare - Danmark som attraktivt land til placering af datacentre", 2017

leje fast ejendom til den fysiske husning af disse samt beskæftige og instruere medarbejdere på stedet

9.3.1.3 SKM2022.119.SR

Spørger ”H1”, der er beliggende i DBO-land 1, er en del af en udenlandsk koncern ”H0”. H1 leverer distributionsrettigheder i forbindelse med H0-koncernens produkter og tjenester. H0 planlagde at oprette et selskab ”H3” i Danmark med henblik på at etablere et datacenter. H0 leverer flere forskellige produkter og tjenester og har i forvejen et dansk selskab ”H2”, som fungerer som distributør med begrænsede forretningsrisici. H3 skal eje og drifte servere med tilhørende udstyr, som skal hoste H0-koncernens softwareløsninger. H3 vil have medarbejdere, som vedligeholder de fysiske rammer for datacenteret. I den forbindelse vil H1 indgå en aftale med H3 om datacentertjenesterne samt levering af løsninger til webstedshosting, behandling og relaterede tjenester. H1 vil kunne tage strategiske beslutninger og dermed have ansvaret for, at H3 overordnet virker. Spørger H1 ønsker at få bekræftet, at selskabet ikke vil få fast driftssted i Danmark i henhold til SEL § 2, stk. 1, litra a, på baggrund af selskabets brug af H3.

Skatterådet har i denne afgørelse tiltrådt Skattestyrelsens indstilling og begrundelse. Skattestyrelsen fremhævede først og fremmest, at H1 hverken ville eje, lease eller operere serverne placeret i H3. Det ville udelukkende være H3, som opererer datacenteret. H3 stillede alene den fysiske hardware, herunder serverne til rådighed for H1. H1 ville derimod bistå i at overvåge og vedligeholde den data, som var på serverne via fjernadgang fra udlandet, og opgaven blev dermed ikke udført af personalet ansat i H3. Datacenteraftalen mellem H1 og H3 ville ikke medføre, at H1 udøvede virksomhed i Danmark gennem H3. Skattestyrelsen fandt dermed, at den fysiske hardware i datacenteret ikke udgjorde et fast forretningssted for H1, jf. kommentar 124 til OECD’s modeloverenskomsts art. 5, hvorfor der ikke ville blive statueret fast driftssted for H1 i Danmark, jf. SEL § 2, stk. 1, litra a.

9.3.1.4 Softwareproducenten i henhold til forretningssted

Softwareproducenten vil i forlængelse af serverspørgsmålet også kunne opleve at støde på andre problemer vedrørende forretningssted. Det fremgår eksempelvis af OECD’s modeloverenskomst 2017 med kommentarer til art. 5, punkt 123, at det er nødvendigt at sondre mellem computerudstyr, der kan opstilles på en lokalitet, der i visse tilfælde kan udgøre et fast driftssted og data og software, som computerudstyret anvender eller som lagres på computerudstyret. En sammenblanding af

software og elektronisk data udgør ikke i sig selv et materielt aktiv og derved forretningssted. I SKM2019.643.SR blev en lignende overvejelse vurderet.

Spørger driver virksomhed med produktion og salg af maskiner, men påtænker at introducere en ny forretningsmodel, hvori der indgår installation af hardware og software i de fremtidige maskiner, der produceres. Forretningsmodellen består i at udbyde nogle nye funktioner, som kan købes og aktiveres i maskinerne. Disse funktioner bliver henholdsvis delt op i ”X-funktioner” og ”Y-funktioner”. X-funktionerne er software, der allerede er præinstalleret i maskinen, men som er inaktiv, indtil ejeren køber disse. Dette er blandt andet features som online information og Google, som kan bruges via en app. Y-funktionerne er hard- og softwarekomponenter, som ligeledes er præinstalleret og kan aktiveres ved køb. En maskine vil altid have mindst én funktion på leveringstidspunktet, hvorefter yderligere funktioner kan tilkøbes efterfølgende via vouchers eller en onlineportal. Funktionerne vil herefter blive oplåst og aktiveret elektronisk. Spørger har hverken ansatte, kontorer, værksteder eller lignende i Danmark. Spørgers servere er ligeledes placeret udenfor Danmark.

Skattestyrelsen skulle dermed vurdere, hvorvidt Spørgers forretningsmodel kunne statuere fast driftssted efter art. 5, stk. 1. Skatterådet konstaterede, at Spørger hverken havde kontorer, værksteder eller lignende. Derfor skulle det vurderes, om Spørgers maskine eller udstyr kunne statuere et forretningssted, jf. punkt 6 i kommentarerne til OECD’s modeloverenskomst art. 5. Helt specifikt var dette selve hardwaren og softwaren, som var en forudsætning for at aktivere X-funktionerne og Y-funktionerne. Men eftersom ejerskabet over hardwaren og softwaren tilfaldt køberen af maskinen og dermed ligeledes muligheden for at aktivere og deaktivere funktionerne, fastslog Skatterådet, at udstyret ikke kunne anses for at være til rådighed for Spørger. Dermed kunne udstyret ikke statuere fast driftssted for Spørger.

Skattestyrelsen vurderede herefter, hvorvidt Spørger ved aktiveringen af de ovenstående funktioner kunne statuere fast driftssted som følge af E-handel, da købet af disse kunne ske via en onlineplatform udviklet af Spørger. Skattestyrelsen fastslog, at der *”ved E-handel skal skelnes mellem en website (data og software) og den server (fysisk udstyr), hvorpå websitet er lagret.”* For at der kan statueres fast driftssted, skal Spørger dermed have disposition over egen server, ligesom de øvrige betingelser skal opfyldes. Med henvisning til punkt 123 i kommentarerne til OECD’s modeloverenskomst art. 5, fandt SKAT, at *”E-handel som udgangspunkt alene vil statuere et fast driftssted i Danmark, hvis et*

selskab udøver en kontrol over en server i Danmark, som selskabet de facto ejer, eller opererer serveren placeret i Danmark, og de øvrige betingelser for fast driftssted i øvrigt er til stede.” Da IT-serverne, hvorfra aktiveringen af udstyrets funktioner foregår, befandt sig uden for Danmark, kunne disse ikke statuere fast driftssted.

9.3.1.5 Forretningssted opsummeret

Problemstillingen for digitale selskaber i betingelsen om forretningssted opstår, da digitale selskaber har et atypisk forretningssted set i forhold til et historisk perspektiv, hvor et kontor eller en fabrik har været et typisk forretningssted. Det følger af TfS 1998, 556 LSR og TfS 2012, 71 SR, TfS 2014, 435 SR og TfS 2015, 600 SR, at der fordres en vis fysisk indretning, hvorfor et website alene ikke kan statuere forretningssted og dermed fast driftssted. Et eksempel på en arketype, der kan blive påvirket heraf, er webshoppens, såfremt den ikke har et lager til rådighed i kildelandet. I dette tilfælde vil der netop ikke kunne statueres forretningssted, eftersom webshoppens alene vil operere online i kildelandet.

Ved problemstillingen om digitale selskaber og fast driftssted har retspraksis særligt fokuseret på de tilfælde, hvorvidt en forretningsmodel har kontrol over en server placeret i Danmark eller udøver vedligeholdelse på en server placeret i Danmark. Det vil typisk, men ikke udelukkende, være arketyper som softwareproducent og digital platformsbygger, der kan ifalde et sådan tilfælde. Det kan her konkluderes, at såfremt en koncern hverken ejer eller udøver vedligeholdelse på serveren, ville der ikke kunne statueres fast forretningssted og dermed heller ikke fast driftssted.

Imidlertid har der særligt før BEPS-projektets indtræden været en tendens til at fortolke forretningsstedsbetingelsen bredt på de mere fleksible forretningsmodeller. Det var eksempelvis tilfældet i Spanien, hvor den spanske Højesteret fastslog, at Dell Spains funktioner blev vurderet at svare til Dell Products (Irland), og endvidere blev de materielle og personlige midler anset for at være til Dell Products rådighed. Afgørelsen er imidlertid diskutabel, da Norges Højesteret kom frem til modsatte resultat på baggrund af samme forretningsmodel.

9.3.2 Fast

Såfremt første betingelse om eksistensen af et forretningssted er opfyldt, skal det vurderes, om forretningsstedet er fast. Det vil sige, at *det skal være etableret på et givent sted med en vis grad af*

varighed.¹¹¹ Udtrykket fast rummer derfor over to kriterier; fast geografisk tilknytning og en tidsmæssig fasthed jf. kommentarerne til OECD's 2017 modeloverenskomst, art. 5, punkt 21.

9.3.2.1 Fast geografisk tilknytning

Som tidligere anført er det et kriterie i anden betingelse, at forretningsstedet har en vis tilknytning til et geografisk sted i kildelandet. Det vil typisk være opfyldt i det øjeblik, hvor et foretagende har et kontor eller lignende, men udfordringen ligger i stedet ved mobile forretningssteder, eller hvor virksomheden let kan flytte rundt på deres aktiver.¹¹² Udfordringen vedrørende de mobile forretningssteder blev taget op i 2003-revisionen af modeloverenskomsten, men udgangspunktet for vurderingen af det faste forretningssted bygger stadig på tilknytningen til en særlig geografisk bestemt lokalitet.

I praksis kan førnævnte TfS 1987, 50 LSR nævnes, hvor det blev undersøgt, om de mobile aktiver i form af dykkerudstyr havde en tilstrækkelig tilknytning til en geografisk lokalitet. Landsskatteretten fandt, at idet udstyret blev flyttet "fra sted til sted" og blev anvendt på forskellige borerigge i Nordsøen, kunne dette ikke statuere at have en tilstrækkelig fast tilknytning til et geografisk sted.

Idet virksomheden, der udøves af foretagendet, udviser en karakter af at ofte flytte mellem lokaliteter, er det i bedømmelsen afgørende, om den tilstrækkelige geografiske fasthed kan identificeres som værende en kommerciel og geografisk helhed i relation til aktiviteten.¹¹³ Dette illustreres med flere eksempler i kommentarerne til art. 5 i OECD's modeloverenskomst 2017, punkt 23-26. Såfremt der alene er tale om en geografisk helhed og ingen kommerciel tilknytning, vil der ikke være tale om ét forretningssted jf. kommentarerne til art. 5 i OECD's modeloverenskomst 2017, punkt 24. Ved manglende geografisk sammenhæng bevirker det i vurderingen, at fast driftssted skal vurderes for hvert enkelte geografiske sted jf. kommentarerne til OECD's modeloverenskomst 2017, punkt 25.

Den faste geografiske tilknytning er særligt et problem for begrebet cloud computing, der primært ifalder arketyper softwareproducent. Cloud computing er en netværksbaseret metode, hvorpå brugeren kan tilgå software og løsninger via internettet. Tidligere har software været installeret på

¹¹¹ OECD's modeloverenskomst med kommentarer (2017) art. 5, punkt 6

¹¹² Michelsen, Aage, m.fl., International Skatteret, 4. Udgave, Karnov Group, 2017, s. 358

¹¹³ OECD's modeloverenskomst med kommentarer (2017) art. 5, punkt 22

egne servere, men cloud computing bringer softwaren væk fra egne servere, og i stedet kan det tilgås online. De normale hardwareressourcer befinder sig nu ikke på én computer, men i stedet på flere computere, der er tilgængelige for alle, der har adgangen til denne "cloud". "Cloud" programmet tildeler computerressourcer til brugeren baseret på hvilken hardware, der er tilgængelig på det tidspunkt, når brugeren kommer med en anmodning.¹¹⁴ Da der er tale om et meget mobilt forretningssted, vil det være tvivlsomt, hvorvidt den kommercielle og geografiske helhed kan antages at være opfyldt.¹¹⁵

9.3.2.2 *Tidsmæssig fasthed*

Det andet kriterie vedrører, at ovenstående tilknytning også skal have en vis varighed. Der er ikke fastsat nogen fast grænse i hverken modeloverenskomsten eller kommentarerne hertil på, hvornår dette kriterie kan anses for at være opfyldt, men som en tommelfingerregel vil seks måneder normalt opfylde betingelsen og dermed det andet kriterie.¹¹⁶ Til gengæld er det heller ikke så firkantet, at en dag mere eller mindre end seks måneder vil næppe få en betydning. Det skal derfor understreges, at det vurderes fra sag til sag, hvor lang tid der er tilstrækkeligt, førend kriteriet kan anses for værende opfyldt. Dette skyldes, at omstændighederne vil typisk variere fra sag til sag.¹¹⁷ Et eksempel bliver også givet i kommentarerne til art. 5 i modeloverenskomsten 2017, punkt 29, hvor de sæsonmæssige forhold forhindrer, at arbejdet kan udføres i mere end seks måneder, men til gengæld vil tjenesten opretholdes i fem år, hvorfor det alligevel bør overvejes, om den tidsmæssige fasthed kan overholdes. Såfremt virksomheden kortvarigt afbrydes, men har karakter af at være regelmæssig og tilbagevendende, betyder det ikke, at varighedskravet ikke er opfyldt. I stedet skal de enkelte perioder akkumuleres, hvilket kan strække sig over flere år.¹¹⁸

Landsskatteretten fandt i TfS 2001, 407 LSR, at en periode på otte uger i streg ikke var tilstrækkeligt at konstituere fast driftssted. Endvidere forholdt Landsskatteretten sig også til en akkumuleret periode på 24 uger over tre år. Dette kunne ligeledes ikke vurderes at være tilstrækkeligt til at antage varighedskravet for fast driftssted.

¹¹⁴ Shakow, David, "The Taxation of Cloud Computing and Digital Content", Juli 2013, s. 3-4

¹¹⁵ Shakow, David, "The Taxation of Cloud Computing and Digital Content", Juli 2013, s. 23-27

¹¹⁶ OECD's modeloverenskomst med kommentarer (2017) art. 5, punkt 28

¹¹⁷ Skaar, Arvid A, Permanent Establishment, Kluwer Law and Taxation Publishers, 1991, s. 225-226

¹¹⁸ OECD's modeloverenskomst med kommentarer (2017) art. 5, punkt 29

Det er afgørende i vurderingen at beregne, hvilket tidspunkt de seks måneder starter på. Her regnes den tidsmæssige periode fra det tidspunkt, hvor alle betingelserne, med undtagelse af det tidsmæssige krav, til fast driftssted er opfyldt. Netop selvsamme resultat kom flertallet i Landsskatteretten også frem til i TfS 1996, 619 LSR. Et svensk selskab A havde oprettet et I/S med henblik på at opføre, eje, drive og vedligeholde et dansk kraftvarmeværk, hvorefter Ligningsrådet mente, at selskabet ved påbegyndelsen af projekteringen blev begrænset skattepligtigt til Danmark. Dette medførte en klage fra A med påstand om, at den begrænsede skattepligt først kunne indtrædes på tidspunktet for den kommercielle idriftsættelse af kraftvarmeværket. Et flertal i Landsskatteretten var som sagt enige i selskabets påstand, at tiden inden færdiggørelsen og den kommercielle idriftsættelse af værket ikke skulle medregnes i skattepligten.

Den tidsmæssige varighed regnes, indtil forretningsstedet afvikles. Med andre ord betyder dette, at i det øjeblik kontorlokaler sælges, selskabets virksomhed indstilles etc., vil forretningsstedet også anses for værende afviklet. For det mobile selskab ophører perioden, idet forretningsstedet flytter til et andet sted, medmindre den geografiske eller kommercielle helhed flyttes for forretningsstedet.¹¹⁹

For e-handel vil fastheden typisk først komme på tale i det omfang, hvor der er mere end blot et website, idét et website alene ikke kan statuere et forretningssted jf. praksis og punkt 123 i kommentarerne til art. 5 i OECD's modeloverenskomst 2017. Det må derfor sondres mellem websitet og den server, på hvilken websitet er lagret for at digitale forretningsmodeller og arketyper som webshop og resellers kan opfylde betingelserne om forretningssted og fasthed. Såfremt disse modeller har opfyldt betingelsen om forretningssted, er det endvidere et krav, at serveren kan opfylde kravet om fasthed jf. punkt 125 i kommentarerne til art. 5 i OECD's modeloverenskomst 2017. Det er tillige som i den faste geografiske tilknytning ikke relevant, hvorvidt serveren kan flyttes, men mere om den rent faktisk flyttes. Endvidere er det et krav, at serveren skal befinde sig på et bestemt sted i et tilstrækkeligt langt tidsrum, hvilket er samme krav, der gør sig gældende i den tidsmæssige fasthed. Samme tommelfingerregel gør sig gældende, hvorfor tidsperioden antages at skulle overstige seks måneder.

Fasthedskriteriet er blot berørt i to afgørelser inden for forretningsmodeller, der har med servere at gøre; TfS 2015, 600 og SKM2019.647.SR.

¹¹⁹ Michelsen, Aage, m.fl., International Skatteret, 4. Udgave, Karnov Group, 2017, s. 360 f.

Førstnævnte afgørelse er tidligere beskrevet i afsnittet 9.3.1.1, men følgende indeholder faktum relevant for fasthedsbetingelsen. Afgørelsen drejer sig om et dansk indregistreret selskab, der udviklede onlinespil. Spillene blev afviklet på en eller flere servere, der var placeret i eller udenfor Danmark. Hidtil anvendte selskabets spil servere placeret i X-land. Disse servere ejedes af firmaet Y, der var en uafhængig internetudbyder. Selskabet skiftede nu serverselskab til firma Z, der havde sit europæiske datacenter i samme X-land. Det danske selskab lejede en procentdel af serverkraften hos Z's datacentre, men med mulighed for i perioder at trække på yderligere serverkapacitet. I SKATs indstilling og begrundelse havde SKAT allerede afvist, at der kunne statueres forretningssted, hvorfor betingelserne for fast driftssted ikke kunne opfyldes. Alligevel behandlede SKAT kort fasthedsbetingelsen. SKAT bemærkede, at selskabet på baggrund af det oplyste alene havde en mindre fast andel af serverkapaciteten, hvilket *”taler yderligere for, at den fremlagte kontrakt ikke danner grundlag for et fast driftssted for selskabet på servere i udlandet”* trods selskabets mulighed for at udvide og begrænse serverkapaciteten efter behov. Fasthedsbetingelsen blev derfor også anset for værende ikke opfyldt.

Endnu kortere behandlede SKAT fasthedsbetingelsen i SKM2019.647.SR. Spørger S, der var et dansk indregistreret anpartsselskab, var påtænkt at skulle eje og drive servere og andet computerudstyr beliggende i udlandet. Den legale ejer og operatør af dette udstyr ville være S, men S havde muligheden for at eventuelt outsource driftsaktiviteten til selskaber ejet af A-koncernen.

Her havde A-koncernen datacentre i Danmark, som var opført af Spørger S. Selve bygningerne, der husede datacentrene, var imidlertid ejet af S, mens computerudstyr og lignende ville være ejet af A-koncernen. S ejedes af et selskab i Y-land, der ejedes indirekte af det ultimative moderselskab i X-land. S' kerneforretning var et etablere og drive datacentre til A-koncernens produkter, indhold og tjenester. S' medarbejdere ville ikke have adgang til data lagret på A's servere. Skattestyrelsen henviste i deres indstilling og begrundelse til punkt 125 i kommentarerne til art. 5 i OECD's modeloverenskomst 2017. Endvidere bemærkede de, at *”Serverne vil befinde sig permanent i de respektive lande på de samme beliggenheder. Skattestyrelsen anser således forretningsstederne for at være faste i såvel tidsmæssig som geografisk forstand”*. Fasthedsbetingelsen blev derfor af Skattestyrelsen vurderet at være opfyldt i dette tilfælde.

9.3.2.3 *Fasthedsbetingelsen opsummeret*

Det fordrer, at der skal være en fast geografisk og tidsmæssig tilknytning, førend fasthedsbetingelsen kan anses for værende opfyldt. I den geografiske tilknytning opstår der typisk udfordringer ved mobile forretningssteder. I den digitale verden vil en sådan udfordring typisk opstå inden for cloud computing, hvor det vil være diskutabelt, hvorvidt en sådan forretningsmodel vil kunne antages at have en kommerciel og geografisk helhed. Forretningsstedet vil netop typisk skifte for hver gang, en bruger kommer med en anmodning i forbindelse med brugen af cloud computing. Problemstillingen er endnu ikke taget op i dansk praksis, hvorfor det ikke har været muligt at analysere, hvorvidt den geografiske tilknytning og enhed ville antages at kunne være opfyldt.

Den tidsmæssige tilknytning er som udgangspunkt opfyldt, hvis det faste driftssted er til stede i mindst seks måneder. Dette gælder både for de digitale selskaber såvel som de almindelige selskaber, jf. punkt 125 i kommentarerne til art. 5 i OECD's modeloverenskomst 2017.

Serverproblemet behandles også i fasthedsbetingelsen. Det er her ikke relevant, hvorvidt serveren kan flyttes eller ej i forhold til den geografiske tilknytning, men om serveren rent faktisk bliver flyttet. Fasthedsbetingelsen behandles blot kort i retspraksis, men det kan alligevel konkluderes, at såfremt en server befinder sig permanent på den samme beliggenhed, vil Skattestyrelsen anse forretningsstedet for at være fast i både tidsmæssig og geografisk forstand.

9.3.3 *Virksomhedsudøvelse gennem det faste forretningssted*

Der gælder desuden en tredje betingelse foruden forretningsstedet og fastheden; virksomhedsudøvelse gennem det faste forretningssted. Betingelsen kan opdeles i to kriterier; hvad kvalificeres som virksomhed, og i hvor vidt et omfang denne skal udøves gennem det faste forretningssted.¹²⁰ Disse beskrives i nedenstående afsnit.

9.3.3.1 *Virksomhed*

Det første kriterie i tredje betingelse er, at der udøves virksomhed i kildelandet. Der er i retslitteraturen ikke enighed om, hvorvidt begrebet ”virksomhed” skal fortolkes lex fori eller autonomt. Udgangspunktet er dog, at virksomhedsbegrebet skal fortolkes i overensstemmelse med

¹²⁰ Laursen, Anders Nørgaard, Fast driftssted, 1. Udgave, Jurist- og Økonomforbundets forlag, 2011, s. 121

lex fori, jf. OECD's modeloverenskomst art. 3, stk. 2. I forhold til dansk ret betyder dette, at af erhvervsindkomtsbegrebet, der findes i SL §§ 4-6, må tilskrives en væsentlig betydning. Dermed kan en række internretlige og skatteretlige begreber få indflydelse på fast driftsstedbegrebet. Dette inkluderer eksempelvis sondringen mellem ”lønmodtager og erhvervsindkomst” samt ”erhvervsmæssig og ikke-erhvervsmæssig indkomst”. Endvidere må der også findes vejledning i begrebet ”erhvervsmæssig virksomhed” i de områder af den danske skatteret, hvori begrebet antages at have betydning. Det afgørende for vurderingen er blandt andet kriterierne, som er nævnt i cirkulæret til personskatteloven (cirk. nr. 129 af 4. juli 1994) samt TfS 1996, 449. I dommen blev en Tupperware-forhandler anset for at være selvstændig erhvervsdrivende. Retten lagde blandt andet vægt på, at forhandleren frit bestemte arbejdstider, ligesom denne påtog sig en vis økonomisk risiko. Uagtet hvilket fortolkningsbidrag der bruges, er det dog åbenbart, at kriteriet, om at der skal udøves virksomhed, er indsat for at undgå tilfælde af passiv kapitalinvestering fra fast driftsstedsbegrebet.¹²¹

9.3.3.2 Udøvelse af virksomheden gennem det faste forretningssted

Der gælder ligeledes et kriterie om, at virksomheden skal udøves gennem det faste forretningssted.¹²² Det vil ifølge punkt 6 i kommentarerne til art. 5 i OECD's modeloverenskomst kræve, at der er personer, som på den ene eller den anden måde er afhængige af foretagendet, og som udfører foretagendets virksomhed i den stat, hvor det faste driftssted er beliggende. Særligt gennem det faste forretningssted fremgår det af kommentarerne, at begrebet ”hvorfra” skal fortolkes vidtrækkende, og det finder anvendelse på enhver situation, hvor udøvelsen af foretagendets aktivitet foretages på en bestemt lokalitet til foretagendets disposition for den forretningsmæssige virksomhed.¹²³ Dette kræver som udgangspunkt, at foretagendet udøver virksomhed helt eller delvist.¹²⁴ Der er intet krav om, at virksomheden bør være af produktiv karakter, men blot at driften udøves regelmæssigt.¹²⁵ Som nævnt i punkt 39 kan et foretagende udøve virksomhed på flere måder. I de fleste tilfælde vil det være en driftsherre eller personer i et ansættelsesforhold, som udfører driften af foretagendets virksomhed. Der kan også statueres fast driftssted, hvis foretagendets virksomhed hovedsageligt udføres med automatisk udstyr, og personalets virksomhed er begrænset til eksempelvis at opstille eller at kontrollere sådant udstyr.¹²⁶

¹²¹ Michelsen, Aage, m.fl., International Skatteret, 4. Udgave, Karnov Group, 2017, s. 361 f.

¹²² Michelsen, Aage, m.fl., International Skatteret, 4. Udgave, Karnov Group, 2017, s. 362

¹²³ OECD's modeloverenskomst med kommentarer (2017) art. 5, punkt 20

¹²⁴ OECD's modeloverenskomst med kommentarer (2017) art. 5, punkt 6

¹²⁵ OECD's modeloverenskomst med kommentarer (2017) art. 5, punkt 35

¹²⁶ OECD's modeloverenskomst med kommentarer (2017) art. 5, punkt 41

Overordnet kan der opstå tvivl vedrørende to forskellige tilfælde, når det skal vurderes, hvorvidt virksomheden udøves gennem det faste forretningssted. Det ene kan opstå, hvis et ikke-hjemmehørende foretagende udøver virksomhed, som ikke har tilstrækkelig association til kildelandet. Det andet kan opstå, hvor det faste forretningssted udøver virksomhed af hjælpende eller forberedende karakter i henhold til OECD's modeloverenskomst art. 5, stk. 4, men hvor der udøves kernevirksomhed uden for det faste forretningssted.¹²⁷

For det første tilfælde gælder det typisk i en situation vedrørende kunstig indkomstallokering, nærmere betegnet princippet om rette indkomstmodtager, som nævnt i LSRM 1983, 61. Sagen omhandler et dansk ægtepar, der har en dansk speditivirksomhed, og som har oprettet et kommanditselskab i Tyskland. Parret har lejet et lokale i Tyskland, men hovedparten af arbejdet bliver udøvet i Danmark, hvorfor Landsskatteretten fandt, at der ikke var grundlag for at statuere fast driftssted i Tyskland, eftersom virksomheden ikke blev udøvet gennem det faste forretningssted i Tyskland.¹²⁸

Det andet tilfælde drejer sig om den situation, hvor der udøves kernevirksomhed udenfor forretningsstedet. Som udgangspunkt kræves det, at der er personer, som på den ene eller den anden måde er afhængige af foretagendet, men som udfører foretagendets virksomhed i den stat, hvor det faste driftssted er beliggende. Det essentielle er, at udøvelsen bliver gjort i staten, hvor forretningsstedet er beliggende. I dansk administrativ praksis har Skatterådet accepteret situationer, hvor udenlandske foretagender med ansatte i Danmark, som arbejder hjemmefra, ikke får fast driftssted. Dette kan udledes af blandet andet TfS 2015, 718 SR, hvor en tysk virksomhed vil ansatte en person bosiddende i Danmark med eget hjemmekontor. Skatterådet bekræftede, at den ansattes arbejde for virksomheden skulle anses som værende af forberedende og hjælpende karakter, jf. art. 5, stk. 4 i OECD's modeloverenskomst. Dermed kunne der ikke statueres fast driftssted.

Den tredje betingelse om virksomhedsudøvelse blev også taget op i den tidligere nævnte afgørelse SKM2019.647.SR. Her er Spørger S et dansk indregistreret anpartsselskab, der påtænker at eje og drive servere, mm. beliggende i udlandet. Den legale ejer og operatør af dette udstyr vil være S, men

¹²⁷ Michelsen, Aage, m.fl., International Skatteret, 4. Udgave, Karnov Group, 2017, s. 362

¹²⁸ Laursen, Anders Nørgaard, Fast driftssted, 1. Udgave, Jurist- og Økonomforbundets forlag, 2011, s. 147 f.

S har muligheden for at eventuelt outsource driftsaktiviteten til selskaber ejet af A-koncernen. SKAT nævner, at det *”er videre en betingelse for statuering af fast driftssted, at foretagendet gennem det faste forretningssted udøver virksomhed, som går ud over at være forberedende eller hjælpende i forhold til foretagendets kernevirksomhed”*. Eftersom at S’ kerneforretning var et etablere og drive datacentre via servere, konkluderede SKAT derfor, at den virksomhed som blev udøvet gennem serverne ikke kunne anses for at være af forberedende eller hjælpende karakter, jf. punkt 129 til kommentarerne til art. 5 i OECD’s modeloverenskomst. Skatterådet tiltrådte SKATs indstilling og begrundelse.

9.3.3.3 Virksomhedsudøvelse opsummeret

I den tredje betingelse om udøvelse af virksomhed gennem det faste forretningssted skal det først vurderes, om der udøves virksomhed i kildelandet, og dernæst om virksomheden udøves gennem det faste forretningssted.

Der foreligger ikke eksempler i dansk retspraksis, hvori en digital forretningsmodel eller arketype decideret kan tilkobles. I stedet behandler Skatterådet endnu engang problemstillingen vedrørende servere i SKM2019.647.SR. Det kan heraf udledes, at såfremt kerneforretningen består i at etablere og drive datacentre via servere, kan en sådan virksomhed ikke anses for at være af forberedende eller hjælpende karakter. Virksomheden må derfor udøves gennem det faste forretningssted som følge heraf.

9.4 Bygge-, anlægs- eller monteringsarbejde

Det følgende afsnit er udelukkende med for forståelsen af begrebet fast driftssted, men eftersom følgende ikke har en videre betydning for afhandlingens problemstilling, behandles afsnittet ikke dybdegående. Den intern retlige hjemmel for bygge-, anlægs- eller monteringsarbejde skal findes i SEL § 2, stk. 2, 2. pkt. Dette medfører, at arbejdet udgør fast driftssted fra første dag. Modsat gælder der for OECD’s modeloverenskomst, at fast driftssted først kan statueres, hvis det opretholdes i mere end 12 måneder, jf. art. 5, stk. 3. Dette betyder som udgangspunkt, at et byggeprojekt, som varer mindre end 12 måneder, ikke udgør et fast driftssted, selvom der måtte være et værksted eller et kontor til stede. Det skal bemærkes, at bestemmelserne i SEL § 2, stk. 2, 2. pkt. og art. 5, stk. 3 har en mindre forskel i ordlyden, henholdsvis; ”monteringsarbejde og installationsarbejde”. Dette skal dog ikke tillægges en væsentlig betydning, da ordlyden skal fortolkes bredt, og ordlyden kan således

også omfatte anlæg af veje, renovering af bygninger, udlægning og udgravning. I TfS 1999, 409 LR fandt Ligningsrådet, at nedlæggelse af et optisk fiberkabel var omfattet af ordlyden i art. 5, stk. 3.¹²⁹ Eftersom de danske dobbeltbeskatningsoverenskomster ofte afspejler OECD's modeloverenskomst, vil Danmark ikke kunne gøre brug af den internretlige 1-dagesregel, hvis der er indgået en dobbeltbeskatningsoverenskomst med en anden stat. Dette betyder, at den praktiske betydning er mindre væsentlig i forbindelse med spørgsmålet om skattepligt.¹³⁰

9.5 Virksomhed af hjælpende eller forberedende karakter

En virksomhed, som udøver visse aktiviteter, kan være undtaget fra fastdriftsstedsbegrebet. Dette drejer sig grundlæggende om det tilfælde, hvor et forretningssted udelukkende anvendes eller opretholdes med henblik på at udøve virksomhed af hjælpende eller forberedende karakter, jf. SEL § 2, stk. 3, 1. pkt. Aktiviteter, som er undtaget, kan eksempelvis være udstillingslokaler og varelagre. I TfS 1991, 38 LR bad et amerikansk hjemmehørende selskab Ligningsrådet om en forhåndsbesked på, hvorvidt et dansk datterselskab ville statuere fast driftssted som følge af at håndtere varer på et varelager, der var etableret igennem tredjemand. Ligningsrådet lagde vægt på, at ordreoptagelser og salgsaftaler skulle finde sted i udlandet, samt at det danske datterselskab udelukkende vil agere som varelager, hvorfor der ikke vil blive statueret fast driftssted.¹³¹

Selve begrebet "virksomhed af forberedende eller hjælpende karakter" er implementeret i dansk ret ved lov nr. 1835 af 8. december 2020 med virkning fra 1. januar 2021 og begrebet er dermed i overensstemmelse med OECD's modeloverenskomst art. 5, stk. 4.¹³² I modsætning til ordlyden i den danske bestemmelse har OECD oplistet en række eksempler i art. 5, stk. 4, som potentielt ikke kan udgøre faste driftssteder. Disse er inkluderet i litra a-f. For eksempelvis har litra a følgende ordlyd: "*anvendelsen af anlæg udelukkende til oplagring, udstilling eller levering af varer tilhørende foretagendet*". Generelt gælder der for disse, at de kun er undtaget fra at statuere fast driftssted, hvis virksomheden, som udøves gennem forretningsstedet, er af hjælpende eller forberedende karakter. Det vil sige, at eksemplerne i litra a-f ingen selvstændig betydning har, og de er på den baggrund dermed ikke medtaget i intern dansk ret.^{133 134}

¹²⁹ Michelsen, Aage, m.fl., International Skatteret, 4. Udgave, Karnov Group, 2017, s. 367

¹³⁰ Laursen, Anders Nørsgaard, "RR.10.2021.22 – Nye regler om fast driftssted i dansk ret"

¹³¹ Michelsen, Aage, m.fl., International Skatteret, 4. Udgave, Karnov Group, 2017, s. 369

¹³² Laursen, Anders Nørsgaard, "RR.10.2021.22 – Nye regler om fast driftssted i dansk ret"

¹³³ Laursen, Anders Nørsgaard, "RR.10.2021.22 – Nye regler om fast driftssted i dansk ret"

¹³⁴ Lovforslag nr. L 28 fremsat d. 7. oktober 2020, s. 10

Sondringen mellem en virksomhed af forberedende eller hjælpende karakter og en virksomhed som ikke er dette, beror på vurderingen af, hvorvidt det faste forretningssted i sig selv fungerer som en væsentlig og betydningsfuld del af foretagendets virksomhed som helhed.¹³⁵ Dermed skal der foretages en konkret vurdering af, om de funktioner, som forretningsstedet udøver i forhold til virksomhedens økonomiske aktivitet, kan betragtes som værende udelukkende af forberedende eller hjælpende karakter.¹³⁶

Den materielle ændring i art. 5, stk. 4 i modeloverenskomsten fra 2014 til 2017 vil få en stor betydning for den digitale købmand, men også særligt webshoppene, der har et lager tilgængeligt i kildelandet. Webshoppene vil netop med sin fysiske tilstedeværelse i kildelandet gennem det fysiske lager kunne antages at opfylde betingelserne for et forretningssted og fasthedsbetingelsen samt hel eller delvis virksomhedsudøvelse herigennem, hvorefter det må undersøges, om lageret ifalder undtagelsesbestemmelsen. Den materielle ændring får netop indvirkning her, da varelageret tidligere udtrykkeligt har været undtaget i art. 5, stk. 4 i OECD's modeloverenskomst 2014. Det har nu ændret sig med den betydning, at det i artiklen understreges, at det beror på en konkret vurdering, hvorvidt varelageret undtages eller ej. Ændringen af modeloverenskomsten har derfor haft en vis betydning for traditionelle, men også digitaliserede virksomheder, da varelageret med en række medarbejdere i kildelandet nu oftere ikke vil kunne undtages fra at blive anset for værende et fast forretningssted. Kildelandet vil af samme årsag i højere grad blive tildelt beskatningsretten.¹³⁷

Hvor der tidligere har været tale om en objektiv vurdering, er det nu i stedet op til kildelandet at foretage en subjektiv vurdering af, hvorvidt varelageret er af hjælpende eller forberedende karakter. Vurderingen foretages på baggrund af en vejledning i punkt 59 i OECD's modeloverenskomst 2017 med kommentarer. Denne oplister, at det afgørende kriterium for, hvorvidt der er tale om forberedende eller hjælpende karakter, er, om det faste forretningssted repræsenterer en væsentlig og betydningsfuld del af foretagendets samlede virksomhed. Vurderingen afgøres af faktorer, der omfatter webshoppens samlede forretningsmæssige virksomhed.¹³⁸ En sådan forretningsmodel, der minder meget om Zalando som nævnt i afsnit 7.3.2 behandles netop i OECD's modeloverenskomst

¹³⁵ Michelsen, Aage, m.fl., International Skatteret, 4. Udgave, Karnov Group, 2017, s. 369

¹³⁶ OECD's modeloverenskomst med kommentarer (2017) art. 5, punkt 59

¹³⁷ Laursen, Anders Nørsgaard, "SR.2018.111 - Ændringer af fast driftsstedesdefinitionen afledt af BEPS-projektet"

¹³⁸ OECD's modeloverenskomst med kommentarer (2017) art. 5, punkt 62

med kommentarer punkt 62. Et foretagende, eksempelvis i land A, har en stor lagerbygning i land B. Der arbejder et betydeligt antal ansatte i denne lagerbygning, der har til formål at opbevare og levere varer ejet af webshoppen, som denne sælger på en webside til kunder i land B. En sådan lagerbygning betragtes ikke som værende omfattet af begrebet hjælpende eller forberedende, da opbevaringen og udleveringen udgør en vigtig del af driften af webshoppen. Lagerbygningen kræver et antal ansatte, der betragtes som en væsentlig del af webshoppens salgs- og distributionsvirksomhed.¹³⁹

Det har fra et praktisk synspunkt foranlediget skepsis, hvorvidt et skift fra en objektiv vurdering til en subjektiv vurdering gavner. Dette skyldes, at det kan være en særdeles vanskelig øvelse at opnå en uniform retsstilling, da det enkelte kildeland nu ved fortolkningen kan lægge særlig vægt på forskellige aspekter i vurderingen.¹⁴⁰

9.6 Sekundære kriterium

Det sekundære kriterium, eller ”agentreglen”, beskrives for at forstå fast driftsstedsbegrebet. Hvis det først er konkluderet, at der ikke er fast driftssted efter det primære kriterium, eller at der bliver drevet bygge-, anlægs- eller monteringsvirksomhed, kan det undersøges, hvorvidt det sekundære kriterium kan finde anvendelse. Reglen findes i SEL § 2, stk. 4 samt art. 5, stk. 5 i OECD’s modeloverenskomst. Grundlæggende kan agentreglen anvendes, når en virksomhed vælger at drive sin virksomhed i en anden stat igennem en fysisk eller juridisk person, eksempelvis en repræsentant. Det kræves ikke, at repræsentanten har fuldmagt til at indgå aftaler på virksomhedens vegne, men derimod kræves det, at denne spiller en afgørende rolle ved indgåelse af aftaler, som rutinemæssigt indgås uden at blive ændret væsentligt af virksomheden efterfølgende.^{141 142}

Det er vigtigt at bemærke, at agentreglen skal forstås i sammenhæng med henholdsvis SEL § 2, stk. 5 og art. 5, stk. 6 i OECD’s modeloverenskomst, da disse bestemmelser indskrænker agentreglens anvendelsesområde. Ifølge bestemmelserne finder agentreglen ikke anvendelse, når repræsentanten driver virksomhed i Danmark som uafhængig repræsentant og dermed handler for selskabet, foreningen mv. indenfor rammerne af virksomheden.¹⁴³ Det afgørende er, om repræsentanten er økonomisk eller juridisk afhængig af det udenlandske selskab. Der skal dermed foretages en konkret

¹³⁹ OECD’s modeloverenskomst med kommentarer (2017) art. 5, punkt 62

¹⁴⁰ Laursen, Anders Nørgaard, ”SR.2018.111 - Ændringer af fast driftssteddefinitionen afledt af BEPS-projektet”

¹⁴¹ Michelsen, Aage, m.fl., International Skatteret, 4. Udgave, Karnov Group, 2017, s. 370

¹⁴² Lovforslag nr. L 28 fremsat 7. oktober 2020, s. 11

¹⁴³ Michelsen, Aage, m.fl., International Skatteret, 4. Udgave, Karnov Group, 2017, s. 370 f.

vurdering af henholdsvis omfanget af virksomhedens instruktion til repræsentanten samt kontrollen af repræsentantens udførsel af opgaver. Hvis virksomheden har detaljerede instruktionsbeføjelser i forhold til repræsentanten, kan repræsentanten ikke anses som værende uafhængig af virksomheden.¹⁴⁴

De to følgende afgørelser er udelukkende inkluderet for at adressere, at store multinationale digitale koncerner kan have faste driftssteder som følge af agentreglen. I en afgørelse¹⁴⁵ fra den franske administrative appeldomstol mellem de franske skattemyndigheder og Google, skulle domstolen tage stilling til, hvorvidt Google Irland havde fast driftssted i Frankrig i form af Google Frankrig, jf. art. 2(9)(c) i dobbeltbeskatningsoverenskomsten mellem Frankrig og Irland.¹⁴⁶ Google udbyder den såkaldte ”AdWords”-tjeneste, som blandt andet giver annoncører mulighed for at promovere visse søgeresultater. På det europæiske marked er Google Irland den ansvarlige kontrakts part. AdWords kan enten være styret gennem en online salgsorganisation, hvor annoncørerne håndterer det på egen hånd eller ved en direkte salgsorganisation (DSO), hvor Google Frankrig hjælper. Ifølge de franske skattemyndigheder havde Google Frankrig derfor fast driftssted, da de bistod i blandt andet erhvervelse af nye kunder samt kontraktforhandlinger på vegne af Google Irland. Domstolen lagde vægt på, at selvom Google Frankrigs handlinger var kritiske og betydningsfulde, når der skulle etableres kontrakter med DSO-annoncører, så ville dette ikke resultere i, at Google Frankrig blev anset som værende den udøvende kontrakts part, da de formelt ikke underskrev kontrakterne. Domstolen lagde ligeledes vægt på, at Google Irland havde den endelig beslutning, eftersom denne placerede og validerede annoncerne. Dermed kunne Google Frankrig ikke anses at være fast driftssted for Google Irland.¹⁴⁷

Google-afgørelsen står i kontrast til en afgørelse¹⁴⁸ fra den franske administrative domstol, *Conseil d’Etat*, hvor denne skulle vurdere, hvorvidt et irsk hjemmehørende selskab, Valueclick International (senere omdøbt til Conversant International Ltd.) havde fast driftssted i Frankrig via det franske datterselskab, Valueclick Frankrig. Valueclick International udførte digitale markedsføringsaktiviteter i Europa gennem lokale datterselskaber, herunder Valueclick Frankrig.

¹⁴⁴ Lovforslag nr. L 28 fremsat 7. oktober 2020, s. 8

¹⁴⁵ Frankrig vs. Google, April 2019, Administrative Court of Appeal, Case N° 17PA03065

¹⁴⁶ Fast driftsstedsbegrebet er i overensstemmelse med OECD’s modeloverenskomst

¹⁴⁷ Vergnat, Antoine, ” Despite Appeals Win, Google Agrees To Eur 1B Settlement To Avoid Criminal Prosecution”, Februar 2020

¹⁴⁸ Frankrig vs Valueclick Ltd., December 2020, Supreme Administrative Court (CAA), Case No 420174

Markedsføringsservicen bestod af en digital platform, som forbandt annoncører der ønskede at promovere deres produkter, med udgivere som kunne publicere annoncerne for disse. Valueclick ville herefter modtage kommission for det salg, som annoncen genererede. Valueclick Frankrig skulle assistere med markedsføring, forhandle med kunder lokalt i Frankrig samt bidrage med administrative ydelser til det irske moderselskab. Conseil d'Etat lagde vægt på, at Valueclick Frankrig forhandlede på vegne af Valueclick Irland, da beslutningen om indgåelse af en kontrakt med en kunde samt andre opgaver reelt blev udført af medarbejderne i Valueclick Frankrig. Kontrakterne blev derefter underskrevet af Valueclick Irland. Conseil d'Etat fastslog, at aftalerne og dispositionerne, som var foretaget af Valueclick Frankrig, var juridisk bindende for Valueclick Irland, selvom det franske selskab ikke formelt underskrev kontrakterne. Conseil d'Etat fandt, at Valueclick Irland udøvede virksomhed gennem Valueclick Frankrig, som blev anset for en afhængig agent og dermed et fast driftssted.¹⁴⁹ Denne afgørelse adskiller sig dermed fra Google-afgørelsen, hvor der blev lagt vægt på, hvor kontrakten formelt blev underskrevet. I litteraturen bemærkes det, at domstolens afgørelse i Valueclick-sagen anvender en bred OECD-fortolkning af agentreglen, da fast driftsstedsbegrebet bliver udvidet til de situationer, hvor agenten spiller hovedrollen i kontraktindgåelsen, men hvor selve principalen formelt underskriver kontrakten.¹⁵⁰

9.7 Anti-fragmentering

Der gælder en undtagelse til undtagelsen i SEL § 2, stk. 3, 1.pkt. om, at en virksomhed som udøver aktiviteter af hjælpende eller forberedende karakter ikke kan udgøre fast driftssted. Denne undtagelse er den såkaldte *anti-fragmenteringsregel*, og den er placeret i SEL § 2, stk. 3, 2. pkt. Reglen er implementeret fra art. 5, stk. 4, nr. 1 i OECD's modeloverenskomst. Afsnittet om anti-fragmenteringsreglen er med for at give en holistisk forståelse af fast driftsstedsbegrebet, og det vil derfor kun blive beskrevet kort. Grundlæggende bruges reglen, når et selskab opdeler (og dermed fragmenterer) dens aktiviteter i flere forretningssteder i kildelandet, og på den måde bliver selskabet omfattet af undtagelsen i SEL § 2, stk. 3, 1. pkt. samt art. 5, stk. 4. Ved at gøre dette vil selskabet muligvis undgå kildelandsbeskatning, da de enkelte aktiviteter i sig selv ikke vil kunne statuere fast driftssted. Anti-fragmenteringsreglen vil således imødegå denne omgåelsesmulighed ved, at der skal

¹⁴⁹ Vergnat, Antoine, "French Supreme Tax Court Upholds Broad Interpretation of Permanent Establishment, Partially Overturns Protective Google Case Precedents on Dependent Agents", December 2020

¹⁵⁰ Banner-Voigt, Erik, "RR.2.2021.110 – UDLANDSNYT", 2021

foretages en helhedsvurdering af om virksomheden, der udøves i Danmark, kan anses for at være af hjælpende eller forberedende karakter.¹⁵¹

10 Søjle 1 i OECD's internationale skatteaftale

Mens globaliseringen og de digitale forretningsmodeller har oplevet en rivende udvikling, har fast driftsstedesreglerne ikke haft samme fornyelser, og reglerne har således ikke matchet tidens trends. Det fremgår således også af kapitel 9, at mange af de digitale forretningsmodeller typisk ikke beskattes efter fast driftsstedesreglerne, da der ikke foreligger samme fysiske tilstedeværelse end for arketyper såsom den digitale købmand eller den digitale producent. Det betyder med andre ord, at virksomheder med de nuværende skatteregler kan deltage aktivt i det økonomiske miljø for en jurisdiktion uden at være fysisk til stede og herved ikke betale skat til den pågældende jurisdiktion.¹⁵² Det er imidlertid ikke muligt at opdatere reglerne i samme hastighed, da implementering af nye internationale skatteregler er en omstændig proces, hvortil der kræves en konsensus imellem landene.¹⁵³ En reform af de internationale skatteregler med det formål at imødekomme udfordringen ved de digitale forretningsmodeller har længe været en prioritet for det internationale fællesskab - blandt andet i OECD. Digitaliseringen blev, som tidligere nævnt i kapitel 9.1.1, sat på dagsordenen i BEPS-projektets indsatsområde 1, hvor det her blev omtalt, at økonomien digitaliseres, og det som et resultat heraf ville være svært at afgrænse den digitale økonomi og skatteudfordringerne herved. Siden BEPS-rapporten i 2015 har "Inclusive Framework" medlemmerne forsøgt at arbejde på en global skatteaftale. I oktober 2020 blev et "blueprint" af skatteaftalen publiceret. Heraf fremgik det, at skatteaftalen var baseret på to søjler. Hvor søjle 2 hovedsageligt fokuserer på en global minimumsskat, fokuserer søjle 1 mere på nye nexus- og indkomstallokeringsregler. Dette sker for at sikre, at allokeringen af beskatningsrettighederne med hensyn til virksomheders overskud ikke længere udelukkende er begrænset til en fysisk tilstedeværelse i en stigende digitaliseret tidsalder,¹⁵⁴ som de nuværende fast driftsstedesregler ellers blandt andet kræver i sine betingelser. Der er i aftalen stadig enighed om, at dobbeltbeskatning skal undgås, og tillige skal aftalen være så enkel som mulig.

¹⁵¹ Laursen, Anders Nørsgaard, "RR.10.2021.22 – Nye regler om fast driftssted i dansk ret"

¹⁵² OECD, "Tax Challenges Arising from Digitalisation – Report on Pillar One Blueprint: Inclusive Framework on BEPS, OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project", Oktober 2020, s. 19

¹⁵³ OECD, "Tax Challenges Arising from Digitalisation – Report on Pillar One Blueprint: Inclusive Framework on BEPS, OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project", Oktober 2020, s. 10

¹⁵⁴ OECD, "Tax Challenges Arising from Digitalisation – Report on Pillar One Blueprint: Inclusive Framework on BEPS, OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project", Oktober 2020, s. 10

Aftalen var vigtig at få udarbejdet for medlemmerne for den skattemæssige sikkerhed, da den blandt andet kan fungere som værktøj til forebyggelse og bilæggelse af skattemæssige tvister for digitale selskaber.

Blueprintet er udformet med udgangspunkt i at skulle danne en ramme for det videre arbejde med beskatningen af den digitale økonomi med det potentiale at skulle forme en mere fair og effektiv allokering af beskatningsreglerne.¹⁵⁵ Det er med andre ord intentionen, at blueprintet fungerer som et fundament for en fremtidig aftale, og det tilbyder således et solidt udgangspunkt for en fremtidig aftale. Den 8. oktober 2021 blev der opnået konsensus mellem 137 medlemslande af ”Inclusive Framework” vedrørende denne skatteaftale. Aftalen skulle fastlægge nye principper vedrørende beskatningen af de helt store multinationale koncerner i verden.¹⁵⁶ Det må opsummerende nævnes, at som beskrevet i metodeafsnittet, forudsættes det, at aftalen er endeligt vedtaget til trods for, at den reelt set ikke er det.

Søjle 1 kan siges at bestå af tre elementer: (i) beløb A, (ii) beløb B og (iii) processer til at forbedre skattesikkerheden gennem effektive mekanismer, som skal forebygge tvister. Disse gennemgås nærmere i de følgende afsnit.

10.1 Beløb A

Ifølge blueprintet skal beløb A være en overlapning på de eksisterende nexus- og profitallokeringsregler. Beløb A skal gælde bredt og ikke begrænses til et mindre antal af multinationale koncerner i en bestemt branche. Inclusive Framework er dog opmærksomme på, at den ikke kan gælde for alle multinationale koncerner, hvorfor de har været nødsaget til at sætte visse tærskler og andre funktioner for at holde en vis målrettet tilgang. Samtidig har man med henblik på skatteadministrationens nuværende kapacitet ønsket at minimere selve omkostningerne ved overholdelse af reglerne.¹⁵⁷ Ligeledes har der for OECD’s side været fokus på at udvikle en model, som kan rumme den hastige digitale udvikling, der foregår. På grund af globaliseringen og digitaliseringen kan virksomheder operere i markedsjurisdiktioner uden nødvendigvis at bidrage til

¹⁵⁵ OECD, ”Tax Challenges Arising from Digitalisation – Report on Pillar One Blueprint: Inclusive Framework on BEPS, OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project”, Oktober 2020, s. 8

¹⁵⁶ OECD, ”Statement on a Two-Pillar Solution to Address the Tax Challenges Arising from the Digitalisation of the Economy”, Oktober 2021, s. 1

¹⁵⁷ OECD, ”Tax Challenges Arising from Digitalisation – Report on Pillar One Blueprint: Inclusive Framework on BEPS, OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project”, Oktober 2020, s. 12

den pågældende markedsjurisdiktions infrastruktur og aktiviteter. Derfor havde OECD i sin redegørelse fra 30. januar 2020, samt i det efterfølgende blueprint udelukkende fokuseret på to typer af forretningsmodeller.¹⁵⁸ Disse er henholdsvis betegnet som: ”Automated Digital Services” (ADS) og ”Consumer Facing Businesses” (CFB). ADS er virksomheder, som yder automatiseret og standardiseret digitale tjenester til brugere. Disse virksomheder er ofte kendetegnet ved at bruge data og indhold genereret af brugerne til at udvikle deres services og profitere af dette. CFB er virksomheder, som yder salg af varer og tjenester til forbrugere. Dette inkluderer også salg gennem for eksempel forhandlere.¹⁵⁹

Sidenhen er fokuset dog flyttet fra de digitale forretningsmodeller til at være de største og mest profitable virksomheder. Dette skete første gang i redegørelsen fra 1. juli 2021, hvor Inclusive Framework meldte ud, at medlemmerne var blevet enige om hovedelementerne af søjle 1 og 2.¹⁶⁰ I oktober 2021 blev en mere detaljeret plan offentliggjort, hvilket havde forholdsvis få ændringer. Heri blev det fastlagt, at markedsjurisdiktionen skal have beskatningsretten til 25 procent af den del af en koncerns indkomst før skat, der overstiger en profitmargin på 10 procent; det såkaldte ”Quantum”. Dette er forudsat, at de resterende kriterier er opfyldt.¹⁶¹ Disse kriterier bliver gennemgået i de følgende afsnit.

10.1.1 Anvendelsesområde

Grundlæggende skal reglerne for anvendelsesområdet afgøre, hvorvidt en koncern vil være omfattet af beløb A. Anvendelsesområdet for beløb A har udviklet sig i takt med, at fokuset fra ADS og CFB-forretningsmodellerne er skiftet til at være de største profitable, multinationale virksomheder. OECD udgav modelreglerne for anvendelsesområdet den 4. april 2022¹⁶², som var udarbejdet af Task force på digital økonomi (TFDE)¹⁶³. Der tages derfor udgangspunkt i disse modelregler i de følgende afsnit.

¹⁵⁸ OECD, ”Statement by the OECD/G20 Inclusive Framework on BEPS on the Two-Pillar Approach to Address the Tax Challenges Arising from the Digitalisation of the Economy”, Januar 2020, s. 9

¹⁵⁹ OECD, ”Statement by the OECD/G20 Inclusive Framework on BEPS on the Two-Pillar Approach to Address the Tax Challenges Arising from the Digitalisation of the Economy”, Januar 2020, s. 10 f.

¹⁶⁰ OECD, ”Statement on a Two-Pillar Solution to Address the Tax Challenges Arising from the Digitalisation of the Economy”, Juli 2021

¹⁶¹ OECD, ”Statement on a Two-Pillar Solution to Address the Tax Challenges Arising from the Digitalisation of the Economy”, Oktober 2021, s. 1 f.

¹⁶² OECD, ”Pillar One – Amount A: Draft Model Rules for Domestic Legislation on Scope”, 4. April 2022

¹⁶³ Task force på digital økonomi er en underafdeling i Inclusive Framework

Modelreglerne for anvendelsesområdet er konstrueret, så de kun er gældende for store og meget profitable virksomheder. Ligeledes er de som udgangspunkt lavet, så de fremstår af kvantitative og objektive kriterier. Beløb A skal som udgangspunkt gælde for det ultimative moderselskab i en koncern, som normalt udarbejder koncernregnskabet. Modelreglerne oplister desuden en række undtagelser til hvilke juridiske enheder, der skal undlades fra beløb A. Dette inkluderer statslige selskaber, internationale organisationer, nonprofit organisationer samt pensionsfonde og investeringsfonde, hvor der gælder visse yderligere krav for de to sidstnævnte. For at koncernen vil være omfattet af beløb A, skal denne opfylde to tærskelprøver. Disse er henholdsvis kendetegnet som; globalomsætningstesten og rentabilitetstesten.¹⁶⁴

10.1.1.1 Globalomsætningstesten

For at globalomsætningstesten er opfyldt, skal koncernen have en global omsætning på mere end 20 milliarder euro, svarende til cirka 150 milliarder kr. for en periode på 12 måneder, jf. modelreglernes art. 1, stk. 2, litra a. En ”periode” er i denne sammenhæng defineret som den rapporteringsperiode, det ultimative moderselskab i koncernen udarbejder koncernregnskabet på baggrund af. Hvis perioden er kortere eller længere end 12 måneder, vil beløbet på de 20 mia. euro blive justeret proportionelt med perioden. Selve beløbet beregnes i overensstemmelse med kvalificerede regnskabsstandarder. Det skal bemærkes, at TFDE undersøger, hvorvidt det er muligt at introducere flere deltests, som skal gøre det nemmere at vurdere, om koncernerne overskrider grænsen på 20 mia. euro. Dette drejer sig om en gennemsnitlig mekanisme og en test af tidligere perioder.¹⁶⁵ Ligeledes vil beløbet, ifølge redegørelsen fra 8. oktober 2021, blive reduceret til 10 mia. euro efter syv år, hvis søjle 1 er succesfuldt gennemført.¹⁶⁶

10.1.1.2 Rentabilitetstesten

Såfremt globalomsætningstesten er opfyldt, skal det tjekkes, hvorvidt rentabilitetstesten kan efterkommes, jf. modelreglernes art. 1, stk. 2, litra b. Rentabilitetstestens formål er at skabe en vis form for neutralitet og stabilitet for, hvordan beløb A afregnes. Dette er især gældende for koncerner med ustabil rentabilitet, således disse ikke bliver uhensigtsmæssigt inddraget i beløb A. Rentabilitetstesten består af tre tests, som skal vurdere, hvorvidt koncernen har en profitmargin før

¹⁶⁴ OECD, ”Pillar One – Amount A: Draft Model Rules for Domestic Legislation on Scope”, 4. April 2022, s. 2 ff.

¹⁶⁵ OECD, ”Pillar One – Amount A: Draft Model Rules for Domestic Legislation on Scope”, 4. April 2022, s. 2 ff.

¹⁶⁶ OECD, ”Statement on a Two-Pillar Solution to Address the Tax Challenges Arising from the Digitalisation of the Economy”, Oktober 2021, s. 1

skat på over 10 procent. For den første test er der et krav om, at profitmarginen skal være over 10 procent i den aktuelle periode. Dernæst skal profitmarginen ligeledes være oversteget i to ud af de fire foregående perioder i den anden test. Slutteligt skal der i den tredje testes, at gennemsnittet for de fire foregående perioder og den aktuelle periode overstiger 10 procent i profitmargin.¹⁶⁷

Det skal bemærkes, at der i ordlyden af de to sidstnævnte tests er et krav om, at disse sker på løbende basis. TFDE bemærker i kommentarerne til modelreglerne, at dette eventuelt kan laves om, så testene er en adgangstest i de situationer, hvor en koncern ikke tidligere har opfyldt kravene. Desuden bemærkes det i kommentarerne, at indførelsen af en gennemsnitsmekanisme, som udelukkende agerer som adgangstest, vil reducere de tilfælde, hvor en koncern, der normalt er rentabel og opfylder testen, vil blive udelukket, såfremt profitmarginen er væsentlig under niveauet i ét år.¹⁶⁸

10.1.1.3 Undtagede aktiviteter

Der gælder desuden, at visse aktiviteter er undtaget fra anvendelsesområdet af beløb A. Dette gælder henholdsvis ekstraktionsaktiviteter og regulerede finansielle tjenesteaktiviteter.

Ekstraktionsaktiviteter er salg fra ekstraktionsprodukter, for eksempel udvinding af gas eller mineraler. For at koncernens ekstraktionsaktiviteter kan blive undtaget fra beløb A, skal koncernen have omsætning fra udnyttelse af ekstraktionsprodukter og have anvendt relevante processer, herunder undersøgelser, udvikling samt udvinding. Definitionen for ekstraktionsaktiviteter består af to elementer; en produkttest og en aktivitetstest, som begge skal opfyldes for, at aktiviteten kan blive undtaget fra beløb A. Produkttesten skal tjekke, om koncernen sælger et produkt omfattet af definitionen ekstraktionsaktiviteter. For aktivitetstesten gælder der det, at koncernen enten skal foretage udforskning, udvikling eller udvinding for at erhverve produktet. Når koncernen har konkluderet, at denne foretager ekstraktionsaktiviteter, skal koncernen teste, hvorvidt denne opfylder de resterende krav for at blive omfattet af beløb A, herunder globalomsætningstesten og rentabilitetstesten. Koncernen skal således isolere og fratrække den omsætning, som vedrører disse ekstraktionsaktiviteter.¹⁶⁹

¹⁶⁷ OECD, "Pillar One – Amount A: Draft Model Rules for Domestic Legislation on Scope", 4. April 2022, s. 2 ff.

¹⁶⁸ OECD, "Pillar One – Amount A: Draft Model Rules for Domestic Legislation on Scope", 4. April 2022, s. 5 f.

¹⁶⁹ OECD, "Pillar One – Amount A: Extractives Exclusion", 14. April 2022, s. 2 ff.

De regulerede finansielle tjenesteaktiviteter er tjenester, som en reguleret finansiell institution står bag. En reguleret finansiell institution omfatter depotinstitutter, realkreditinstitutter, investeringsinstitutter, forsikringsinstitutter, kapitalforvaltere, ”et blandet finansielt institut” samt en RFI-serviceenhed. Grundlæggende har alle disse regulerede finansielle institutioner tre elementer, som skal opfyldes. Dette indebærer, at de har en licens, overholder et kapitalkrav og udøver aktiviteter, som kan kendetegnes som finansielle tjenesteaktiviteter. Hvis der er tale om regulerede finansielle tjenesteaktiviteter, vil disse således også blive undtaget fra beløb A.¹⁷⁰

10.1.2 Reglerne for nexus

Det anerkendes i blueprintet, at den nye internationale skatteaftale må indeholde nye nexusregler for indtægter inden for anvendelsesområdet, da den digitale tidsalder medfører, at beskatningsretten ikke længere udelukkende kan bestemmes på baggrund af en fysisk tilstedeværelse. Som nævnt ovenstående sigter aftalen efter at ramme de multinationale virksomheder, der vedvarigt er i stand til at deltage aktivt i det økonomiske liv af en jurisdiktion uden nødvendigvis at have en skattepligtig tilstedeværelse i den pågældende jurisdiktion, hvilket de nuværende nexusregler netop er baseret på. Formålet med udformningen af de nye nexusregler er at beskytte mindre markedsjurisdiktioner og særligt udviklingsøkonomiernes interesser.¹⁷¹

De nye nexusregler kan kun afgøre, hvorvidt en jurisdiktion er berettiget til en allokering af beløb A og ikke, hvorvidt beløb A kan beskattes i jurisdiktionen. Derved ændres nexus ikke med henblik på andre skatteformål, told eller ikke-skattemæssige områder. Det betyder med andre ord, at de nye nexusregler ikke vil påvirke anvendelsen af de eksisterende regler om fast driftssted, der fortsat vil fungere.¹⁷²

Der foretages en nexus test for, hvornår en del af beløb A falder inden for anvendelsesområdet. Det er kun markedsindtægterne for en koncern, der genereres i markedsjurisdiktionen, som vil kunne ifalde de nye nexus regler. Det følger af blueprintet, at der skal fastsættes tærskelværdier for hvilke indikatorer, der kan anses at være relevante ved fastlæggelsen af nexus. I fastlæggelsen af disse

¹⁷⁰ OECD, ”Pillar One – Amount A: Draft Model Rules for Domestic Legislation on Scope”, 4. April 2022, s. 3 ff.

¹⁷¹ OECD, ”Tax Challenges Arising from Digitalisation – Report on Pillar One Blueprint: Inclusive Framework on BEPS, OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project”, Oktober 2020, s. 64

¹⁷² OECD, ”Tax Challenges Arising from Digitalisation – Report on Pillar One Blueprint: Inclusive Framework on BEPS, OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project”, Oktober 2020, s. 65

tærskelværdier er der gjort flere overvejelser, eftersom mange multinationale virksomheder ikke vil ifalde anvendelsesområdet, såfremt tærskelværdien sættes for højt. Ligeledes er der gjort overvejelser, om der skal gælde flere tærskelværdier afhængig af jurisdiktionens størrelse.¹⁷³ Tærskelværdierne fremgår også af selve aftalen, hvor testen vil anses at kunne være opfyldt, når den multinationale virksomhed, der ifalder anvendelsesområdet, har indkomster på mindst en mio. euro fra jurisdiktionen, hvorfra spørgsmålet om nexus opstår. For mindre jurisdiktioner med en BNP på under 40 mia. euro opfyldes nexustesten, såfremt der er indkomster på mindst 250.000 euro.¹⁷⁴

Nexusreglerne må derfor også læses i sammenhæng med indkomstkildereglerne for at definere, hvilke indkomster der kan anses for at udspringe fra jurisdiktionen.

De nye internationale skatteregler forventes at have en mulig effekt på de digitale selskaber, da de nye nexusregler bevirker, at der nu blot skal eksistere en vis minimumtilstedeværelse i kildelandet, såfremt virksomheden falder inden for skatteaftalens anvendelsesområde. Tilstedeværelsen beror på et indkomstgrundlag i kildelandet fremfor en fysisk tilstedeværelse, som tilfældet er i de nuværende fast driftsstedesregler. Ændringen vil med andre ord finde anvendelse på alle de nævnte forretningsmodeller og arketyper. Dette skyldes, at vurderingen, af hvorvidt en koncern ifalder beløb A-skattepligten, beror på en konkret indkomstvurdering, hvorimod der i fast driftsstedesreglerne foretages vurderinger af, hvorvidt der ifaldes fast forretningssted, og om der udøves virksomhed herigennem.

Såfremt koncernen ifalder anvendelsesområdet for aftalen, skal der som udgangspunkt være en indkomst i det enkelte land på mindst en million euro for, at der kan indtræde en beskatningsret for dét land. Beløbet med en million euro er udgangspunktet, da det er bestemt af hensyn til udviklingslande, at koncerner, der opererer i lande med en BNP på under 40 milliarder euro, blot skal have en indkomst på mindst 250.000 euro i dét (udviklings)land for, at der kan ifaldes en beskatningsret til landet. Reglen om nexus tilsiger netop kun, hvorvidt et land er kvalificeret til en beløb A allokering.

¹⁷³ OECD, "Tax Challenges Arising from Digitalisation – Report on Pillar One Blueprint: Inclusive Framework on BEPS, OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project", Oktober 2020, s. 66

¹⁷⁴ OECD, "Pillar One – Amount A: Draft Model Rules for Nexus and Revenue Sourcing", 4. Februar 2022, s. 5

En vigtig betragtning i forbindelsen med den nye beskatning af disse digitale selskaber er, at aftalen formodentlig kun vil have en indvirkning på verdens 100. største og mest profitable koncerner.¹⁷⁵ Dette skyldes de høje tærskelværdier, der er fastsat i beløb A's anvendelsesområde. Det må derfor klart understreges, at det nødvendigvis ikke er alle arketyper og forretningsmodeller, som bliver påvirket af de nye regler til trods for, at de nævnes ovenfor. I stedet vil det kun være de allerstørste koncerner inden for forretningsmodellen eller arketypen.

10.1.3 Indkomstkildereglerne

Det var i henhold til blueprintet påtænkt, at den nye internationale skatteaftale var tiltænkt udformet på en sådan måde, at de multinationale virksomheder inden for anvendelsesområdet ikke skulle pådrage sig uforholdsmæssigt store omkostninger ved indførelsen af disse regler. Det var derfor nødvendigt med indkomstkildereglerne, der som nævnt ovenfor bestemmer hvilke indkomster, der skal behandles som hidrørende fra en bestemt markedsjurisdiktion. Disse regler supporteres af en række specifikke indikatorer, der er underlagt et defineret hierarki. Hierarkiet bidrager til fleksibilitet, da den imødekommer og anerkender de forskellige måder, hvorpå multinationale virksomheder indsamler oplysninger i henhold til deres forretningsmodeller. Samtidig bidrager hierarkiet med et defineret sæt af acceptable specificerede indikatorer, der kan anvendes til sikkerhed for multinationale virksomheder og skatteadministrationer til at opnå enstemmige resultater.

Virksomhederne skal benytte hierarkiet i en prioriteret rækkefølge. Dette betyder, at den første indikator i hierarkiet typisk skal anvendes, da det vil være den mest præcise. Alternativt kan sekundære indikatorer benyttes, såfremt den første indikator ikke var rimeligt tilgængelig, eller hvis den multinationale virksomhed kan begrunde, at den primære indikator ikke var pålidelig.¹⁷⁶ Det må her bemærkes, at reglerne også yder vejledning for, hvornår en indikator ikke kan anses at være tilgængelig eller pålidelig med det formål at mindske eventuelle tvister mellem virksomheder og skatteadministrationer. En indikator kan eksempelvis anses for at være utilgængelig i det tilfælde, hvor oplysningen ikke er i virksomhedens besiddelse, og der er taget rimelige skridt til at skaffe dem.

¹⁷⁵ Rapoport, Alan, "A global tax deal is at hand. Here's how it would work.", Oktober 2021

¹⁷⁶ OECD, "Tax Challenges Arising from Digitalisation – Report on Pillar One Blueprint: Inclusive Framework on BEPS, OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project", Oktober 2020, s. 70

En indikator kan i et andet tilfælde anses for at være upålidelig i det tilfælde, hvor virksomheden kan begrunde, at indikatoren ikke er en sand gengivelse af princippet i indkomstkildereglerne.¹⁷⁷

I reglerne fastlægges et princip inden for hver type af indtægt, der ifalder anvendelsesområdet, hvorefter princippet ledsages af en række specifikke indikatorer. Dette vil de multinationale virksomheder kunne anvende til at identificere jurisdiktionen, hvorfra indkomsten skabes. Princippet for et direkte salg vil eksempelvis være, at indtægterne vil blive henført til den jurisdiktion, hvor den endelige levering til kunden sker. Den acceptable indikator vil her være jurisdiktionen for leveringsadressen eller den detailforretning, hvorfra varen sælges.

Indikatorerne er delt op i fem typer, hvorefter der gælder flere underkategorier. De fem typer er:

1. Færdigvarer (Finished Goods)
2. Komponenter (Components)
3. Service (Services)
4. Immaterielle aktiver (Intangible Property)
5. Materielle aktiver (Real Property)

Den typiske primære indikator vil være den fysiske lokation, hvor slutbrugeren befinder sig, eller hvor servicen reelt udføres. Dette vil være, hvad enten der er tale om en onlinereklame, et digitalt produkt eller andet lignende digitalt.¹⁷⁸

Det var oprindeligt tiltænkt i blueprintet af søjle 1, at indkomstkildereglerne skulle supporteres af kommentarer, der skulle forklare betydningen af ADS og CFB samt hierarkiet for indikatorerne og dokumentationskrav. Der er i skatteaftalen set bort fra forretningsmodellerne ADS og CFB,¹⁷⁹ hvorfor følgende afsnit blot behandler kommentarerne vedrørende hierarkiet for indikatorerne og dokumentationskravet. Det må endvidere bemærkes, at de endelige kommentarer i øjeblikket ikke er inkluderet i skatteaftalen, det de udarbejdes efter den offentlige konsultation for aftalen. Derfor behandles kommentarerne med de formål, blueprintet fastlagde.

¹⁷⁷ OECD, "Tax Challenges Arising from Digitalisation – Report on Pillar One Blueprint: Inclusive Framework on BEPS, OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project", Oktober 2020, s. 70

¹⁷⁸ OECD, "Pillar One – Amount A: Draft Model Rules for Nexus and Revenue Sourcing", 4. Februar 2022, s. 9 ff.

¹⁷⁹ OECD, "Pillar One – Amount A: Draft Model Rules for Nexus and Revenue Sourcing", 4. Februar 2022, s. 3

10.1.3.1 Indikatorernes hierarki

Selvom det ville være ideelt med én uniform indikator, er det anerkendt, at der anvendes forskellige forretningsmodeller inden for samme sæt af aktiviteter, hvilket kan resultere i et helt andet resultat. Hierarkiet benyttes for derfor at undgå både førnævnte konflikt, men også for at undgå at overse visse data, der leverer et lignende eller mere troværdigt resultat i forhold til, hvor indkomsten skal allokere.¹⁸⁰ Hierarkiet vil endvidere give et solidt grundlag for de multinationale selskaber til på forhånd at kende placeringen af deres endelige salg fremfor, at det sker gennem en eventuel tvist med skattemyndighederne i et givent land. Det bidrager altså med en sikkerhed for et pålideligt resultat.¹⁸¹

Såfremt det multinationale selskab modtager indtægter fra mere end én type ydelse eller aktivitet, skal selskabet anvende indkomstkildereglerne på hver type af indtægt. Såfremt selskabet inden for samme type ydelse eller aktivitet også anvender forskellige datapunkter for hver individuelle kunde eller betalingsstrøm, skal selskabet anvende forskellige indikatorer i henhold til samme dataservice, hvorfor hierarkiet anvendes på hver bruger. Det kan eksempelvis være det tilfælde, hvor nogle brugere danner brugerprofiloplysninger ved at logge ind på en service, hvorimod der i andre tilfælde kun dannes information om enhedens placering, når der logges ind på servicen.¹⁸²

Såfremt et selskab anvender en forretningsmodel, der ikke er udtrykkeligt nævnt i indkomstkildereglerne, skal selskabet anvende den indkomstkildetype, der analogt er mest ens med den indtægt, selskabet opnår. Yderligere vejledning om disse tilfælde forventes at blive udviklet over tid.¹⁸³

10.1.3.2 Dokumentationskrav

De endelige krav vil blive nærmere uddybet i de standardiserede dokumentationskrav i modelreglerne, men i øjeblikket beskrives dokumentationskravet som nævnt i blueprintet. Dette

¹⁸⁰ OECD, "Tax Challenges Arising from Digitalisation – Report on Pillar One Blueprint: Inclusive Framework on BEPS, OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project", Oktober 2020, s. 81

¹⁸¹ OECD, "Tax Challenges Arising from Digitalisation – Report on Pillar One Blueprint: Inclusive Framework on BEPS, OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project", Oktober 2020, s. 82

¹⁸² OECD, "Tax Challenges Arising from Digitalisation – Report on Pillar One Blueprint: Inclusive Framework on BEPS, OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project", Oktober 2020, s. 82

¹⁸³ OECD, "Tax Challenges Arising from Digitalisation – Report on Pillar One Blueprint: Inclusive Framework on BEPS, OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project", Oktober 2020, s. 82

skyldes ønsket om at danne en forståelse for, i hvilken retning og hvor omfattende dokumentationskravet muligvis kan ende med at blive.

I henhold til blueprintet skal det multinationale selskab opbevare dokumentation, der beviser:

- i. Funktionen af dets interne kontrolramme i henhold til fordeling af omsætning,
- ii. Samlede og periode oplysninger for resultatet ved anvendelsen af indikatorerne – for hver type af indtjening og jurisdiktion,
- iii. Den specifikke indikator, der er anvendt ved en bestemt kategori af indtjening og
- iv. Omstændighederne, når en sekundær indikator anvendes. Dette skal inkludere, hvorfor den primære indikator ikke var til rådighed eller upålidelig. Det skal oplyses, hvordan selskabet har forsøgt at indsamle denne information, der ikke var til rådighed samt den information, der har resulteret i anvendelsen af en sekundær, men mere pålidelig indikator.

Dokumentationen er på et systematisk dataniveau. Det betyder, at det multinationale selskab ikke forventes at opbevare data for alle ovenstående indikatorer og for hver enkelte transaktion. Dette sker af hensyn til gældende databeskyttelsesregler, samt at det ikke vil være muligt at opbevare dataene i lang nok tid til, at skattemyndighederne kan foretage en detaljeret skatterevision. Selskabet skal derfor blot kunne dokumentere de interne kontroller og i forlængelse heraf blot opbevare visse indikatorer. Det kan være i de tilfælde, hvor et selskab anvender en anden indikator end den foretrukne grundet dens upålidelighed. Her skal det dokumenteres, hvorfor den sekundære indikator skal betragtes som den rigtige. Såfremt den primære indikator var utilgængelig, skal dokumentationen blot indeholde hvilke skridt, der blev foretaget for at skaffe informationen, og hvorfor dette ikke var succesfuldt.¹⁸⁴

10.1.4 Fastlæggelse af beskatningsgrundlaget

Når det er konkluderet, at en koncern er omfattet af reglerne for beløb A, og at beskatningen skal ske, skal det fastlægges hvad beskatningsgrundlaget indeholder. Dette giver ifølge blueprintet tre overordnede problemstillinger, som skal overvejes for at bestemme beskatningsgrundlaget for beløb A. For det første er det nødvendigt at definere et standardiseret mål for, hvordan overskuddet som grundlag for beløb skal beregnes, herunder hvilke regnskabsstandarder der er acceptable. For det

¹⁸⁴ OECD, "Tax Challenges Arising from Digitalisation – Report on Pillar One Blueprint: Inclusive Framework on BEPS, OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project", Oktober 2020, s. 94

andet er der behov for at kigge på, om det er teknisk muligt at beregne beløb A ved hjælp af segmenterede regnskaber, for eksempel opdelt på forretningsområde eller geografi. Slutteligt har OECD nævnt, at det kan være nødvendigt at fremsætte regler vedrørende fremførsel af tab for at sikre, at beregningen af beløb A er korrekt.¹⁸⁵ TFDE har i modelreglerne forsøgt at lave et udkast til, hvordan overskuddet (eller tabet) i en koncern skal beregnes for dernæst at kunne beregne beløb A. Beskatningsgrundlaget er det ultimative moderselskabs justerede resultat før skat, og det er som udgangspunkt fastlagt på baggrund af koncernens endelige, konsoliderede regnskab for hvert år, der er indrapporteret efter en acceptabel regnskabsmetode. For at nå frem til dette justerede resultat før skat, skal der tages højde for blandt andet bogførte justeringer i forhold til skat og omregninger samt tabsfradrag.¹⁸⁶

10.1.5 Profitallokeringen

Profitallokeringen skal afgøre størrelsen på det beløb, som skal allokere til den pågældende markedsjurisdiktion. Selve beregningen er ikke baseret på armslængdevilkår i henhold til gældende transfer pricing regler, men derimod en formel, som består af tre trin.

- Trin 1. Der skal først tjekkes, hvad der overstiger en bestemt profitabilitetstærskel for derefter at kunne isolere residualindtjeningen, da det er residualindtjeningen, som potentielt kan blive allokere. Det skal ligeledes sikres, at beløb A og eventuelle transfer pricing transaktioner holdes adskilt. Selve tærsklen vil være baseret på en konvention mellem koncernens resultat før skat og indtægt.
- Trin 2. Dernæst skal en allokeringsprocentdel identificere en passende del af den residual indtjening, som skal allokere til markedsjurisdiktionen. Dette vil være en fast procentsats.
- Trin 3. Slutteligt skal en fordelingsnøgle fordele den korrekte andel af den isolerede residualindtjening til markedsjurisdiktionen på baggrund af reglerne om nexus og indkomstkildereglerne, nævnt i henholdsvis afsnit 10.1.2 og 10.1.3.

Disse tre trin som skal afgøre beløb A's quantum, kan ifølge blueprintet anskues på to måder. Første tilgang er profitbaseret, hvorved der vælges, at alt over et vist beløb skal anses som skattegrundlaget

¹⁸⁵ OECD, "Tax Challenges Arising from Digitalisation – Report on Pillar One Blueprint: Inclusive Framework on BEPS, OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project", Oktober 2020, s. 98

¹⁸⁶ OECD, "Pillar One – Amount A: Draft Model Rules for Tax Base Determinations", 18. Februar 2022, s. 2 ff.

for beløb A. Den anden tilgang er baseret på profitmarginen, hvor skattegrundlaget beregnes ud fra for eksempel forholdet mellem indtjening før skat og omsætning. Begge tilgange giver nogenlunde det samme resultat og dermed det samme skattegrundlag.¹⁸⁷ I redegørelsen fra 8. oktober 2021 blev det afgjort, at markedsjurisdiktionen skal have beskatningsretten til 25 procent af den del af en koncerns indkomst før skat, der overstiger en profitmargin på 10 procent.¹⁸⁸

OECD overvejer desuden, om det er nødvendigt at have en differentieringsmekanisme for disse tre trin. Det vil sige, om de forskellige trin skal anvendes for alle tilfælde på ens vilkår, eller om nogle variationer af trinene er nødvendige for at øge eller mindske den del af residualindtjeningen, som skal allokere til markedsjurisdiktionerne for nogle bestemte virksomhedsaktiviteter. Det oplyses desuden, at der på daværende tidspunkt ikke var enighed om dette, hvorfor der stadig ventes på, at kommende modelregler belyser dette.¹⁸⁹

10.1.6 Dobbeltbeskatning

Beskatningen for beløb A anvendes som et supplement til de allerede eksisterende beskatningsregler og fordelingen herigennem. Dette giver et dobbeltbeskatningsproblem, som beskrives i kapitel 8. For at undgå dette er det derfor nødvendigt med en mekanisme, der forener den nye beskatningsret med de allerede eksisterende regler for fordeling af et overskud. Derfor forventes der også indsat en mekanisme i den nye skatteaftale med det formål at eliminere dobbeltbeskatning for beløb A.¹⁹⁰ Det må her understreges, at mekanismen endnu ikke fremgår af udkastet til aftalen, hvorfor følgende beskrivelse beror på blueprintet.

Mekanismen identificerer hvilken juridisk enhed inden for en koncern, der bærer skatteforpligtelsen for beløb A. Dette vil i realiteten bestemme hvilken jurisdiktion, der skal lempe for at undgå den dobbeltbeskatning, der stammer fra beløb A. Mekanismen består af to komponenter; identifikationen

¹⁸⁷ OECD, "Tax Challenges Arising from Digitalisation – Report on Pillar One Blueprint: Inclusive Framework on BEPS, OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project", Oktober 2020, s. 120 ff.

¹⁸⁸ OECD, "Statement on a Two-Pillar Solution to Address the Tax Challenges Arising from the Digitalisation of the Economy", Oktober 2021, s. 1 f.

¹⁸⁹ OECD, "Tax Challenges Arising from Digitalisation – Report on Pillar One Blueprint: Inclusive Framework on BEPS, OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project", Oktober 2020, s. 120 f.

¹⁹⁰ OECD, "Tax Challenges Arising from Digitalisation – Report on Pillar One Blueprint: Inclusive Framework on BEPS, OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project", Oktober 2020, s. 135

af den betalende juridiske enhed inden for en multinational koncern og metoderne til at eliminere dobbeltbeskatning.¹⁹¹

10.1.6.1 Identifikation af den betalende juridiske enhed

Processen til at identificere den betalende juridiske enhed er inddelt i fire trin:

- Trin 1. Identificere den enhed inden for den multinationale koncern, der udfører aktiviteter, som yder et materiel og vedvarende bidrag til koncernens evne til at generere residual indtjening.
- Trin 2. Applikere en rentabilitetstest for at sikre, at den juridiske enhed har kapaciteten til at kunne bære skattepligten for beløb A
- Trin 3. Fordele beløb A skatteforpligtelsen i en prioriteret rækkefølge til den juridiske enhed, der er forbundet til det marked, hvor beløb A er allokeret.
- Trin 4. Fordeling på pro-rata basis, hvor der ingen tilstrækkelig forbindelse er, eller hvor der er markedstilknytning, men ingen fornøden fortjeneste.

10.1.6.1.1 Aktivitetstesten i trin 1

Aktivitetstesten er nødvendig på baggrund af det faktum, at det konceptuelt er de juridiske enheder, der yder et materielt og vedvarende bidrag til koncernens evne at generere residual indtjening, der bør bære skattepligten for beløb A. Samtidig er det essentielt, at testen udvikles på en sådan måde, at det er klart og simpelt at gøre i praksis. Derfor trækker testen også på den eksisterende transfer pricing analyse og dokumentation, der typisk allerede udarbejdes af koncernerne inden for anvendelsesområdet. Dette skulle alt andet lige minimere omkostningerne ved at overholde de allerede mange eksisterende beskatningsregler. Transfer pricing analysen og dokumentationen fungerer som første reference, men yderligere dokumentation kan, såfremt det måtte være nødvendigt, indgå i standarddokumentationen for beløb A.¹⁹² Da testen er baseret på transfer pricing principper, falder dette uden for afhandlingens afgrænsning. Der vil dog formodentlig fremgå en liste af indikatorer, der enten positivt identificerer aktiviteter, der er forbundet med en juridisk betalende

¹⁹¹ OECD, "Tax Challenges Arising from Digitalisation – Report on Pillar One Blueprint: Inclusive Framework on BEPS, OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project", Oktober 2020, s. 139

¹⁹² OECD, "Tax Challenges Arising from Digitalisation – Report on Pillar One Blueprint: Inclusive Framework on BEPS, OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project", Oktober 2020, s. 140

enhed, eller negativt identificere aktiviteter, der ikke er forbundet med en juridisk betalende enhed.¹⁹³ Identificeringen heraf vil dog stadig ske på baggrund af transfer pricing master og local files.

10.1.6.1.2 Rentabilitetstesten i trin 2

Rentabilitetstesten har til formål at sikre, at den potentielt udbetalende juridiske enhed har kapaciteten til at bære de skatteretlige forpligtelser for beløb A. Dette betyder, at den juridiske enhed, der har lave profiler eller underskud, ikke vil blive identificeret som en udbetalende enhed.

Måden, hvorpå rentabilitetstesten skal udformes, er ikke endelig. ”Inclusive Framework” medlemmerne tenderer til at udarbejde testen i overensstemmelse med substansudskillelsen, der udvikles i søjle 2 af den internationale skatteaftale. Her er det tiltænkt at udelade en fast procentdel af indkomsten fra de substantielle aktiviteter i jurisdiktionen. Det kan være aktiviteter såsom brugen af en lønningsliste eller materielle aktiver, da disse forventes at være mindre mobile og mindre tilbøjelige til at føre til skattemæssige forvridninger.¹⁹⁴ Ved at udelukke sådanne faktorer fokuseres der på overskydende indkomst, hvorfor der i kontekst til beløb A fokuseres på juridiske enheder, der har indtægter, der overstiger et fast afkast af lønninger og materielle aktiver.

10.1.6.1.3 Prioriteret markedstilhørstest i test 3

Med udgangspunkt i de to ovenstående tests vil der være tilfælde, hvor kun meget få markedsjurisdiktioner har fået allokeret beskatningsretten til beløb A. Derfor er det nødvendigt med en prioriteret markedstilhørstest, hvor beløb A i første omgang fratrækkes i overskuddet hos den betalende juridiske enhed, hvor aktiviteten i henhold til aktivitetstesten reelt udføres. Der skal for hver markedsjurisdiktion fastlægges hvilke af de identificerede potentielle betalende enheder, der har en tilstrækkelig forbindelse til at blive identificeret som den betalende enhed for den pågældende markedsjurisdiktion. Det vil være muligt at fastslå en direkte eller indirekte forbindelse mellem markedsjurisdiktionen og en række forskellige enheder inden for en koncern, der kan medføre, at identificering som betalende enhed finder anvendelse. Eksempelvis kan en enhed sælge varer eller tjenesteydelser til beslægtede eller ikke-forretningsmæssigt forbundne parter, der er hjemmehørende på det pågældende marked, eller den kan give licens på immaterielle aktiver, der efterfølgende

¹⁹³ OECD, ”Tax Challenges Arising from Digitalisation – Report on Pillar One Blueprint: Inclusive Framework on BEPS, OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project”, Oktober 2020, s. 141

¹⁹⁴ OECD, ”Tax Challenges Arising from Digitalisation – Report on Pillar One Blueprint: Inclusive Framework on BEPS, OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project”, Oktober 2020, s. 143

udnyttes i den pågældende jurisdiktion.¹⁹⁵ Det er her vigtigt, at forbindelsen mellem den betalende enhed og markedsjurisdiktionen knyttes til de aktiviteter, der er omfattet af aktivitetstesten. Det vil eksempelvis være det tilfælde, hvor en koncern sælger en vare eller service til en part beliggende i markedsjurisdiktionen. Blot en generel forbindelse mellem den betalende enhed og markedsjurisdiktionen kan ikke antages at være tilstrækkelig til at fastslå en forbindelse efter trin 3. Typisk vil koncernen have opbygget sin virksomhedsstruktur og sine kontrakter på en sådan måde, at det tydeligt dokumenteres hvilken juridisk enhed i koncernen, der har retten til at udnytte specifikke immaterielle aktiver og retten til at modtage residual indtjening fra specifikke markeder.¹⁹⁶

Prioriteringsreglen er stadig under udarbejdelse, men Inclusive Framework har for øje at definere, hvad der udgør en ”tilstrækkelig forbindelse” mellem en betalende enhed og en markedsjurisdiktion.¹⁹⁷

10.1.6.1.4 Pro-rata fordelingen i trin 4

Da de betalende juridiske enheder kun vil være enheder, der opnår mere end en rutinemæssig indtjening som defineret i trin 2, bør bopælsjurisdiktionen som et minimum bevare beskatningsretten til denne del af den rutinemæssige indtjening ved anvendelsen af mekanismen. Dette rationale ligger også til grund for rentabilitetstærsklen ved udregningen af beløb A. Den betalende enhed anses herefter for ikke at have nogen indtjening til at bære en yderligere skatteforpligtelse i henhold til beløb A, når bopælsjurisdiktionens beskatningsrettigheder er reduceret til et rutinemæssigt afkast.¹⁹⁸

I visse tilfælde vil den betalende enhed ikke have en tilstrækkelig profit til at bære den fulde beløb A forpligtelse. For at undgå dobbeltbeskatning i forbindelse hermed vil udestående gæld blive fordelt mellem andre potentielle betalende enheder inden for et segment.¹⁹⁹

¹⁹⁵ OECD, ”Tax Challenges Arising from Digitalisation – Report on Pillar One Blueprint: Inclusive Framework on BEPS, OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project”, Oktober 2020, s. 144

¹⁹⁶ OECD, ”Tax Challenges Arising from Digitalisation – Report on Pillar One Blueprint: Inclusive Framework on BEPS, OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project”, Oktober 2020, s. 144

¹⁹⁷ OECD, ”Tax Challenges Arising from Digitalisation – Report on Pillar One Blueprint: Inclusive Framework on BEPS, OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project”, Oktober 2020, s. 145

¹⁹⁸ OECD, ”Tax Challenges Arising from Digitalisation – Report on Pillar One Blueprint: Inclusive Framework on BEPS, OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project”, Oktober 2020, s. 145-146

¹⁹⁹ OECD, ”Tax Challenges Arising from Digitalisation – Report on Pillar One Blueprint: Inclusive Framework on BEPS, OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project”, Oktober 2020, s. 146

10.1.6.2 Metoder til at eliminere dobbeltbeskatning

Andet komponent af mekanismen vedrører metoderne til at undgå dobbeltbeskatning. Ved anvendelsen af denne metode sikrer den betalende enhed sig at undgå dobbeltbeskatning af den samme indtjening i forskellige jurisdiktioner. Her foreslås anvendelsen af exemptions- eller creditmetoden, som også foreslås i OECD's modeloverenskomst 2017.²⁰⁰ Metoderne præsenteres ikke yderligere, da det ikke findes relevant for problemstillingen nævnt i kapitel 4.

Da de enkelte jurisdiktioner har forskellige præferencer for den foretrukne metode, forventes det, at både exemptions- og creditmetoden tilbydes som mulighed for at lempe beskatningen, således dobbeltbeskatningen elimineres.²⁰¹

10.2 Beløb B

Imens beløb A giver en ny beskatningsret til markedsjurisdiktionerne, skal beløb B standardisere transfer pricing aflønninger af koncernens interne distributører, som udøver markedsføring- og distributionsaktiviteter med fysisk tilstedeværelse i en markedsjurisdiktion. Dette skal ske i overensstemmelse med armslængdeprincippet. Da beløb B angår transfer pricing principper, vil dette ikke blive behandlet dybdegående. Grundlæggende skal beløb B gælde for alle brancher og har til formål at gøre det enklere for koncernen at administrere transfer pricing transaktioner. Den skal ligeledes øge skattesikkerheden samt mindske eventuelle sager mellem skatteydere og skattemyndigheder. På nuværende tidspunkt er det stadig uklart, hvor meget beløb B drejer sig om, da der stadig mangler at blive udarbejdet visse vigtige definitioner, for eksempel hvilke specifikke aktiviteter, der kan kendetegnes som markedsføring og distributionsaktiviteter, samt hvad disse aktiviteter skal aflønnes med.²⁰² Det forventes, at beløb B vil blive udarbejdet i løbet af 2022.²⁰³

10.3 Skattemæssig sikkerhed

Eftersom søjle 1 er anderledes end de eksisterende skatteregler, og dermed har en vis kompleksitet, har man fra OECD's side ønsket at skabe en skattemæssig sikkerhed for søjle 1, da der formodentlig

²⁰⁰ OECD, "Tax Challenges Arising from Digitalisation – Report on Pillar One Blueprint: Inclusive Framework on BEPS, OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project", Oktober 2020, s. 148

²⁰¹ OECD, "Tax Challenges Arising from Digitalisation – Report on Pillar One Blueprint: Inclusive Framework on BEPS, OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project", Oktober 2020, s. 152

²⁰² OECD, "Tax Challenges Arising from Digitalisation – Report on Pillar One Blueprint: Inclusive Framework on BEPS, OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project", Oktober 2020, s. 155 ff.

²⁰³ OECD, "Statement on a Two-Pillar Solution to Address the Tax Challenges Arising from the Digitalisation of the Economy", Oktober 2021, s. 3

vil komme tvister som følge af for eksempel dobbeltbeskatning. Blueprintet opdeler dette begreb i to segmenter; tvistforebyggelse samt løsninger for beløb A og tvistforebyggelse og løsninger udover beløb A. Der vil for begge segmenter være tale om mekanismer, som skal sikre en klar og administrerbar tvistforebyggelsesproces. Mekanismerne skal forsøge at løse tvister, før der bliver lavet skattejusteringer. Disse mekanismer skal blandt andet være undersøgelsespaneler, som skal forsøge at løse verserende tvister via konsensus samt af afgørelsespaneler, der skal finde løsninger på de sager, som ikke kunne løses af undersøgelsespanelet. Blueprintet nævner dog, at disse mekanismer stadig er under diskussion, hvorfor dette ikke vil blive behandlet yderligere.²⁰⁴

10.4 Implementering af søjle 1

For at søjle 1 kan træde i kraft, kræver det at medlemslandene af Inclusive Framework, som har tilsluttet sig aftalen, bestræber sig efter at få søjle 1 implementeret i national ret i det pågældende land inden 2023. Som udgangspunkt kræves det, at landene tilbageruller deres individuelle, digitaltjenesteskate og andre relevante skatter som er tilsvarende disse, før søjle 1 træder i kraft i 2023. Ligeledes kræves det, at disse digitale skatter ikke bliver indført efter ikrafttrædelsen af søjle 1.²⁰⁵ Dog er Storbritannien, Østrig, Spanien, Italien og Frankrig i en fælles erklæring blevet enige med USA om, hvordan de skal behandle eksisterende digitale skatter, indtil søjle 1 er fuldt implementeret. Da disse landes regler vedrørende digitale skatter er indført før 8. oktober 2021, er de ikke forpligtet til at afskaffe disse. Der lægges derimod op til, at landene lader deres eksisterende regler forblive. Dette betyder dog, at disse skatter krediteres med et beløb tilsvarende til den skat, der vil skulle betales som beløb A i det første hele år, hvor søjle 1 finder anvendelse.²⁰⁶

Beløb A vil blive implementeret igennem en multilateral konvention (MLC). MLC'en vil indeholde modelreglerne, som er nødvendige for fastsættelse samt efterfølgende allokering af beløb A. Ligeledes vil den blandt andet indeholde bestemmelser om dobbeltbeskatning, en beskrivelse af administrationsprocessen, processer for forebyggelse og løsning af tvister mellem jurisdiktionerne. For at supportere medlemslandenes implementering af MLC i national ret har Inclusive Framework

²⁰⁴ OECD, "Tax Challenges Arising from Digitalisation – Report on Pillar One Blueprint: Inclusive Framework on BEPS, OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project", Oktober 2020,, s. 168 f.

²⁰⁵ OECD, "Statement on a Two-Pillar Solution to Address the Tax Challenges Arising from the Digitalisation of the Economy", Oktober 2021, s. 6 f.

²⁰⁶ Bertelsen, Sune Hein, "Taxo.2021.08 - Historisk aftale om international skat – hvad betyder den for Danmark og danske virksomheder"

tildelt Task Force on Digital Economy (TFDE) at udvikle modelregler, som skal bruges for at lave den nødvendige ændring af national lovgivning.²⁰⁷

Inclusive Framework har meddelt, at beløb B vil blive udarbejdet senere i 2022 af en række nedsatte arbejdsgrupper. Det tekniske arbejde skal starte med at definere et udgangspunkt for marketing- og distributionsaktiviteter, som er indenfor anvendelsesområdet af beløb B.²⁰⁸

²⁰⁷ OECD, "Statement on a Two-Pillar Solution to Address the Tax Challenges Arising from the Digitalisation of the Economy", Oktober 2021, s. 6 f.

²⁰⁸ OECD, "Statement on a Two-Pillar Solution to Address the Tax Challenges Arising from the Digitalisation of the Economy", Oktober 2021, s. 7

11 Konklusion

Historisk har forretninger udøvet deres foretagende gennem en fysisk tilstedeværelse for at kunne afsætte deres varer i udlandet. Med de industrielle revolutioner, der i stigende grad har udviklet sig betydeligt inden for de sidste årtier, har digitaliseringsaspektet ligeledes udviklet sig. Et typisk kendetegn for et digitalt selskab er, at det er et selskab, der opererer i et grænseoverskridende omfang, uden egentlig at have en kerne eller fysisk tilstedeværelse i kildelandet. Endvidere vil de digitale selskaber også typisk være afhængige af immaterielle aktiver, da de immaterielle aktiver i form af software, algoritmer og lignende typisk vil være essentielle for det digitale foretagendes virksomhed. Måden, hvorpå de digitale forretninger opstiller deres forretningsmodeller, har derfor også ændret sig. Der foreligger ingen konsensus, om hvordan en endelig digital forretningsmodel ser ud, men både Erhvervsstyrelsen på baggrund af en analysemodel udarbejdet af to CBS-professorer og OECD har forsøgt at inddele de digitale forretningsmodeller. Hvor OECD inddeler forretningsmodellerne i tre, tager Erhvervsstyrelsen udgangspunkt i syv arketyper. Fælles for dem alle er dog, at forretningsmodellerne og arketyperne differentierer sig fra de traditionelle forretningsmodeller.

De digitale forretningsmodeller opnår ofte den fordel at spare de omkostninger, der er forbundet med en fysisk tilstedeværelse i kildelandet. Imidlertid giver det typisk anledning til en hovedpine for de nationale skattemyndigheder vedrørende, hvorvidt der i disse modeller kan beskattes i kildelandet. Der ses eksempler, hvor de nationale skattemyndigheder fortolker en beskatningshjemmel bredt for at kunne få lov at beskatte indtægten i kildelandet, der hidrører fra en digital forretningsmodel. Et eksempel herpå er de spanske skattemyndigheder, der fortolkede fast driftsstedsbegrebet ganske vidt i sagen nr. 1475/2016, Spanien vs. Dell. Begrebet fast driftssted har også længe fundet anvendelse i dansk ret, men definitionen om fast driftssted blev først inkorporeret i dansk ret i 2021. Dette skete på baggrund af den reviderede OECD modeloverenskomst i 2017, der indeholdt en materiel ændring for fast driftssted set i forhold til den tidligere modeloverenskomst. Indtil 2021 havde man dog stadig fortolket fast driftssted i overensstemmelse med OECD's modeloverenskomst med tilhørende kommentarer. Med inkorporeringen findes reglerne om fast driftssted nu i SEL § 2, stk. 1, litra a og SEL § 2, stk. 2-5. I SEL § 2, stk. 2, 1. pkt. fastsættes de tre grundlæggende betingelser for fast driftssted. Det følger heraf, at der skal være tale om i) eksistensen af et forretningssted, ii) forretningsstedet skal være fast og iii) virksomhedsudøvelsen for foretagendet skal ske gennem det faste forretningssted.

Det er en væsentlig forudsætning, at der eksisterer en fysisk indretning i kildelandet for, at der kan statueres fast driftssted. En webside vil derfor alene ikke kunne statuere et forretningssted og dermed ej heller fast driftssted. I visse tilfælde suppleres websiden af en server, der kan være placeret i kildelandet. I en sådan kombination kan det konkluderes, at en server kan statuere fast driftssted under de rette forudsætninger. Dette betyder, at serveren vil kunne statuere fast driftssted, såfremt en koncern ejer og har dispositionsretten til serveren, således at koncernen de facto opererer på denne. Desuagtet fremgår det af valgte afgørelser, at det sjældent er tilfældet.

De digitale forretningsmodeller vil typisk være udfordret på at kunne opfylde betingelsen om forretningssted i fast driftsstedsgennemgangen, men det fremgår også af retspraksis, at der har været stillingtagen til fastheden i få tilfælde, da de digitale forretningsmodeller kan betragtes at være mobile. Det gælder her, at forretningsstedet skal have en fast geografisk tilknytning og være tidsmæssig fast. I TfS 2015, 600 og SKM2019.647.SR betragter Skattestyrelsen, at såfremt en server befinder sig permanent på samme beliggenhed, opfylder forretningsstedet forudsætningen om, at den er tidsmæssig og geografisk fast.

Fast driftssted kan også statueres efter det sekundære kriterium, såfremt det primære kriterium ikke kan opfyldes. Grundlæggende anvendes det sekundære kriterium, når en virksomhed driver virksomhed i en anden stat igennem en fysisk eller juridisk person. Som udgangspunkt kræves der ikke fuldmagt til at indgå aftaler på virksomhedens vegne, men i stedet at den fysiske eller juridiske person spiller en afgørende rolle ved indgåelsen af aftalen. Et digitalt selskab kan også ifalde fast driftssted igennem heraf jf. sag 420174, Valueclick Ltd. vs. Frankrig. Her havde det franske selskab hovedrollen i kontraktindgåelsen, men det skrev formelt set ikke under på kontrakten. Det bemærkes dog, at Valueclick afgørelsen står i kontrast til Google-afgørelsen afsagt af den franske administrative appeldomstol. Dette skyldes, at Conseil d'Etat i Valueclick afgørelsen har anvendt en bred OECD-fortolkning af agentreglen.

For at imødekomme de nationale skattemyndigheders udfordringer har Inclusive Framework-medlemslandene udarbejdet en ny skatteaftale, der har til formål til dels at løse denne problemstilling. Aftalen har særligt fokus i søjle 1 på nexus- og indkomstallokeringsreglerne for at sikre, at beskatningsrettighederne ikke længere udelukkende var begrænset til en fysisk tilstedeværelse i kildelandet uden stadig at resultere i dobbeltbeskatning. I stedet danner fastsatte tærskelværdier

rammen for at kunne beskatte beløb A. De digitale forretningsmodeller og arketyper vil af selvsamme årsag også blive påvirket som følge af de nye nexusregler, såfremt de falder ind under anvendelsesområdet. Hvor en fast driftsstedsvurdering afhænger af en vurdering af de faktuelle forhold, gælder der nu i stedet en objektiv tærskelværdi, der skal overskrides, førend at beløb A kan beskattes. Denne tankegang med fastsatte tærskelværdier går igen både i globalindkomsttesten, rentabilitetstesten og i reglerne for nexus. Særligt anvendelsesområdets tærskelværdier er dog fastsat så højt, at skatteaftalen formodentlig kun vil finde anvendelse på verdens 100. største og mest profitable koncerner.

Den nye mulighed for beskatning betragtes som et supplement til de allerede eksisterende beskatningsregler. Derfor indgår der en mekanisme i aftalen, der har til formål at forene den nye beskatningsret med de allerede eksisterende regler, og landene, der har indgået aftalen, forventer også, at denne mekanisme indeholder en credit- og/eller exemptionslempelse, der har til formål at eliminere dobbeltbeskatning på samme måde, som OECD's modeloverenskomst foreslår.

12 Litteraturliste

12.1 Artikler

Andersen, Morten Sriver, "Forstå industri 4.0 på 5 minutter", 6. januar 2022, ida.dk, <https://ida.dk/arrangementer-og-kurser/industri-40-2021/forstaa-industri-40-paa-5-minutter>, set d. 15. maj 2022

Banner-Voigt, Erik, "RR.2.2021.110 – UDLANDSNYT", 2021, <https://pro.karnovgroup.dk/b/documents/7000863060>, set d. 17. maj 2022

Bertelsen, Sune Hein, "Taxo.2021.08 - Historisk aftale om international skat – hvad betyder den for Danmark og danske virksomheder", 2021, <https://pro.karnovgroup.dk/b/documents/7000883310?dq=s%C3%B8jle%20%20oecd#ART20210059-TAXO>, set d. 17. maj 2022

Buus, Jesper og Lars Kjærgård Terkilsen, "SR.2019.259 – Danmark har nu ratificeret den multilaterale konvention af 24. november 2016", 2019, <https://pro.karnovgroup.dk/b/documents/7000839233>, set d. 15. maj 2022

Jørgensen, Steen, "Apple overvejer at flytte produktion fra Kina til Sydøstasien", 20. juli 2019, mobil.nu, <https://mobil.nu/iphone/apple-flytte-produktion-fra-kina-til-sydoestasjonen-100824>, set d. 15. maj 2022

Laursen, Anders Nørgaard, "SR.2018.111 - Ændringer af fast driftssteddefinitionen afledt af BEPS-projektet", 2018, <https://pro.karnovgroup.dk/b/documents/7000814989>, set d. 15. maj 2022

Laursen, Anders Nørgaard, "SR.2019.184 – Fast driftsstedbegrebet i intern dansk ret og betydningen af 2017-opdateringen af OECD's modeloverenskomst", 2019, <https://pro.karnovgroup.dk/b/documents/7000836726>, set d. 14. maj 2022

Laursen, Anders Nørgaard, "RR.10.2021.22 – Nye regler om fast driftssted i dansk ret", 2021, <https://pro.karnovgroup.dk/b/documents/7000879872#RR2021100022>, set d. 16. maj 2022

Olsen, Søren Martin, m.fl., "Ingen tech-giganter på listen over virksomheder, der betaler mest i skat i Danmark", 11. december 2018, Berlingske.dk, <https://www.berlingske.dk/virksomheder/ingen-tech-giganter-paa-listen-over-virksomheder-der-betaler-mest-i>, set d. 15. maj 2022

Osborn Clarke, "Permanent establishment: the Spanish Supreme Court issues ruling in Dell case", 4. juli 2016, <https://www.osborneclarke.com/insights/establecimiento-permanente-el-tribunal-supremo-se-pronuncia-en-el-caso-dell>, set d. 17. maj 2022

Rappeport, Alan, "A global tax deal is at hand. Here's how it would work.", 31. Oktober 2021, New York Times, <https://www.nytimes.com/2021/10/29/us/politics/g20-global-tax-deal.html>, set 17. maj 2022

Sabroe, Frigg Falk, "Zalando bygger storlager til lige knap 1,5 milliarder", 5. juli 2019, ehandel.dk, <https://ehandel.dk/zalando-bygger-storlager-til-lige-knap-15-milliarder/>, set d. 15. maj 2022

Salomonsen, Jonas, "Internettet fylder 40 år i dag", 29. oktober 2009, Videnskab.dk, <https://videnskab.dk/teknologi/internettet-fylder-40-i-dag>, besøgt d. 14. maj 2022

Strupczewski, Jan, m.fl., "G20 leaders endorse global minimum corporate tax deal for 2023 start", 30. Oktober 2021, Reuters.com, <https://www.reuters.com/business/g20-leaders-endorse-global-minimum-corporate-tax-deal-2023-start-2021-10-30/>, set 15. maj 2022

Thomsen, Caroline Bormlund, "SR.2021.282 – OECD: Techgiganterne skal beskattes, hvor brugerne befinder sig. Men bliver værdien skabt der", 2021, <https://pro.karnovgroup.dk/b/documents/7000879303#SR20210282>, set d. 15. maj 2022

Vergnat, Antoine, "Despite Appeals Win, Google Agrees To Eur 1B Settlement To Avoid Criminal Prosecution", 11. Februar 2020, mwe.com <https://www.mwe.com/insights/france-despite-appeals-win-google-agrees-to-eur-1b-settlement-to-avoid-criminal-prosecution/>, set d. 17. maj 2022

Vergnat, Antoine, "French Supreme Tax Court Upholds Broad Interpretation of Permanent Establishment, Partially Overturns Protective Google Case Precedents on Dependent Agents", 22.

December 2020, mwe.com, <https://www.mwe.com/insights/supreme-tax-court-upholds-broad-interpretation-of-permanent-establishment-partially-overturns-protective-google-case-precedents-on-dependent-agents/>, set d. 17. maj 2022

Weng, Ditte Vinterberg, "Amazon falder syv procent efter nyt regnskab", 30. juli 2021, computerworld.dk, <https://www.computerworld.dk/art/257382/amazon-falder-syv-procent-i-markedsvaerdi-efter-nyt-regnskab>, set d. 17. maj 2022

Werlauff, Erik, "RR.SM.2017.3 - Køligt vejr og 0-skat som dansk eksportvare - Danmark som attraktivt land til placering af datacentre", 2017, <https://pro.karnovgroup.dk/b/documents/7000760193>, set d. 17. maj 2022

12.2 Bøger

Bolander, Jane, Liselotte Madsen, Anders Nørgaard Laursen og Inge Langhave Jeppesen, "Lærebog om indkomstskat", 19. Udgave, Jurist- og Økonomiforbundets Forlag, 2021

Laursen, Anders Nørgaard, "Fast driftssted", 1. Udgave, Jurist- og Økonomiforbundets forlag, 2011

Michelsen, Aage, Svendgaard Dalgas, Anja og Nørgaard Laursen, Anders, "International Skatteret", 4. Udgave, Karnov Group, 2017

Munk-Hansen, Carsten, "Retsvidenskabsteori", 2. Udgave, Djøf Forlag, 2018

Skaar, Arvid A., "Permanent Establishment", 1. Udgave, Kluwer Law and Taxation Publishers, 1991

Tvarnø, Christina og Ruth Nielsen, "Retskilder & Retsteorier", 4. Udgave, Jurist- og Økonomiforbundets Forlag, 2014

Van Uytsel, Steven, "The Digital Economy and Competition Law in Asia", 1. Udgave, Springer, 2021

Winther-Sørensen, Niels, "Beskatning af international erhvervsindkomst", 1. Udgave, Thomson A/S, 2000

12.3 Hjemmeside

Statista, "Retail e-commerce sales worldwide from 2014 to 2025",
<https://www.statista.com/statistics/379046/worldwide-retail-e-commerce-sales/>, set d. 15. maj 2022

Digitaliseringsstyrelsen, "Tal og statistik", <https://digst.dk/tal-og-statistik/>, set d. 15. maj 2022

OECD, "What is BEPS?", <https://www.oecd.org/tax/beps/about/>, set d. 15. maj 2022

OECD, "Background Brief – Inclusive Framework on BEPS",
<https://www.oecd.org/tax/beps/background-brief-inclusive-framework-for-beps-implementation.pdf>, set d. 15. maj 2022

OECD, "Action 1 Tax Challenges Arising from Digitalisation",
<https://www.oecd.org/tax/beps/beps-actions/action1/>, set d. 15. maj 2022

OECD, "Action 7 Permanent establishment status", <https://www.oecd.org/tax/beps/beps-actions/action7/>, set d. 15. maj 2022

OECD, "Action 15 Multilateral Instrument", <https://www.oecd.org/tax/beps/beps-actions/action15/>,
set d. 15. maj 2022

12.4 Publikationer

Andersen, Kim Normann, m.fl., "Analysemodel til segmentering af danske virksomheder", april 2014, <https://docplayer.dk/7956316-Analysemodel-til-segmentering-af-digitale-virksomheder.html>,
set d. 17. maj 2022

Bukht, Rumana, m.fl., "Defining, Conceptualising and Measuring the Digital Economy", Centre for Development Informatics Global Development Institute, SEED, 2017,
<https://deliverypdf.ssrn.com/delivery.php?ID=6850050980860251151261151140301020650500360>

[05007020023098100031075025124018020119006057031008034110026040021102115028126086103051020003005085069109113005115122007118021010085091071115081070123007096122066084114084077120006113079024089079094068091093069&EXT=pdf&INDEX=TRUE](https://www.oecd.org/sti/roadmap-toward-a-common-framework-for-measuring-the-digital-economy.pdf), set 15.

maj 2022

Erhvervsstyrelsen, Notat, ”Den digitale virksomhed – syv arketyper”, 10. november 2014, <https://docplayer.dk/7955984-Den-digitale-virksomhed-syv-arketyper.html>, set d. 17. maj 2022

Hannibal, Christian, ”Flere virksomheder har sat digitalisering på dagsordenen”, januar 2018, Dansk Industri, <https://www.danskindustri.dk/arkiv/analyser/2018/1/flere-virksomheder-har-sat-digitalisering-pa-dagsordenen/>, set d. 15. maj 2022

Hyltoft, Henrik, ”Dansk Erhvervs E-handelsanalyse 2019, december 2019, Dansk Erhverv, <https://www.danskerhverv.dk/siteassets/mediafolder/dokumenter/01-analyser/analysenotater-2020/e-handelsanalysen-2019.pdf>, set d. 15. maj 2022

OECD, ”A roadmap toward a common framework for measuring the Digital Economy”, 5. marts 2020, oecd.org, <https://www.oecd.org/sti/roadmap-toward-a-common-framework-for-measuring-the-digital-economy.pdf>, set d. 15. maj 2022

OECD, ”Pillar One – Amount A: Draft Model Rules for Domestic Legislation on Scope”, 4. april 2022, oecd.org, <https://www.oecd.org/tax/beps/public-consultation-document-pillar-one-amount-a-scope.pdf>, set d. 17. maj 2022

OECD, ”Pillar One – Amount A: Draft Model Rules for Nexus and Revenue Sourcing”, 4. februar 2022, oecd.org, <https://www.oecd.org/tax/beps/public-consultation-document-pillar-one-amount-a-nexus-revenue-sourcing.pdf>, set d. 17. maj 2022

OECD, ”Pillar One – Amount A: Draft Model Rules for Tax Base Determinations”, 18. februar 2022, oecd.org, <https://www.oecd.org/tax/beps/public-consultation-document-pillar-one-amount-a-tax-base-determinations.pdf>, set d. 17. maj 2022

OECD, "Pillar One – Amount A: Extractives Exclusion", 14. april 2022, oecd.org, <https://www.oecd.org/tax/beps/public-consultation-document-pillar-one-amount-a-extractives-exclusion.pdf>, set d. 17. maj 2022

OECD, "Pillar One – Amount A: Regulated Financial Services Exclusion", 6. maj 2022, oecd.org, <https://www.oecd.org/tax/beps/public-consultation-document-pillar-one-amount-a-regulated-financial-services-exclusion.pdf>, set d. 17. maj 2022

OECD, "Statement by the OECD/G20 Inclusive Framework on BEPS on the Two-Pillar Approach to Address the Tax Challenges Arising from the Digitalisation of the Economy", 30. januar 2020, oecd.org, <https://www.oecd.org/tax/beps/statement-by-the-oecd-g20-inclusive-framework-on-beps-january-2020.pdf>, set d. 17. maj 2022

OECD, "Statement on a Two-Pillar Solution to Address the Tax Challenges Arising from the Digitalisation of the Economy", 1. juli 2021, oecd.org, <https://www.oecd.org/tax/beps/statement-on-a-two-pillar-solution-to-address-the-tax-challenges-arising-from-the-digitalisation-of-the-economy-july-2021.pdf>, set d. 17. maj 2022

OECD, "Statement on a Two-Pillar Solution to Address the Tax Challenges Arising from the Digitalisation of the Economy", 8. oktober 2021, oecd.org, <https://www.oecd.org/tax/beps/statement-on-a-two-pillar-solution-to-address-the-tax-challenges-arising-from-the-digitalisation-of-the-economy-october-2021.pdf>, set d. 15. maj 2022

OECD, "Tax Challenges Arising from Digitalisation – Interim Report 2018: Inclusive Framework on BEPS", OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project, 2018, OECD Publishing, <http://dx.doi.org/10.1787/9789264293083-en>, set d. 15. maj 2022

OECD, "Tax Challenges Arising from Digitalisation – Report on Pillar One Blueprint: Inclusive Framework on BEPS, OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project", 14. oktober 2020, OECD Publishing, Paris, <https://doi.org/10.1787/beba0634-en>, set d. 17. maj 2022

Shakow, David, “The Taxation of Cloud Computing and Digital Content”, University of Pennsylvania Carey Law School, 18. juli 2013,
https://scholarship.law.upenn.edu/faculty_scholarship/475/, set d. 17. maj 2022

SKAT, Den juridiske vejledning 2022-1, <https://skat.dk/data.aspx?oid=124>, set d. 17. maj 2022

12.5 Retspraksis

LSRM 1983, 61

TfS 1987, 50 LSR

TfS 1991, 38 LR

TfS 1993, 7 H

TfS 1994, 24 LR

TfS 1994, 184 H

TfS 1996, 449 H

TfS 1996, 532 H

TfS 1996, 619 LSR

TfS 1996, 715 ØLR

TfS 1998, 556 LSR

TfS 1999, 409 LR

TfS 2001, 407 LSR

TfS 2008, 1365 SR

TfS 2012, 71 SR

TfS 2012, 265 SR

TfS 2014, 435 SR

TfS 2015, 600 SR

TfS 2015, 718 SR

TfS 2016, 272 SR

SKM2019.643.SR

SKM2019.647.SR

SKM2022.119.SR

Frankrig vs. Google, April 2019, Administrative Court of Appeal, Case No 17PA03065

Frankrig vs Valueclick Ltd., December 2020, Supreme Administrative Court (CAA), Case No 420174

Spanien vs Dell, Juni 2016, Supreme Court, sag nr. 1475/2016
2011/755, Norges Højesteret, 2. december 2011

12.6 Andre retskilder

Høringsskema til Udkast til lovforslag, j. nr. 2017-1675

Høringssvar til Udkast til lovforslag, j. nr. 2017-1675

L 237 af 2. maj 2018

Lovforslag nr. L 28 fremsat d. 7. oktober 2020

Lovforslag nr. LR 48 fremsat d. 6. november 2019

Udkast til lovforslag, j. nr. 2017-1675