

04-12-2023

Fast driftssted og webshops



Forfatter: Gustav Fleng Mosgaard Jensen – 20185144

Vejleder: Jakob Bundgaard

Abstract

This master thesis contains an examination regarding the issue on how to tax income of multinational enterprises that conduct business across borders through the business model of an online retailer. More specifically it analyses the taxing rights of said income between contracting states in a tax treaty perspective. This is done by applying the legal dogmatic method on the principle of permanent establishment (PE) known from article 5 of the OECD Model Tax Convention on Income and Capital from 2017. The general rule herein situated in article 7 states that business profits of any given enterprise are taxable only in the resident state. However, if an enterprise carries on business in another contracting state through a PE, the profits attributable to that PE are taxable in the non-resident state.

The analysis of article 5 shows that the definition of a PE includes multiple requirements that must be met in order to establish a PE. One of which is some kind of physical presence in the source state. Given the technological development and the digitalization of the economy multiple business models have emerged that allow enterprises to make great profits by selling products across borders not necessarily needing any physical presence. Consequently, enterprises like Amazon and Zalando can derive significant revenues from a source state without meeting the conditions of article 5. For several years this has been a widely debated and highly prioritized topic of the OECD member states resulting in proposals of new ways to allocate taxing rights between contracting states.

However, multinational businesses often still have some physical presence in source states. The thesis finds that the business model of online retailers often implies the need of servers, warehouses and local representatives. Therefore, this thesis analyses under which circumstances the specific business model can lead to a PE in source states.

The study finds that online retailers in theory could have a taxable presence in source states through either a fixed PE or an agency PE. However, enterprises can organize their business model in particular ways, thereby avoiding creating a PE. This creates challenges for the current PE rules. Therefore, the thesis also shortly reflects on the ongoing work by OECD on future allocation of taxing rights.

Indholdsfortegnelse

1. Indledning	4
1.1 - Problemformulering	5
1.2 - Afgrænsning	5
2. Specialets metodegrundlag	6
2.1 - Den retsdogmatiske metode	7
2.2 - Loven	8
2.3 - Praksis	8
2.4 - Modeloverenskomsten og de dertilhørende kommentarer	9
2.5 - Juridisk litteratur og andre fortolkningsbidrag	11
3. Gældende retstilstand for fast driftssted	11
3.1 - Fast driftssted efter dansk ret	12
3.2 - Fast driftssted efter OECD's modeloverenskomst art. 5	13
3.3 - Det primære kriterium	14
3.3.1 - Forretningssted	14
3.3.2 - Fast i tid og sted	17
3.3.2.1 - Det stedlige krav	18
3.3.2.2 - Det tidsmæssige krav	21
3.3.3 - Virksomhedsudøvelse	23
3.4 - Den negative afgrænsning	26
3.5 - Anti-fragmenteringsreglen	28
3.6 - Det sekundære kriterium	30
3.6.1 - Agentreglen	30
3.6.2 - Uafhængighedsvurderingen	33
4. Webshoppen	34
4.1 - Indledning	34
4.2 - Delelementer af forretningsmodellen, der kan fordrer fysisk tilstedeværelse	35
4.2.1 - Websites og servere	35
4.2.2 - Varelagre	36
4.2.3 - Anden tilstedeværelse i kildelandet	37
5. Fast driftssted for en webshop	38
5.1 - Fast driftssted gennem websites og servere	39
5.2 - Det primære kriterium	39

5.2.1 - Forretningssted	39
5.2.2 - Vurdering af SKM.2011.828 SR	40
5.2.3 - Vurdering af SKM.2020.390 SR	42
5.3 - Fast i tid og sted.....	43
5.4 - Virksomhedsudøvelse.....	44
5.5 - Forberedende eller hjælpende virksomhed.....	45
5.5.1 - SKM.2019.647 SR i lyset af webshoppens forretningsmodel	47
5.6 - Det sekundære kriterium.....	47
5.7 - Delkonklusion for servere og websites.....	48
5.8 - Varelagre	49
5.8.1 - Det primære kriterium	49
5.8.2 - Forberedende eller hjælpende virksomhed.....	50
5.8.3 - Det sekundære kriterium.....	53
5.8.4 - Delkonklusion for webshoppens varelagre.....	54
5.9 - Anden tilstedeværelse i kildelandet.....	55
5.9.1 - Fast driftssted efter det primære kriterium	55
5.9.2 - Forberedende eller hjælpende virksomhed.....	56
5.9.3 - Anti-fragmentering	60
5.9.3.1 - SKM.2022.395 SR i lyset af webshoppens forretningsmodel.....	61
5.9.4 - Agentreglen.....	62
6. Refleksioner om fremtidig fordeling af beskatningsretten	64
7. Konklusion.....	65
8. Litteraturliste	68

Kandidatafhandling

1. Indledning

Udbredelsen af internettet har ændret den måde, hvorpå selskaber driver sine forretninger. Digitaliseringen har skabt grobund for en række nye forretningsmodeller. En af dem er webshoppen, som stadig flere benytter, når de køber varer. Tal fra Danmarks Statistisk viser, at 78% af danskerne i alderen 16-74 år har handlet online i løbet af et kvartal i 2022.¹ I en analyse fra Dansk Industri udgør køb af fysiske produkter 82 % af danskerne samlede onlinehandel i tredje kvartal i 2023.² Samtidigt køber danskere flere og flere produkter fra udenlandske webshops.

Udgangspunktet i den internationale skatteret er at et selskab, beskattes i domicilstaten, hvor selskabet er skattemæssigt hjemmehørende. I kraft af digitaliseringen kan et selskab dermed etablere sig i en stat med en fordelagtig selskabsskattesats, og opnå fortjeneste i andre stater lettere og hurtigere end før.

Reglerne om fast driftssted i den internationale skatteret afspejler en afvejning af, hvordan beskatningsretten bør fordeles mellem domicil- og kildestat. Når betingelserne om reglerne for fast driftssted er opfyldt, beskattes en del af fortjenesten i kildestaten, hvor den økonomiske aktivitet, der skaber fortjenesten, foregår. Dette er imidlertid bundet op på en fysisk tilstedeværelse.

Digitale forretningsmodeller har ikke nødvendigvis behov for en fysisk tilstedeværelse i de stater, hvorfra de generer indkomst. Derfor har OECD gennem BEPS-projektet i en årrække arbejdet på at adressere de skatteretlige udfordringer ved digitaliseringen. Der er derfor en omfattende litteratur og diskussion om, hvordan beskatningen potentielt i fremtiden bør ske. Der er imidlertid færre analyser af gældende ret om fast driftsstedsbegrebet i forhold til konkrete digitale forretningsmodeller.

En webshop sælger varer til sine kunder gennem en hjemmeside, hvilket betyder, at et selskab, der anvender webshoppen som forretningsmodel ikke nødvendigvis anskaffer butikslokaler i en bygning, som det kendes fra den klassiske butik.

¹ <https://www.dst.dk/da/Statistik/nyheder-analyser-publ/bagtal/2023/2023-05-23-fire-ud-af-fem-handler-online>, senest besøgt d. 14-10-2023

² <https://www.danskindustri.dk/vi-radgiver-dig/ecommerce/nyhedsarkiv/nyheder/2023/10/analyse-danskernes-e-commerce-tracker--status-pa-tredje-kvartal/>, senest besøgt d. 20-11-2023

Webshoppen kan imidlertid have en fysisk tilknytning til kildelandet bl.a. gennem varelagre, servere eller lokale repræsentanter. Derudover er forretningsmodellen under kontinuerlig udvikling, som gør, at der løbende findes nye måder at skabe værdi for virksomhederne.

Af den grund findes det skatteretligt relevant at foretage en analyse af hvilke dele af webshoppens forretningsmodel anno 2023, der kan føre til fast driftssted samt at reflektere over om den nuværende definition af fast driftsstedsbegrebet er tilstrækkelig – set i forhold til det oprindelige formål med fast driftsstedsbegrebet.

1.1 - Problemformulering

Det fører til følgende problemformulering:

”Hvilke skatteretlige udfordringer indeholder de gældende regler om fast driftssted for beskatningen af et selskab, der anvender webshoppen som forretningsmodel til at sælge produkter på tværs af landegrænser til sine kunder?”

Problemstillingen undersøges med udgangspunkt i en række delspørgsmål, hvis formål er at belyse de forskellige aspekter af problemstillingen samt danne et bedre overblik over afhandlingens struktur.

- Hvad er de gældende regler for fast driftsstedsvurderingen?
- Hvilke skatteretlige problemstillinger har digitaliseringen medført i forhold til de gældende regler om fast driftssted, og hvad kendetegner webshoppen som forretningsmodel?
- Hvordan skal de forskellige dele af webshoppens forretningsmodel vurderes skatteretligt i forhold til de gældende regler om fast driftssted?

1.2 – Afgrænsning

Beskatningen af begrænset skattepligtige selskaber foretages generelt på baggrund af regler, der både omhandler den subjektive- og den objektive skattepligt. Reglerne for fast driftssted omhandler ligeledes overordnet både et subjektivt og et objektivt element. Specialet fokuserer på det subjektive element, altså en undersøgelse af de betingelser, der skal være til stede for, at der foreligger et fast driftssted efter OECD's modeloverenskomst art. 5. Det objektive element har betydning for den indkomst, der kan henføres til det faste driftssted efter principperne for beskatning af erhvervsindkomst i art. 7 i modeloverenskomsten. Den faktiske beskatning af et fast driftssted er derfor dels afhængig af art. 5, dels af art. 7.

Specialet afgrænser sig fra at behandle spørgsmålet om hvilken indkomst, der kan henføres til det faste driftssted efter art. 7. Principperne i art. 7 vil selvstændigt kunne være genstand for en omfattende analyse, hvorfor afgrænsningen foretages under hensyn til rammerne for specialets omfang.

Specialet indeholder ikke en udtømmende analyse af samtlige dele af art. 5. Derimod behandles de dele af bestemmelsen, der kan have betydning for en webshop. Analysen har sit fokus på det primære kriterium i art. 5, stk. 1 og 2 samt undtagelsen hertil i art. 5, stk. 4. Derudover behandles det sekundære kriterium i art. 5, stk. 5 og 6. Specialet behandler derimod ikke entreprisereglen i art. 5, stk. 3, da reglens anvendelsesområde ligger uden for problemformuleringens undersøgelsesfelt. For så vidt angår bestemmelsens stk. 7 og 8, så vil de ikke være genstand for en selvstændig behandling, men alene nævnes, når det er relevant.

Både fysiske og juridiske personer kan beskattes som følge af et fast driftssted. Specialet fokuserer imidlertid på juridiske personer, hvorfor der afgrænses fra kildeskatteloven, samt de situationer hvor en fysisk person kan få fast driftssted.

Specialets analyse foretages grundlæggende med udgangspunkt i OECD's modeloverenskomst. Derfor foretages ingen analyse af de enkelte konkrete dobbeltbeskatningsoverenskomster eller FN's modeloverenskomst. Dette valg er truffet, da modeloverenskomsten fungerer som en skabelon for de fleste af de dobbeltbeskatningsoverenskomster, som Danmark indgår. På den måde vurderes en analyse og fortolkning af modeloverenskomsten, som bedst egnet til at udlede den generelle retstilstand for fast driftsstedsprincippet. Af hensyn til specialets omfang og problemformuleringens fokus afgrænses desuden fra EU-retlige spørgsmål.

2. Specialets metodegrundlag

Dette kapitel vil uddybe, hvorledes specialet metodisk griber besvarelsen af problemformuleringen an. Metodevalget er væsentligt for besvarelsen af specialets problemformulering, da det skaber rammerne for den overordnede opbygning og arbejdstilgang under udarbejdelsen af specialet. Den valgte metode afspejler derfor en vurdering af hvilken metode, der findes bedst muligt egnet til at opfylde specialets formål. Kapitlet indeholder både en generel beskrivelse af den valgte metode samt overvejelser om de retskilder, der anvendes i specialet.

2.1 – Den retsdogmatiske metode

Specialet anvender den retsdogmatiske metode, hvis formål er at analysere og beskrive de gældende retsregler (de lege lata).³ Den retsdogmatiske metode har som videnskab ikke fokus på at løse konkrete problemer, men er i stedet rettet mod den generelle retstilstand på det valgte retsområde.⁴ Det der kendetegner den retsdogmatiske metode, er derfor en systematisk undersøgelse af retsreglerne på området for derigennem at beskrive eventuel usikkerhed om retstilstanden, fremfor at finde løsningen på et konkret retligt problem.⁵

Specialet vil gennem en retspositivistisk tilgang anvende den retsdogmatiske metode under behandlingen af de inddragne retskilder. Herved lægger specialet stor vægt på de skrevne retskilder, da retspositivismen tillægger ordlyden af de skrevne retskilder stor vægt, når den gældende retstilstand skal belyses.⁶ Den juridiske argumentation foretages med afsæt i en række forskellige retskilder, som udgør fundamentet for anvendelsen af den juridiske metode.⁷

Den retsdogmatiske analyse af retstilstanden for specialets undersøgelsesområde kan overordnet beskrives ved, at retstilstanden belyses gennem en fortolkning af de relevante retskilder, hvorefter der foretages en retlig subsumption. Den retlige subsumption kan grundlæggende formuleres som en søgen efter den retlige løsning ved at anvende nogle faktiske omstændigheder, som fortolkes i forhold til de relevante retsregler.⁸

Den retsdogmatiske metode anvendes, da specialets formål er at undersøge de forskellige skatteretlige udfordringer og problemstillinger, der knytter sig til den gældende retstilstand for fastlæggelsen af fast driftssted for selskaber, der anvender webshoppen som forretningsmodel.

³ Jf. Munk-Hansen, Carsten, Den Juridiske Løsning – Introduktion til den juridiske metode, Jurist- og Økonomforbundets Forlag, 1. udgave, 2017, s. 11

⁴ Jf. Munk-Hansen, Carsten, Retsvidenskabsteori, Djøf Forlag, 2. udgave, 2018, s. 66

⁵ Jf. Ibid., s. 193

⁶ Jf. Werlauff, Erik, m.fl., Den Juridiske Metode – en introduktion, Djøf Forlag, 3. udgave, 2022, s. 20

⁷ Jf. Højlund, Dorte, Retssikkerhed og juridisk metode, Hans Reitzels Forlag, 4. udgave, 2022, s. 17f

⁸ Jf. Munk-Hansen, Carsten, Retsvidenskabsteori, Djøf Forlag, 2. udgave, 2018, s. 66 og Evald, Jens, At tænke juridisk, Djøf Forlag, 6. udgave, 2023, s. 3

2.2 – Loven

Retskildeanvendelsen er fundamental for den retsdogmatiske analyse. Derfor er det afgørende, at de valgte retskilder er relevante for specialets problemformulering. I de følgende afsnit beskrives de retskilder, som anvendes i undersøgelsen, deres retskildeværdi samt begrundelsen for valget af de enkelte retskilder.

Specialet indeholder nationale retskilder, da specialet er udarbejdet med afsæt i en fortolkning af gældende dansk ret. Dette vil særligt være gennem anvendelse af skrevne retskilder i form af lovgivning. Lovgivningen kan opdeles i et hierarki, der kan kaldes den retlige trinfølge.⁹ Den retlige trinfølge medfører, at grundloven har forrang for almindelige lovgivning, som har forrang for bekendtgørelser. Lovene indeholder forarbejder, som bidrager til fortolkningen, selvom de ikke udgør selvstændige retskilder.¹⁰ Forarbejderne inkluderer blandt andet bemærkninger til lovforslaget, som kan øge forståelsen for lovens formål og begrundelsen for lovens tilblivelse.

Specialets udgangspunkt er en ordlydsfortolkning af loven, der kan udtrykkes som den naturlige sproglige forståelse eller en objektiv fortolkning af lovteksten.¹¹ Dette valg er truffet ud fra tankegangen om, at fortolkningsstilen skaber den mest ensartede fortolkning, hvormed det øger retssikkerheden. Der vil derfor i udgangspunktet være tale om en præciserende fortolkningsteknik, når reglernes afgrænsning og udstrækning fortolkes ud fra den naturlige sproglige forståelse.¹² Da ordlyden imidlertid ofte kan være upræcis og efterlade rum for fortolkning, vil der også anvendes en subjektiv fortolkning, hvor loven fortolkes i relation til dens formål.

2.3 - Praksis

Specialet belyser retstilstanden ved at supplere fortolkningen af loven med inddragelse af praksis. Retspraksissen på specialets retsområde er imidlertid begrænset, men der anvendes praksis relevant for dele af retsområdet. Specialet anvender særligt administrativ praksis i form af afgørelser og

⁹ Jf. Munk-Hansen, Carsten, Retsvidenskabsteori, Djøf Forlag, 2. udgave, 2018, s. 289

¹⁰ Jf. Ibid, s. 261

¹¹ Jf. Ibid, s. 298

¹² Jf. Ibid, s. 296

bindende svar fra skattemyndighederne. Det skal bemærkes, at administrativ praksis ikke nødvendigvis er et udtryk for gældende ret, idet den administrative praksis ikke er bindende for domstolene, der kan efterprøve enhver afgørelse fra de administrative myndigheder, jf. Grundlovens § 63, stk. 1. Skattemyndighedernes afgørelser og bindende svar udtrykker dog imidlertid et retsligt resultat, som borgere kan indrette sig efter, der også ofte har betydning for domstolenes vurdering, hvorfor de findes relevante for undersøgelsen af reglerne for fast driftssted.¹³

2.4 - Modeloverenskomsten og de dertilhørende kommentarer

Specialet vil i særlig grad anvende OECD's modeloverenskomst fra 2017 og de dertilhørende kommentarer som retskilde til at belyse retstilstanden for fast driftsstedsvurderingen. Udgangspunktet for specialets analyse foretages på baggrund af den definition af fast driftssted, der følger af modeloverenskomstens art. 5. Modeloverenskomsten og de tilhørende kommentarer er imidlertid ikke gennemført i national ret og er dermed ikke folkeretligt bindende.¹⁴ Derfor har der også været diskussioner i den juridiske litteratur omkring udstrækningen af deres retskildemæssige værdi.

Modeloverenskomsten udgør alene en skabelon, som stater kan vælge at anvende som grundlaget for den konkrete dobbeltbeskatningsoverenskomst, der derimod er en bindende folkeretlig traktat, som har virkning både mellem de kontraherende stater samt mellem staten og skatteyderen.¹⁵ Dobbeltbeskatningsoverenskomster, hvor Danmark er en kontraherende part, er derfor udtryk for gældende ret, når de er vedtaget ved lov.

De danske dobbeltbeskatningsoverenskomster udformes dog oftest på baggrund af OECD's modeloverenskomst.¹⁶ Kommentarerne er desuden ifølge OECD et udtryk for landenes fælles opfattelse, medmindre en stat tager et konkret forbehold herfor, hvorfor OECD's Råd anbefaler staterne at anvende modeloverenskomsten, når de indgår eller fortolker en bilateral DBO.¹⁷

Derudover er der adskillige eksempler fra praksis, heriblandt også hos Højesteret, hvor der henvises til modeloverenskomsten og dens kommentarer, samt tillægger dem stor betydning, jf. blandt andet TfS.1993.7 H og SKM.2012.121.ØLR. I dommene blev kommentarerne tillagt stor betydning, selvom de var indført i modeloverenskomsten efter indgåelsen af den konkrete

¹³ Jf. *Ibid.*, s. 331

¹⁴ Jf. Den Juridiske Vejledning 2023-2, afsnit CF.8.2.1.

¹⁵ Jf. Laursen Nørgaard, Anders, Fast driftssted, Jurist- og Økonomforbundets Forlag, 1. udgave, 2011, s. 36f

¹⁶ Jf. Tell, m.fl., International Skatteret i et dansk perspektiv, Hans Reitzels Forlag, 2020, 2. udgave, s. 23

¹⁷ Jf. OECD (2017) Modeloverenskomst vedrørende indkomst og formue, punkt 3 i indledningen.

dobbeltbeskatningsoverenskomst. Med andre ord foretog domstolene en dynamisk fortolkning. Dette med begrundelsen, at de opdaterede kommentarer alene udgjorde præciseringer.¹⁸ Hvis der derimod er tale om materielle ændringer, forholder det sig anderledes.

Sondringen mellem præciseringer og ændringer har betydning for specialets retskildeanvendelse i forhold til hvilken version af OECD's modeloverenskomster, der anvendes. Dette følger af, at fast driftsstandsdefinitionen som følge af BEPS-projektet undergik væsentlige forandringer i modeloverenskomsten fra 2017 set i forhold til den tidligere modeloverenskomst fra 2014. Udfaldet af BEPS-projektets Action 7 førte til en ændring i ordlyden af modeloverenskomsten art. 5, stk. 4-6, og derudover blev nye regler indført i art. 5, stk. 4, nr. 1 samt art. 5, stk. 8.¹⁹

Disse forandringer udgør en materiel ændring af fast driftsstandsdefinitionen i modsætning til de præciserende ændringer fra de ovennævnte domme, hvorfor modeloverenskomsten og dens kommentarer fra 2017 i udgangspunktet ikke kan lægges til grund i fortolkningen af flere af de omkring 3000 dobbeltbeskatningsoverenskomster, der eksisterer på verdensplan.²⁰

For at undgå at samtlige DBO'er skulle genforhandles, underskrev en lang række lande det multilaterale instrument (MLI), som var et resultat af BEPS-projektets Action 15. Konventionen implementerer ændringer fra 2017-modellen i de allerede indgåede DBO'er. I Danmark fik den virkning fra 1. januar 2020, og på verdensplan har mere end 100 jurisdiktioner underskrevet MLI'en, der ifølge OECD på nuværende tidspunkt dækker omkring 1900 bilaterale dobbeltoverenskomster.²¹ Det må desuden antages, at fremtidige dobbeltoverenskomster i udgangspunktet vil udarbejdes på baggrund af 2017-modellen.²²

På den baggrund vil specialet anvende modeloverenskomsten og dens kommentarer fra 2017 som sin primære retskilde, da det vurderes, at disse har en væsentlig retskildemæssig værdi, hvorfor fortolkningen heraf udgør et væsentligt element for besvarelsen af specialets problemformulering.

¹⁸ Jf. Michelsen, Aage, m.fl., *International Skatteret*, Karnov Group, 4. udgave, 2017, s. 81

¹⁹ Jf. Laursen Nørgaard, Anders, *Ændringer af fast driftsstandsdefinitionen afledt af BEPS-projektet*, SR.2018.0111, s. 1

²⁰ Jf. Tell, m.fl., *International Skatteret i et dansk perspektiv*, Hans Reitzels Forlag, 2020, 2. udgave, s. 23

²¹ Jf. <https://www.oecd.org/tax/beps/beps-actions/action15/>, senest besøgt d. 07-11-2023

²² Jf. Wittendorff, Jens, *OECD/G20's multilaterale instrument (MLI) – et dansk perspektiv*, SU.2017.197, afsnit 1

2.5 - Juridisk litteratur og andre fortolkningsbidrag

Specialet anvender juridisk litteratur i form af fagbøger, artikler og rapporter fra OECD. Den juridiske litteratur anvendes for at give et supplement til den juridiske argumentation samt fortolkningen af lovgivningen, modeloverenskomsten og dens kommentarer. Der er forskellige holdninger til, om den juridiske litteratur kan anses som en retskilde.²³ Domstolene og andre myndigheder anvender og læser juridisk litteratur, når de skal afgøre sager, da den kan højne den overordnede forståelse af retsområdet. Det er således med denne tilgang, at specialet inddrager juridisk litteratur. Litteraturen kan imidlertid ikke resultere i rettigheder og forpligtelser for en part, da den ikke udgør en selvstændig hjemmel. Derfor vil specialet anvende litteraturen med respekt for retskildehierarkiet.

Den Juridiske Vejlednings retskildeværdi har også været diskuteret.²⁴ Vejledningen udtrykker imidlertid blot skattemyndighedernes opfattelse af retsreglerne, og skal dermed anses for at have cirkulærestatus, der kun er bindende for skattemyndighedernes medarbejdere, hvis ikke den klart strider imod andre retskilder, såsom loven eller praksis fra domstolene. Specialet anvender Den Juridiske Vejledning, da den har indflydelse på et skattesubjekts forventede retsstilling ud fra et ligheds- og indrettingsprincip. Anvendelsen tager dog højde for, at den ikke i sig selv udgør en hjemmel til gældende ret.

3. Gældende retstilstand for fast driftssted

Fast driftssted er kort beskrevet et begreb, som dækker over en økonomisk aktivitet og indkomst, der er så tilstrækkeligt forbundet med kildelandet, at beskatningen bør ske der. Dette ud fra tankegangen om, at aktiviteten fra et fast driftssted afspejler en værdiskabelse og deltagelse i det økonomiske liv i kildestaten i et større omfang, som gør, at det er rimeligt, at kildestaten tildeles en beskatningsret.²⁵

²³ Jf. Werlauff, Erik, m.fl., Den juridiske metode – en introduktion, Djøf Forlag, 3. udgave, 2022, s. 170f

²⁴ Jf. Munk-Hansen, Carsten, Retsvidenskabsteori, Djøf Forlag, 2. udgave, 2018, s. 341f

²⁵ Jf. OECD (2017), Modeloverenskomst, kommentarer til art. 7, punkt 11

Reglerne for fast driftssted blev ændret d. 21. november 2017, hvor OECD's modeloverenskomst senest blev opdateret.²⁶ Denne opdatering var et resultat af OECD/G20-projektet "Base Erosion and Profit Shifting (BEPS)" fra den 5. oktober 2015. BEPS-projektet bestod af 15 Action Points, hvoraf Action 7 førte til rapporten "Preventing the Artificial Avoidance of Permanent Establishment Status, Action 7 – 2015 Final Report", som indeholdt en række anbefalinger til opdateringer af definitionen på et fast driftssted. Baggrunden for anbefalingerne var, at den hidtidige definition muliggjorde omgåelse, således betingelserne for fast driftssted ikke blev opfyldt med det resultat, at indkomst undgik beskatning i kildelandet.²⁷

3.1 – Fast driftssted efter dansk ret

Selskabers skattepligt reguleres i SEL §§ 1 og 2 for hhv. fuldt og begrænset skattepligtige selskaber.²⁸ For ubegrænset skattepligtige er hovedreglen i dansk skatteret, at der gælder et globalindkomstprincip, hvilket medfører, at indkomst beskattes, selvom den er erhvervet i udlandet, jf. Statsskattelovens § 4, 1. pkt.²⁹ Hvis indkomsten også er skattepligtig i kildelandet, hvorfra den er erhvervet, da kan resultatet blive, at den pågældende indkomst beskattes både i udlandet og i Danmark.³⁰

Dette princip er imidlertid modificeret for juridiske personer, hvorefter indtægter og udgifter som stammer fra et fast driftssted i udlandet ikke skal medregnes til den skattepligtige indkomst, jf. SEL § 8, stk. 2. Det er dog en betingelse, at der ikke er valgt international sambeskatning efter SEL § 31 A.

Den begrænsede skattepligt for juridiske personer fremgår af SEL § 2, som indeholder en udtømmende liste over de skattepligtige indkomsttyper. Bestemmelsen er baseret på et territorialprincip, som beskatter indkomst erhvervet i Danmark. Dette gør sig blandt andet gældende for et selskab, hvis det udøver et erhverv med fast driftssted her i landet, jf. SEL § 2, stk. 1, litra a, 1. pkt. Disse former for indkomst er så tæt forbundet med Danmark, at der ifølge intern ret er hjemmel til

²⁶ Jf. Laursen Nørgaard, Anders, "Ændringer af fast driftsstedsdefinitionen afledt af BEPS-projektet, SR.2018.0111

²⁷ Jf. OECD (2015), *Preventing the Artificial Avoidance of Permanent Establishment Status, Action 7 – 2015 Final Report*, s. 15, 2. Pkt.

²⁸ Jf. Lovbekendtgørelse 2022-08-22, nr. 1241, Selskabsskatteloven

²⁹ Jf. Tell, m.fl., *International Skatteret i et dansk perspektiv*, Hans Reitzels Forlag, 2020, 2. udgave, s. 20

³⁰ Jf. Lov 1922-04-10, nr. 149 om indkomstskat til staten § 4, Karnovs note 5

kildelandsbeskatning. Anvendelsen af reglerne for begrænset skattepligtige er imidlertid afhængig af, om den konkrete DBO tillader Danmark at udnytte den interne hjemmel til beskatning.³¹

Den opdaterede definition af et fast driftssted blev implementeret i dansk ret ved lov nr. 1835 af 08-12-2020 med virkning fra 1. januar 2021. Forinden denne lovs ikrafttrædelse eksisterede der ikke en generel definition af fast driftssted i dansk ret.³² Det var imidlertid fast antaget, at intern ret skulle fortolkes i overensstemmelse med art. 5 i OECD's modeloverenskomst, hvilket bl.a. kan eksemplificeres ved afgørelsen SKM.2008.844.SR. Denne lovfæstede definition af fast driftssted findes for selskabers vedkommende nu i SEL § 2, stk. 2-5. Reglerne følger langt overvejende den definition, som findes i OECD's modeloverenskomst fra 2017.

Det fremgår desuden af de almindelige bemærkningerne til lovforslaget til lovens afsnit 1.1, at formålet med loven er at implementere OECD's anbefalinger, så de interne danske regler stemmer overens med de internationale standarder for fast driftsstedsbegrebet, som opstod på baggrund af opdateringen af OECD's modeloverenskomst fra 2017.³³ Herved er formålet at undgå at virksomheder med forretningsudøvelse på tværs af landegrænser, skal kunne organisere sig på en måde, som skaber en kunstig undgåelse af fast driftssted. På den vis er ændringen af retstilstanden i dansk ret svarende til ændringen i OECD-regi.

På den baggrund vil specialet i det følgende fokusere på en analyse af OECD's definition, og de dertilhørende kommentarer.

3.2 – Fast driftssted efter OECD's modeloverenskomst art. 5

Som nævnt er formålet med at have en definition for begrebet fast driftssted, at det kan anvendes til at fastslå, hvornår kildelandet skal have beskatningsretten til en andel af fortjenesten hos et selskab, som er hjemmehørende i en anden stat.³⁴ Dette skyldes, at det følger af art. 7 i modeloverenskomsten (MDBO), at beskatningsretten er tillagt domicilstaten, medmindre der er fast driftssted i kildestaten.

Udgangspunktet er som nævnt, at fast driftsstedsbegrebet fortolkes i overensstemmelse med fortolkningen af art. 5 i OECD's MDBO og de dertilhørende kommentarer.³⁵ Bestemmelsen opdeles efter

³¹ Jf. Selskabsskatteloven, LBKG 2022-08-22, nr..1241, Karnovs note 59

³² Jf. Laursen Nørgaard, Anders, *Nye regler om fast driftssted i dansk ret*, RR.10.2021.22, s. 1, afsnit 1

³³ Jf. Forslag til lov om ændring af selskabsskatteloven og forskellige andre love, L 28 af 07-10-2020

³⁴ Jf. OECD (2017) Modeloverenskomst, Kommentarer til art. 5, punkt 1

³⁵ Jf. Michelsen, Aage, m.fl., *International Skatteret*, Karnov Group, 4. udgave, 2017, s. 354

det primære og det sekundære kriterium. Dette betyder, at det indledningsvist undersøges, hvorvidt det primære kriterium for at statuere fast driftssted er opfyldt, jf. MDBO art. 5, stk. 1-2 og 4. Hvis det primære kriterium ikke er opfyldt, da ser man på det sekundære i kriterium, jf. art. 5, stk. 5-6.

3.3 - Det primære kriterium

Fast driftsstedsbegrebet fremgår af MDBO art. 5, stk. 1, der lyder som følger:

”I denne overenskomst betyder udtrykket ”fast driftssted” et forretningssted, hvorfra et foretagendes forretningsmæssige virksomhed udøves helt eller delvis”

Den tilsvarende bestemmelse i dansk ret er SEL § 2, stk. 2. Ud fra bestemmelsens ordlyd kan der udledes nogle centrale betingelser for fast driftsstedsbegrebet. For det første skal der eksistere et *forretningssted*. For det andet skal forretningsstedet være *fast*. For det tredje skal der foretages en grad af *forretningsmæssig virksomhed* på dette sted. Betingelserne er kumulative, hvorfor der ikke foreligger et fast driftssted, hvis blot et af kriterierne ikke er opfyldt. Det rejser spørgsmålet om, hvordan de enkelte betingelser skal fortolkes.

3.3.1 – Forretningssted

Et forretningssted kan være mange forskellige ting. For at komme betingelsen nærmere tages udgangspunkt i MDBO art. 5, stk. 2. Bestemmelsen indledes med formuleringen *”Udtrykket fast driftssted omfatter især”*, hvorefter der oplistes nogle eksempler benævnt fra a) til f), såsom:

- *a) et sted, hvorfra foretagendet ledes*
- *b) en filial*
- *c) et kontor*

Ud fra en ordlydsfortolkning af MDBO art. 5, stk. 2 er ordet *”især”* ensbetydende med, at listen ikke er udtømmende, hvorfor der altså bare er tale om eksempler. Bestemmelsen skal dermed underlægges en udvidende fortolkning. Denne fortolkning understøttes ligeledes i kommentarerne til MDBO art. 5, hvor det første punkt i kommentarerne til stk. 2 indledes med ordene *”Dette stykke indeholder på ingen måde en udtømmende liste over eksempler på forretningssteder...”*.³⁶

³⁶ Jf. OECD (2017), Modeloverenskomst, kommentar til art. 5, punkt 45

Omvendt skal bestemmelsen heller ikke fortolkes således, at hvis et forretningssted er omfattet af listen, så er den per definition et fast driftssted. Dette kan udledes af den følgende sætning i kommentaren, hvor det fremgår, at eksemplerne skal ses i sammenhæng med den generelle definition i stk. 1.

Bestemmelsens formulering er ifølge Anders Laursen i ”Fast driftssted” tvetydig, hvilket han uddyber med, at ”*fast driftssted*” mere retvisende burde være ”*fast forretningssted*”, så opstillingen i MDBO art. 5, stk. 2 i stedet indledes med ”*Udtrykket fast forretningssted omfatter især*”.³⁷

Dette synspunkt deler specialet af flere grunde. Hvert enkelt eksempel på listen er egnet til at være et forretningssted, men ikke nødvendigvis et fast driftssted. Det skyldes, at forretningsstedet jo blot er et af kriterierne for, at der foreligger et fast driftssted, men forretningsstedet kan ikke stå alene. Derudover kan det argumenteres gennem en sammenligning, at det er uklart, hvorfor der er forskel på selve bestemmelsens ordlyd og ordlyden i det indledende punkt i kommentaren til art. 5, stk. 2.³⁸ Med andre ord, hvorfor bestemmelsen anvender ”*fast driftssted*”, når kommentaren indleder med at formulere det som en liste over ”*forretningssteder*”.

Da listen dermed hverken er udtømmende eller ensbetydende med fast driftssted, har MDBO art. 5, stk. 2 ikke en selvstændig betydning, men udgør alene eksempler på forretningssteder, som ofte kan medføre fast driftssted.³⁹ Bestemmelsen er da heller ikke inddraget i de danske regler, hvilket fremgår af forarbejderne til lov nr. 1835 af 8. december 2020, hvor det anføres:

”Det bemærkes, at der dog ikke vurderes at være noget behov for i lovteksten at gengive den ikke-udtømmende opregning af eksempler på faste forretningssteder, der er indeholdt i artikel 5, stk. 2 i OECD’s modeloverenskomst.”⁴⁰

Det fremgår af OECD’s kommentarer til art. 5, at udtrykket ”*forretningssted*” dækker alle former for lokaler, anlæg eller installationer, hvor der udøves virksomhed.⁴¹ Der stilles ikke krav om, at stedet udelukkende skal anvendes til at udøve virksomhed. Det har eksempelvis den betydning at et hjemmekontor, der samtidigt anvendes til private formål, kan opfylde kravet om at være et forretningssted, jf. bl.a. SKM.2023.277.SR, hvor der blev statueret fast driftssted ved anvendelse af et hjemmekontor.

³⁷ Jf. Nørgaard Laursen, Anders, Fast driftssted, Jurist- og Økonomforbundets forlag, 1. udgave, 2011, s. 68

³⁸ Jf. OECD (2017), Modeloverenskomst, kommentar til art. 5, punkt 45

³⁹ Jf. Nørgaard Laursen, Anders, Nye regler om fast driftssted i dansk ret, RR.10.2021.22, s. 2, afsnit 3

⁴⁰ Jf. Skriftlige bemærkninger til Lovforslag nr. 28 af 07-10-2020, afsnit 2.1.2.2

⁴¹ Jf. OECD (2017) Modeloverenskomst, kommentar til art. 5, punkt 10

Spørgsmålet er hvor udvidende en fortolkning af udtrykket forretningssted, der bør anlægges. Dette kan potentielt have betydning for analysen af dele af webshoppens forretningsmodel. Der hvor afgrænsningen kan give anledning til problemer, er når forretningsstedet adskiller sig tilstrækkeligt nok fra det sædvanlige. Det kan omhandle selskaber, der driver forretning uden kontor eller andre former for bygninger tilknyttet driften. Et forretningssted kan ifølge kommentarernes punkt 11 eksistere, selvom der ikke findes lokaler eller bygninger, men der alene er tale om et areal, der er til rådighed for foretagendet. Dette også i tilfælde, hvor et selskab ulovligt udøver virksomhed fra et areal.⁴²

At et areal er tilstrækkeligt, kan yderligere underbygges af praksis i TfS.1994.24 LR, hvor ligningsrådet kom frem til, at den blotte tilstedeværelse af et undersøisk strømførende kabel kunne udgøre et forretningssted. Det kan udledes af afgørelsen ved, at det undersøiske strømkabel ikke førte til fast driftssted alene under forudsætning af, at der ikke udøves forretningsmæssig virksomhed på stedet. Dermed fastslås implicit, at selve kablet opfylder kravene til et forretningssted.

Et andet eksempel på at et forretningssted ikke nødvendigvis kræver lokaler eller lignende, kan illustreres ved TfS.1987.50 LSR. Spørgsmålet i sagen var, hvorvidt et selskab, som drev forretning med dykkerudstyr, kunne få fast driftssted i Danmark. Klageren i sagen argumenterede, at dykkerudstyret ikke udgjorde et forretningssted med henvisning til punkt 2 i kommentaren til MDBO art. 5 fra den dagældende version af OECD's modeloverenskomst (1977-versionen), hvilket vil svare til punkt 6 i modeloverenskomsten fra 2017. Landsskatteretten fandt ud fra en fortolkning af den generelle definition i kommentaren, at dykkerudstyr i sig selv kan udgøre et fast forretningssted. Sagen illustrerer, at "*forretningssted*" som begreb skal fortolkes meget bredt.

Bestemmelsens brede anvendelsesmulighed kan foruden praksis også udledes flere steder i kommentarerne til art. 5. Punkt 10 nævner, at en plads på et marked kan udgøre et fast forretningssted.⁴³ Samtidigt nævner punkt 41, at en spilleautomat kan udgøre et fast forretningssted.⁴⁴

Den udvidende fortolkning af bestemmelsen har imidlertid sin grænse, hvilket kan udledes af TfS.2004.162. H. Sagen omhandlede en person, der var skattemæssigt hjemmehørende i Danmark, som købte en helikopter, hvorefter han indskød den i et tysk selskab. Det tyske selskab, hvor den danske skatteyder hverken var medejer eller en del af ledelsen, udlejede den herefter til sit moderselskab. Det fremgår af sagens faktum, at skatteyderen kørte til Tyskland for at bese helikopteren 4

⁴² Jf. Nørgaard Laursen, Anders, Fast driftssted, Jurist- og Økonomforbundets forlag, 2011, 1. udgave, s. 69

⁴³ Jf. Ibid., kommentar til art. 5, punkt 10

⁴⁴ Jf. Ibid., kommentar til art. 5, punkt 41

gange om året, men at han hverken instruerede, eller deltog i nogen dele af helikopterdriften. Højesteret fastslog, at dette ikke medførte et fast driftssted i Tyskland. Dette blev begrundet i skatteyderens meget begrænsede aktivitet og mangel på kontor, hvilket ikke opfyldte betingelserne for et forretningssted.

Dommen fra Højesteret skal fortolkes således, at et forretningssted kræver en vis form for fysisk tilknytning til stedet.⁴⁵ Dommen illustrerer dermed, at der er grænser for den udvidende fortolkning af bestemmelsen.

Når man skal fortolke den del af MDBO art. 5, stk. 1, som vedrører udtrykket ”forretningssted”, kan der på baggrund af ovenstående udledes nogle elementer, som er med til at uddybe bestemmelsens formulering. For det første ses det, at ”forretningssted” skal fortolkes udvidende. Det kan argumenteres, at denne udvidende fortolkning endda er meget bred. Det understøttes blandt andet af, at Landskatteretten finder dykkerudstyr omfattet, jf. TfS.1987.50 LSR. Ordet ”forretningssted” skal derfor fortolkes på en måde, som rækker betydeligt udover de eksempler, der nævnes i MDBO art. 5, stk. 2. For det andet kan det udledes, at det kræver et fysisk element på en given lokalitet for at være indeholdt i afgrænsningen af et ”forretningssted”, og dermed omfattet af MDBO art. 5, stk. 1 – forudsat de resterende dele af bestemmelsen er opfyldte, jf. bl.a. TfS.2004.162 H og kommentaren til MDBO art. 5, punkt 6 og 123.

3.3.2 – Fast i tid og sted

Når det er fastlagt, at der er tale om et forretningssted, er det næste skridt i fortolkningen af definitionen af et fast driftssted, jf. MDBO art. 5, stk. 1, at vurdere, hvad der kræves for, at et forretningssted opfylder betingelsen om at være fast.

I kommentaren til MDBO art. 5 fremgår det under definitionen af et fast driftssted, at den anden betingelse lyder som følger:⁴⁶

”Dette forretningssted skal være ”fast”, dvs. det skal være etableret på et givet sted med en vis grad af varighed”

⁴⁵ Jf. Nørgaard Laursen, Anders, Fast driftssted, Jurist- og Økonomforbundets Forlag, 1. udgave, 2011, s. 71

⁴⁶ Jf. OECD (2017), Modeloverenskomst, kommentar til art. 5, punkt 6

Heraf følger to kriterier, som skal være til stede, når det skal vurderes, om betingelsen ”fast” er opfyldt i relation til et forretningssted. Det første kriterie omhandler, at forretningsstedet skal være etableret på et givet sted, hvormed det indeholder et geografisk aspekt. Det andet kriterie stiller krav om varighed, hvorefter det indeholder et tidsmæssigt aspekt. I den følgende gennemgang vil specialet først belyse kriteriet om et givet sted, hvorefter varighedskriteriet behandles.

3.3.2.1 – Det stedlige krav

Hvis et forretningssted skal opfylde kriteriet om ”et givet sted”, fremgår det af kommentarerne, at:

”Der skal således sædvanligvis være en forbindelse mellem forretningsstedet og en særligt geografisk bestemt lokalitet”⁴⁷

Det betyder altså, at et ikke-hjemmehørende selskabs forretningssted skal have en geografisk tilknytning til et særligt sted i kildelandet, for at den første del af fasthedskriteriet er opfyldt. Et givet sted må først og fremmest tage sigte på forretningsstedets beliggenhed. I langt de fleste tilfælde bør denne forbindelse ikke give anledning til fortolkningstvivl.⁴⁸ Hvis der eksempelvis er tale om et kontor eller en fabrik, virker det indlysende, at der eksisterer en forbindelse mellem forretningsstedet og en særligt geografisk lokalitet, da de dertilhørende bygninger og lokaler er fastgjort til jorden et givent sted.

Når kommentaren anvender ordet ”særligt” om beliggenheden, kan det modsætningsvist sluttes, at hvis virksomheden udøves mere eller mindre vilkårligt forskellige steder i en stat, så er fasthedskriteriet ikke opfyldt. Hvis vi antager, at et selskab, der er skattemæssigt hjemmehørende i Tyskland, igennem en årrække udøver forretning forskellige steder i Danmark, er det ikke nødvendigvis ensbetydende med, at der på noget tidspunkt etableres et fast driftssted i Danmark. Dette underbygges af, at det ifølge kommentaren ikke har betydning, hvor længe et foretagende hjemmehørende i en given stat, driver forretning i en anden stat, hvis det ikke sker på et bestemt sted.⁴⁹

Hvis virksomhedsudøvelsen medfører, at den med jævne mellemrum flytter lokation, kan vurderingen af, om der foreligger et enkelt fast forretningssted imidlertid volde problemer.⁵⁰ I udgangspunktet vil en ordlydsfortolkning af ”geografisk bestemt lokalitet” umiddelbart antyde, at et forretningssted

⁴⁷ Jf. Ibid., kommentar til art. 5, punkt 21, 1. pkt.

⁴⁸ Jf. Michelsen, Aage, m.fl., International skatteret, Karnov Group, 4. udgave, 2017, s. 358

⁴⁹ Jf. OECD (2017) Modeloverenskomst, kommentar til art. 5, punkt 21, 2. pkt.

⁵⁰ Jf. Michelsen, Aage, m.fl., International skatteret, Karnov Group, 2011, 4. udgave, 2017, s. 358

ikke kan blive fast, såfremt det flytter lokation under udøvelsen af sin virksomhed. Her vil virksomheden jo netop udøves på forskellige lokaliteter, altså det modsatte af en geografisk bestemt lokalitet.

Dette udgangspunkt må dog fraviges, idet kommentaren til art. 5 efterfølgende indeholder uddybende forklaringer på, hvad der skal forstås ved en særligt geografisk bestemt lokalitet. Udtrykket efterlader et vist spillerum for fortolkning, som har betydning i nogle af de tilfælde, hvor en virksomhed flytter mellem lokaliteter, der grænser op til hinanden.⁵¹

Det første spørgsmål, der kan stilles, relaterer sig til den geografiske afstand og sammenhæng, når virksomheden flytter. Man kan forestille sig, at et forretningssted er meget stort, eller at forretningsstedet er naturligt opdelt grundet landskabet eller bygninger. I relation til specialets problemformulering kan man desuden forestille sig den situation, at serverne til brug for webshoppens website flyttes. Spørgsmålet er derfor, hvornår afstanden bliver så stor, at betingelsen ikke længere er opfyldt. Kommentarerne indeholder nogle eksempler, der tydeliggør vurderingen.⁵²

Et eksempel er, at en meget stor mine forbliver et enkelt forretningssted, uanset om selve driften flytter sig. Dette begrundes med, at mineaktiviteten er en geografisk og kommerciel enhed trods flytningen. Hvis minen er tilstrækkeligt stor, og driften flytter sig adskillige kilometer, er der stadig tale om en geografisk bestemt lokalitet. Afstanden ændrer ikke på, at fasthedskriteriet er opfyldt. Et andet eksempel er en sælger, der sætter sin bod op forskellige steder på et marked. Dette udgør et enkelt fast forretningssted, idet markedet skaber en kommerciel sammenhæng, uanset hvor langt sælgeren måtte flytte sin bod.

Man kan modsætningsvist forestille sig en maler, der skal male en stor bygning for en række forskellige kunder på baggrund af en række forskellige kontrakter, der ikke har noget med hinanden at gøre.⁵³ Her vil den naturlige tanke være, at da selve bygningen ikke umiddelbart kan flyttes, så er der tale om et enkelt og fast sted, idet området udgør en specifik geografisk lokalitet. Af kommentaren fremgår det imidlertid, at dette ikke anses som et fast sted, idet der ikke er en kommerciel sammenhæng.

Ud fra eksemplerne kan den umiddelbare vurdering være at selve afstanden, rent geografisk, ikke spiller en rolle for vurderingen af, om der er tale om et fast sted. Men at det derimod er den

⁵¹ Jf. OECD (2017) Modeloverenskomst, kommentar til art. 5, punkt 22

⁵² Jf. Ibid., kommentar til art. 5, punkt 23

⁵³ Jf. OECD (2017) Modeloverenskomst, kommentar til art. 5, punkt 24

kommercielle sammenhæng, som er afgørende for, om et givent selskabs virksomhedsudøvelse lever op til betingelsen om at udgøre et enkelt fast sted.

Kommentaren indeholder imidlertid et eksempel på, at det forholder sig modsat.⁵⁴ Forstået på den måde at den geografiske sammenhæng kan blive den udslagsgivende faktor, fremfor den kommercielle sammenhæng. Dette illustreres gennem en konsulent, som skal udføre den samme opgave på en række forskellige filialer i en bank på baggrund af en enkelt kontrakt. I eksemplet er der tale om en ensartet oplæring af ansatte i en bank på tværs af bankens filialer. Her vil der ikke være tale om et enkelt fast forretningssted, selvom der eksisterer en kommerciel sammenhæng, idet den nødvendige geografiske sammenhæng ikke er til stede. Konsulentens virksomhed kan dog alligevel føre til fast driftssted, men vurderingen skal i stedet foretages for hver enkelt filial.⁵⁵ Her vil varigheden af oplæringen være afgørende, hvilket uddybes nedenfor i afsnit 3.3.2.2.

Den geografiske sammenhæng var også den afgørende faktor i den ovennævnte kendelse fra Landskatteretten TfS.1987.50 LSR. Sagen omhandlede et engelsk selskab, der ydede dykkerservice med eftersyn og reparation af boreplatforme forskellige steder i den danske del af Nordsøen efter aftale med et dansk selskab. Af kendelsen fremgår:

”Efter de foreliggende oplysninger – herunder at der var tale om udstyr, der blev flyttet fra sted til sted og dermed ikke havde forbindelse til en særlig geografisk bestemt lokalitet – fandt landsskatteretten ikke, at kravet om et ”fast forretningssted” (...) kunne anses for opfyldt”

Sagen minder om eksemplet med bankfilialerne fra kommentaren til art. 5, idet der var tale om lignende arbejdsopgaver med samme aftalepart. Der var derfor en kommerciel sammenhæng, men den geografiske sammenhæng var ikke til stede. Det medførte, at kriteriet om forretningen er etableret et givet sted, ikke var opfyldt.

Den geografiske sammenhæng spiller derfor ligeledes en rolle i vurderingen af, om virksomhedsudøvelsen foretages gennem et fast forretningssted. Er afstanden tilstrækkeligt stor, og er der derfor ingen sammenhæng mellem de forskellige lokaliteter, kan den kommercielle sammenhæng ikke i sig selv etablere det givne sted, som kræves for at der er tale om et fast forretningssted efter kommentarens punkt 6. Den geografiske sammenhæng, hvilket underforstået indeholder et krav om en vis afstand, er derfor en nødvendig, men ikke tilstrækkelig betingelse.

⁵⁴ Jf. Ibid., kommentar til art. 5, punkt 25

⁵⁵ Jf. Michelsen, Aage, m.fl., International skatteret, Karnov Group, 4. udgave, 2017, s. 359

Overordnet set kan det på baggrund af ovenstående udledes, at hvis et forretningssted skal være fast, så er det en betingelse, at virksomhedsudøvelsen foregår på et eller flere steder, hvor der er en geografisk og kommerciel sammenhæng. Er det ikke tilfældet, vil fasthedskriteriet ikke være opfyldt.

3.3.2.2 - Det tidsmæssige krav

Foruden det geografiske krav indeholder fasthedsbetingelsen et krav om at være fast i tid. Kravet skal ikke forstås som et absolut krav om etablering af et forretningssted på ubestemt tid uden tidshorisont for dets afvikling.⁵⁶ Det væsentligste spørgsmål er dermed at afklare hvor lang en periode, der er nødvendig for, at det tidsmæssige krav er opfyldt.

Det fremgår af OECD's kommentar til art. 5, punkt 6, at forretningsstedet skal være etableret på et sted *"med en vis grad af varighed, dvs. at det ikke blot er af midlertidig karakter"*. For så vidt angår den midlertidige karakter, er denne del dog kun relevant, hvis foretagendets hensigt (ex ante) er, at virksomhedsudøvelsen er så kortvarig, at varighedskriteriet ikke opfyldes. Det skyldes, at når hensigten fra start er, at virksomhedsudøvelsen på forretningsstedet skal være permanent, så er betingelsen om fast i tid opfyldt, uanset om virksomheden afbrydes tidligere end forventet, eksempelvis grundet manglende succes for virksomheden.⁵⁷ Her vil forretningsstedet ifølge kommentarernes punkt 34 have en varig karakter fra starten.

Vurderingen af om forretningsstedet har midlertidig karakter skal derfor kun foretages i den omvendte situation, altså hvor foretagendets hensigt udelukkende var at drive kortvarig virksomhed, men ender med at blive længerevarende.⁵⁸ Det fremgår imidlertid ikke meget vejledning om, hvad en *"vis grad af varighed"* dækker over, men det er klart, at der heri ligger en vis tidsmæssig grænse. Kommentarerne angiver dog, at tidskravet normalt er opfyldt, hvis et forretningssted opretholdes i en periode på mere end seks måneder.⁵⁹ Det understreges imidlertid, at der ikke er tale om en fast praksis for vurderingen af varighedskriteriet. Kommentaren skal derfor ikke tolkes som udtryk for, at grænsen på seks måneder nødvendigvis er den afgørende faktor. Vurderingen af hvor lang tid, der kræves for at opfylde varighedskravet, skal foretages med udgangspunkt i omstændighederne for den konkrete

⁵⁶ Jf. Ibid., s. 105

⁵⁷ Jf. OECD (2017) Modeloverenskomst, kommentar til art. 5, punkt 34, 2. punktum

⁵⁸ Jf. Ibid., kommentar til art 5, punkt 34, 1. punktum

⁵⁹ Jf. OECD (2017), Modeloverenskomst, kommentar til art. 5, punkt 28, 4. punktum

sag.⁶⁰ Derfor er varighedskravet ikke nødvendigvis påvirket af om virksomhedsudøvelsen strækker sig en dag længere eller kortere end de seks måneder.

Fra dansk praksis ses TfS.2001.407 LSR. Sagen omhandlede en chefdirektør, som var skattemæssigt hjemmehørende i England. Direktøren indgik en kontrakt med et dansk orkester, hvorefter skatteyderen ville være i Danmark i otte uger pr. år. Skatteyderens repræsentant anførte om skatteyderens ophold at ”(..) dette klart er af midlertidig karakter”. Landsskatteretten var enig heri, og fandt, at hverken en periode på otte uger over et år eller 24 uger over tre år var tilstrækkeligt til at opfylde varighedskriteriet. Det kan af afgørelsen udledes, at den tidsmæssige periode i hvert fald skal overstige otte uger pr. år, for at varighedskravet er opfyldt.

3.3.2.3 - Periodens begyndelses- og sluttidspunkt

Længden af en periode afhænger selvsagt af, hvordan man beregner start- og slutdato. Derudover kan der opstå en situation, hvor virksomhedsudøvelsen afbrydes i en periode, hvorefter den iværksættes på ny. Spørgsmålet er her, hvorvidt der så er tale om to forskellige perioder, hvor den tidsmæssige vurdering skal foretages enkeltvis, eller om tiden skal lægges sammen. I relation til specialets problemformulering kan dette have betydning for vurderingen, hvis man forestiller sig et teoretisk scenarie, hvor serverne midlertidigt afbrydes.

Den tidsmæssige periode beregnes fra det tidspunkt, hvor et ikke-hjemmehørende foretagende påbegynder udøvelsen af sin virksomhed fra et fast forretningssted i kildelandet.⁶¹ Det kan også udtrykkes, som det tidspunkt, hvor alle andre krav end det tidsmæssige krav er opfyldt.⁶²

Perioden afsluttes, når det faste forretningssted afvikles eller ved virksomhedens fulde ophør. Det vil eksempelvis være tilfældet, hvis nødvendige lokaler eller udstyr sælges. I de tilfælde hvor virksomhedsudøvelsen jævnlige flytter lokalitet, påbegyndes en ny periode hver gang virksomheden flytter, medmindre flytningen sker til et sted med geografisk sammenhæng.⁶³ Det betyder eksempelvis, at tidsperioden skal beregnes for hvert enkelt sted i den ovennævnte sag med dykkerservice, jf. TfS.1987.50 LSR.

⁶⁰ Jf. Laursen Nørgaard, Anders, Fast driftssted, Jurist- og Økonomforbundets forlag, 2011, 1. udgave, s. 113

⁶¹ Jf. OECD (2017), Modeloverenskomst, kommentar til art. 5, punkt 44

⁶² Jf. Michelsen, Aage, m.fl., International skatteret, Karnov Group, 4. udgave, 2017, s. 360

⁶³ Jf. Michelsen, Aage, m.fl., International skatteret, Karnov Group, 4. udgave, 2017, s. 360

3.3.2.4 - Midlertidige afbrydelser i virksomhedsudøvelsen

Hvis afbrydelsen kun er midlertidig, anses perioden ikke for afbrudt.⁶⁴ Det er ensbetydende med, at en ferie eller lignende ikke forhindrer, at forretningsstedet har varig karakter. Driften skal heller ikke være permanent forstået på den måde, at hvis en produktion stoppes over natten, så vil perioden stadig være opretholdt. En midlertidig afbrydelse kan have forskellige årsager. I nogle tilfælde forekommer en midlertidig afbrydelse grundet virksomhedens særlige karakter. En virksomhed kan eksempelvis udøves på et forretningssted i kildelandet i en kortvarig periode, men have en regelmæssig og tilbagevendende karakter. Det fremgår af kommentarerne, at varighedskriteriet i disse tilfælde stadig kan være overholdt, selvom hver enkelt periode strækker sig over mindre end seks måneder.⁶⁵ Når foretagendets virksomhed skal være tilbagevendende, er det klart, at virksomheden skal udøves på det samme forretningssted for at være omfattet af situationen. I disse tilfælde skal hver enkelt periode lægges sammen, når varighedskriteriet skal vurderes.

3.3.3 – Virksomhedsudøvelse

3.3.3.1 Virksomhedsudøvelse som begreb

Den tredje betingelse for at opfylde definitionen af et fast driftssted og dermed være omfattet af MDBO art. 5, stk. 1 er, at foretagendet udøver virksomhed gennem et forretningssted i kildelandet.⁶⁶ Det første spørgsmål, der har afgørende betydning for denne vurdering, er derfor definitionen af begrebet virksomhedsudøvelse.

I den juridiske litteratur er det diskuteret, hvorvidt fortolkningen af virksomhedsbegrebet skal ske i overensstemmelse med intern ret efter MDBO art. 3, stk. 2 (lex fori princippet), eller om der skal anlægges en autonom fortolkning på begrebet.⁶⁷ Af kommentarerne til art. 3 fremgår det om definitionen af udtrykket ”forretningsmæssig virksomhed”, at udtrykket i udgangspunktet skal tillægges den betydning, som det har i den nationale lovgivning i den stat, der anvender overenskomsten.⁶⁸ Som følge af MDBO art. 3, stk. 2 anvendes anvenderlandets fortolkning, når et udtryk ikke er klart

⁶⁴ Jf. OECD (2017), Modeloverensomst, kommentar til art. 5, punkt 44, 5. punktum

⁶⁵ Jf. Ibid., kommentar til art. 5, punkt 29, sidste punktum

⁶⁶ Jf. Ibid., kommentar til art. 5, punkt 6

⁶⁷ Jf. Skaar, Arvid, Permanent Establishment – Erosion of a Tax Treaty Principle, Kluwer Law, 1991, s. 245 og Michelsen, Aage, m.fl., International Skatteret, Karnov Group, 4. udgave, 2017, s. 361

⁶⁸ Jf. OECD (2017), Modeloverensomst, kommentar til art. 3, stk. 2, punkt 10.2

defineret i overenskomsten, hvilket gør sig gældende for ”forretningsmæssig virksomhed”. Den interne danske ret er derfor afgørende for fortolkningen af virksomhedsbegrebet.

Det fremgår dog yderligere, at anvenderlandets nationale lovgivning kun skal anvendes, såfremt sammenhængen ikke kræver en anden betydning og de kompetente myndigheder i de kontraherende stater ikke er enige om en anden betydning.⁶⁹ Derfor finder lex fori princippet ikke anvendelse i alle tilfælde.

Ved uenighed omkring definitionen af virksomhedsudøvelse er det traditionelle syn dog, at udgangspunktet om anvenderlandets nationale lovgivning finder anvendelse, jf. MDBO art. 3, stk. 2.⁷⁰ I et dansk perspektiv vil virksomhedsbegrebet derfor afhænge af den afgrænsning af erhvervsindkomst, som følger af Statsskattelovens §§ 4-6. Det betyder, at begrebet fast driftssted er påvirket af sondringen mellem erhvervs- og lønmodtagerindkomst samt afgrænsningen mellem erhvervsmæssig- og såkaldt hobbyvirksomhed. Dermed får kriterierne i cirkulæret til personskatteloven betydning for fortolkningen af, hvorvidt der foreligger virksomhedsudøvelse, jf. cirkulære nr. 129 af 4. juli 1994 om personskatteloven. Et eksempel herpå ses i TfS.1996.449 H, hvor Højesteret fandt, at en Tupperware-forhandler skulle anses for at drive erhvervsmæssig virksomhed. Dette blev netop begrundet på baggrund af en samlet vurdering af kriterierne opstillet i cirkulærets punkt B.3.1.1 og B.3.1.1.2 omkring afgrænsningen mellem lønmodtagere og selvstændigt erhvervsdrivende. Af hensyn til specialets rammer og fokus, foretages ingen yderligere behandling af sondringen.

3.3.3.2 - Virksomhedsudøvelse gennem det faste forretningssted

Hvis aktiviteten er omfattet af virksomhedsudøvelse som begreb, er det herefter afgørende at vurdere, hvorvidt et foretagendes virksomhedsudøvelse sker *gennem det faste forretningssted*.

Der er tale om en udvidende fortolkning, hvilket støttes af kommentarerne, hvorefter det fremgår, at ordet ”hvorfra” i MDBO art. 5, stk. 1 skal fortolkes bredt.⁷¹ Bestemmelsen kan herefter anvendes i ethvert tilfælde, hvor virksomhedsudøvelse foretages på en bestemt lokalitet, der er til rådighed for foretagendet. Kommentaren eksemplificerer dette med, at når et foretagende bygger en vej, så vil foretagendet blive anset for at udøve virksomhed fra det sted, hvor vejen bygges. Det ses i kommentarerne, at et foretagende også kan udøve virksomhed gennem underleverandører, når

⁶⁹ Jf. Ibid., kommentar til art. 3, stk. 2, punkt 12

⁷⁰ Jf. Laursen, Nørgaard, Anders, Fast driftssted, Jurist- og Økonomforbundets forlag, 2011, s. 124

⁷¹ Jf. OECD (2017), Modeloverensomst, kommentar til art 5, punkt 20

forretningsstedet er til foretagendets rådighed, hvis de resterende betingelser i MDBO art. 5 er opfyldt, jf. punkt 40 i kommentaren til MDBO art. 5, stk. 1.

Virksomhedsudøvelse kan desuden foregå gennem et fast forretningssted, selvom der er tale om automatisk udstyr, hvor personalet blot opstiller, betjener og vedligeholder udstyret.⁷² Der er ligeledes ikke krav om, at virksomhedsudøvelsen har produktiv karakter.⁷³ Kommentaren tager også højde for at måderne, der drives virksomhed på, er under løbende udvikling. Derfor skal der anvendes en dynamisk fortolkning med udgangspunkt i de aktuelle omstændigheder, når det vurderes, om betingelserne er opfyldt i en given periode.⁷⁴

3.3.3.3 - Rådighedskravet

Som nævnt ovenfor kan kravet om virksomhedsudøvelse gennem et fast forretningssted være opfyldt, når forretningsstedet er til rådighed for foretagendet. Dette fremgår ligeledes af kommentarerne, hvorefter der ikke er krav om en formel juridisk ret til at anvende et areal til forretningsmæssig virksomhed. Med andre ord kan der foreligge et fast driftssted, selv når et foretagende ulovligt råder over et areal, hvorfra der udøves virksomhed.⁷⁵ At et foretagende ikke nødvendigvis skal have en juridisk ret over et areal for, at der kan foreligge virksomhedsudøvelse fra et fast forretningssted, kan illustreres ved praksis omkring hjemmekontorer og fast driftssted, jf. bl.a. SKM.2022.250.SR. I sagen fandt Skatterådet, at et tysk selskab fik fast driftssted i Danmark grundet en medarbejders arbejde fra sit hjemmekontor i Danmark. Medarbejderen udførte 40-50% af sit arbejde i Danmark, hvor arbejdsopgaven blandt bestod i at opsøge nye potentielle kunder på det nordiske marked. En medarbejders løbende arbejde fra sin bopæl i Danmark kan derfor efter en konkret vurdering være nok til, at Skatterådet vurderer, at selskabet udøver virksomhed gennem et fast forretningssted i Danmark.

Hvis et foretagendes aktiviteter opfylder alle tre betingelser på baggrund af overstående gennemgang, da foreligger der i udgangspunktet et fast driftssted. MDBO art. 5, stk. 4 indeholder imidlertid en undtagelse til dette udgangspunkt.

⁷² Jf. OECD (2017), Modeloverensomst, kommentar til art. 5, punkt 41

⁷³ Jf. Ibid., kommentar til art. 5, punkt 7

⁷⁴ Jf. Ibid., kommentar til art. 5, punkt 8

⁷⁵ Jf. Ibid., kommentar til art. 5, punkt 11

3.4 – Den negative afgrænsning

I modeloverenskomsten art. 5, stk. 4 foretages en negativ afgrænsning af fast driftsstedsbegrebet. Den tilsvarende regel i dansk intern ret findes i SEL § 2, stk. 3, 1. pkt. Reglen indeholder en liste over visse typer af virksomhedsudøvelse, der typisk udgør undtagelser til den generelle definition i stk. 1, jf. MDBO art. 5, stk. 4.⁷⁶

Bestemmelsen gennemgik imidlertid en ændring i modeloverenskomsten fra 2017. Ændringerne blev gennemført på baggrund af anbefalingerne fra Action 7 i det førnævnte BEPS-projekt.⁷⁷ Hvor der efter 2014-modellen var tale om en objektiv vurdering, hvor de oplyste typer af virksomhed automatisk ansås for forberedende eller hjælpende, er der efter 2017-modeloverenskomsten tale om en subjektiv vurdering af, hvornår en given virksomhedsudøvelse skal klassificeres som værende af forberedende eller hjælpende karakter. Denne ændring, både bestemmelsens ordlyd samt de dertilhørende kommentarer, har konkret betydning for speciallets problemformulering, da ændringerne påvirker dele af webshoppens forretningsmodel. Der henvises til kap. 5 for en nærmere analyse.

3.4.1 - Vurderingen af om virksomhedsudøvelsen er forberedende eller hjælpende

Bestemmelsens litra a) til d) oplister nogle eksempler på virksomhedsudøvelse fra faste forretningssteder, som ofte udgør forberedende eller hjælpende virksomhed. Eftersom bestemmelsens litra e) omfatter enhver type forberedende eller hjælpende virksomhed, som ellers ikke er nævnt på listen, så er der ikke tale om en udtømmende liste.⁷⁸ Litra e) udgør dermed en form for generalklausul, der kan opfange de former for virksomhedsudøvelse, som ikke er omfattet af litra a) til litra d), men alligevel må betragtes som værende af forberedende eller hjælpende karakter.⁷⁹ Der er derfor tale om en konkret vurdering fra sag til sag.

Overordnet set kan virksomhed af forberedende art karakteriseres ved, at den iværksættes for på et senere tidspunkt at kunne udøve den væsentlige del af foretagendets samlede virksomhedsudøvelse. Derfor vil den i udgangspunktet udøves i en kort periode.⁸⁰ Virksomhed af hjælpende karakter er

⁷⁶ Jf. OECD (2017), Modeloverenskomst, kommentar til art. 5, stk. 4, punkt 58, 1. punktum

⁷⁷ Jf. Laursen Nørgaard, Anders, "Fast driftsstedsbegrebet i intern dansk ret og betydningen af 2017-opdateringen af OECD's modeloverenskomst, SR.2019.0184, s. 1

⁷⁸ Jf. OECD (2017), Modeloverenskomst, kommentar til art. 5, punkt 70

⁷⁹ Jf. Michelsen, Aage, m.fl., International skatteret, Karnov Group, 4. udgave, 2017, s. 369

⁸⁰ Jf. OECD (2017), Modeloverenskomst, kommentar til art. 5, punkt 60

derimod et udtryk for virksomhed, der generelt har en støttefunktion, uden at deltage i den væsentlige del af foretagendets samlede virksomhed. Her foretages vurderingen blandt andet på baggrund af, hvor stor en del af foretagendets samlede aktiver eller ansatte, der er en del af virksomhedsudøvelsen på det faste forretningssted, idet jo større denne andel er, desto mindre sandsynlighed er der for, at virksomhedsudøvelsen kan anses for at være af hjælpende karakter.

Den subjektive vurdering af om virksomhedsudøvelsen er af forberedende eller hjælpende karakter for foretagendets samlede virksomhed, kan illustreres gennem nogle afgørelser fra praksis. SKM.2021.252.LSR omhandlede et udenlandsk selskab (H1) i en koncern, der anvendte en uafhængig tredjepart (G1) til distribution af sine produkter i Danmark. H1 førte tilsyn og assisterede G1 gennem en medarbejder i Danmark. G1 var ansvarlig for salget af H1's produkter i Danmark, mens medarbejderen fra H1 ikke var bemyndiget til at indgå aftaler. H1's medarbejder arbejdede fra et lejet kontor på G1's adresse i Danmark samt i visse tilfælde fra G1's kunders adresse.

Medarbejderens opgaver bestod i at præsentere H1's produkter på møder med både eksisterende og potentielle kunder med det formål at øge salget til G1, og derved også H1's omsætning i Danmark. Udover en central rolle i salget havde medarbejderen også efterfølgende kundekontakt, idet han stod for koordination af vedligeholdelse og reparation af produkter. Landsskatteretten fandt, at H1 fik fast driftssted i Danmark. Begrundelsen var, at medarbejderens centrale rolle i salgsarbejdet ikke kunne beskrives som værende af forberedende eller hjælpende karakter, eftersom arten af medarbejderens opgaver blev anset for at udgøre en væsentlig del af H1's virksomhedsudøvelse i sin helhed, ligesom medarbejderens formål ansås for identisk med H1's almindelige formål om at øge salget i Danmark. Af den grund følger afgørelsen kommentaren til MDBO art. 5, stk. 4, punkt 59, 4. punktum, som påpeger at identiske formål mellem virksomhedsudøvelsen fra forretningsstedet og foretagendets samlede virksomhedsudøvelse, har afgørende betydning for vurderingen.

Vurderingen af om virksomhedsudøvelsen var af forberedende eller hjælpende karakter faldt modsat ud i SKM.2023.178.SR. I sagen var spørgers virksomhed at købe og sælge gas gennem en digital gas trading platform. Virksomhedsudøvelsen i Danmark bestod alene af midlertidig opbevaring af egen gas på et lejet gaslager, indtil det blev videresolgt, hvorfor aktiviteterne var omfattet af MDBO art. 5, stk. 4, litra a) og b). Skatterådets fandt, at der ikke var fast driftssted i Danmark. Dette skyldes, at spørgers kerneforretning var køb og salg af gas, mens virksomhedsudøvelsen fra varelageret alene var midlertidig opbevaring og levering af gassen.

Til forskel fra ovennævnte SKM.2021.252.LSR havde virksomhedsudøvelsen på det faste forretningssted i denne afgørelse dermed ikke et identisk formål med spørgers samlede virksomhed. Aktiviteten i Danmark udgjorde alene en støttende funktion for foretagendets samlede kerneforretning. En sammenligning af de to sager indikerer desuden, at et fast forretningssteds eventuelle andel i salgsarbejde, er en faktor, som tillægges en væsentlig betydning i vurderingen af, om virksomhedsudøvelsen er af forberedende eller hjælpende karakter. Dette forekommer velbegrundet, idet salg i sidste ende generelt relaterer sig til et foretagendets samlede formål med virksomhedsudøvelse.

Modsat vil aktiviteter, der indebærer ingen eller meget begrænset salgsarbejde og kundekontakt i de fleste tilfælde anses som værende af forberedende eller hjælpende art, jf. blandt andet også SKM.2020.278 SR. I sagen fandt Skattestyrelsen, at medarbejderens arbejde af intern karakter ikke udgjorde en væsentlig del af foretagendets samlede virksomhed.⁸¹

Denne subjektive vurdering kan på baggrund af ovenstående være vanskelig, men den udslagsgivende faktor er, hvorvidt foretagendets faste forretningssted i sig selv udgør en væsentlig del af foretagendets samlede virksomhed.⁸² Denne afvejning foretages konkret fra sag til sag, men hvis det faste forretningssteds formål er identisk med hele foretagendets almindelige formål, kan der ikke være tale om virksomhed af forberedende eller hjælpende karakter.

3.5 – Anti-fragmenteringsreglen

Anti-fragmenteringsreglen findes i MDBO art. 5, stk. 4.1. Den tilsvarende bestemmelse i intern dansk ret findes i SEL § 2, stk. 3, 2. pkt. Bestemmelsen blev skabt på baggrund af BEPS-projektet Action 7 for at håndtere situationer, hvor et foretagendes virksomhed opdeles på flere forskellige forretningssteder, så hvert enkelt forretningssted udgør forberedende eller hjælpende virksomhed efter den ovenfor gennemgået regel i MDBO art. 5, stk. 4. På den måde kunne et foretagende drive omfattende virksomhed i en given stat og samtidigt undgå kildelandsbeskatning.⁸³ Bestemmelsen medfører, at et foretagendes forretningssteder i nogle tilfælde ikke skal vurderes isoleret i afvejningen af, om virksomhedsudøvelsen er af hjælpende eller forberedende karakter. Dette gør sig gældende, når samme

⁸¹ Jf. Josephsen, Niels, m.fl., *Fast driftssted – forberedende eller hjælpende virksomhed og lidt om anvendelse af 2017-opdateringen af OECD-modellen*, RR.2020.09.0127, s. 2

⁸² Jf. OECD (2017), *Modeloverenskomst*, kommentar til art. 5, stk. 4, punkt 59

⁸³ Jf. OECD (2015), *BEPS Action 7, Preventing the Artificial Avoidance of Permanent Establishment Status*, s. 10

foretagende eller et nært forbundet foretagende udøver virksomhed på samme sted eller andre steder i kildelandet, jf. MDBO art. 5, stk. 4.1, første led.

Bestemmelsen er opdelt i litra a) og litra b), som hver især kan medføre fast driftssted, hvis betingelserne er opfyldt. Anti-fragmenteringsreglen finder efter litra a) anvendelse, når virksomhedsudøvelsen på mindst et af de opdelte forretningssteder opfylder kriteriet om fast driftssted.

Efter litra b) kan kombinationen af opdelte forretningssteder, som hver især er af forberedende eller hjælpende art, føre til fast driftssted, hvis de samlet set ikke kan betragtes som sådan, jf. MDBO art. 5, stk. 4.1, litra b.⁸⁴

For at omfattes af bestemmelsen er det imidlertid et krav, at virksomhedsudøvelsen på de opdelte forretningssteder har komplementære funktioner, der er en del af en sammenhængende virksomhedsdrift, jf. bestemmelsens sidste led.

For at afgrænse bestemmelsens anvendelsesområde er det derfor afgørende at fastlægge, hvad komplementære funktioner i relation til en sammenhængende virksomhedsdrift dækker over.⁸⁵ OECD's kommentarer i relation hertil er imidlertid meget begrænset, men punkt 81 indeholder et eksempel, hvor et ikke-hjemmehørende selskab har et mindre varelager i kildestaten, hvor et nært forbundet selskab driver en butik. Butikken kan betragtes som et fast driftssted.

De varer, der sælges i butikken, skal i nogle tilfælde afhentes fra varelageret i forbindelse med salget til deres kunder. Selvom det mindre varelager ikke i sig selv udgør et fast driftssted for det ikke-hjemmehørende selskab som følge af MDBO art. 5, stk. 4, litra a), så vil virksomhedsudøvelsen på de opdelte forretningssteder, altså henholdsvis opbevaring, udlevering og salg, udgøre komplementære funktioner i en sammenhængende virksomhedsdrift. Varelageret vil herefter i denne situation alligevel udgøre et fast driftssted efter anti-fragmenteringsreglen.

Overordnet er anti-fragmenteringsreglen dermed et udtryk for en undtagelse til undtagelsen om forberedende eller hjælpende virksomhed i MDBO art. 5, stk. 4.

⁸⁴ Jf. OECD (2017) Modeloverenskomst, kommentar til art. 5, stk. 4.1, punkt 79, sidste punktum.

⁸⁵ Jf. Laursen Nørgaard, Anders, *Ændringer af fast driftsstedsdefinitionen afledt af BEPS-projektet*, SR.2018.0111, s. 7

3.6 – Det sekundære kriterium

3.6.1 – Agentreglen

Hvis et foretagende ikke har fast driftssted efter det primære kriterium i MDBO art. 5, stk. 1 og 2, er det nødvendigt at undersøge, om det sekundære kriterium i fast driftsstedsvurderingen finder anvendelse, jf. MDBO art. 5, stk. 5 og 6. De tilsvarende regler i intern dansk ret findes i SEL § 2, stk. 4 og 5. Det sekundære kriterium bliver også beskrevet som ”agentreglen”.⁸⁶

Det fremgår direkte af bestemmelsens ordlyd, at den er sekundær, idet MDBO art. 5, stk. 5 indledes med ”*Uanset bestemmelserne i stk. 1 og 2(...)*”. Det kan også udledes af praksis gennem den ovennævnte SKM.2021.252. LSR, hvor Landsskatteretten direkte i sin begrundelse udtaler, at den ikke behandler spørgsmålet om fast driftssted efter agentreglen, idet reglen udgør et sekundært kriterium. Det er altså en ”allerede-fordi” betragtning, hvor agentreglen ikke behandles, når det primære kriterium er opfyldt. På den vis resulterer agentreglen i en udvidelse af fast driftsstedsdefinitionen, som øger kildelandets beskatningsret.

Agentreglen er udtryk for et princip, hvorefter et ikke-hjemmehørende foretagende får fast driftssted i kildestaten, såfremt en person handler på foretagendets vegne i denne stat. Efter bestemmelsens ordlyd findes en række betingelser for, at agentreglen finder anvendelse. Disse kan opsummeres således:⁸⁷

- En person skal handle på vegne af et foretagende i kildelandet
- Personen skal sædvanligvis indgå kontrakter eller spille den ledende rolle op til kontraktindgåelser, der rutinemæssigt indgås af foretagendet uden væsentlige ændringer

I bestemmelsens litra a-c samt kommentarernes punkt 84 fremgår yderligere betingelserne omkring selve kontrakterne:

- disse kontrakter er enten i foretagendets navn eller

⁸⁶ Jf. Laursen Nørgaard, Anders, Fast driftssted, Jurist- og Økonomforbundets forlag, 1. udgave, 2011, s. 155 og Michelsen, Aage, m.fl., International Skatteret, Karnov Group, 4. udgave, 2017, s. 370

⁸⁷ Jf. Tell, m.fl., International Skatteret – i et dansk perspektiv, Hans Reitzels Forlag, 2. udgave, 2020, s. 186

- vedrører overdragelse af ejendomsret over eller brugsret til ejendom, som foretagendet ejer eller har brugsret til,
- eller foretagendets levering af ydelser

Betingelserne er imidlertid kun udtryk for udgangspunktet, idet anvendelsesområdet afgrænses gennem undtagelserne om uafhængige repræsentanter i MDBO art. 5, stk. 6 samt af de former for virksomhedsudøvelse, der omfattes af MDBO art. 5, stk. 4 om forberedende og hjælpende virksomhed. For så vidt angår MDBO art. 5, stk. 4 er begrundelsen for afgrænsningen, at hvis et fast forretningssted anses for værende forberedende eller hjælpende, så vil en person, der alene begrænses til lignende virksomhed på foretagendets vegne, ikke skulle vurderes anderledes.⁸⁸

Det er vigtigt at bemærke, at udtrykket ”*person*” både kan dække over fysiske personer, selskaber og enhver anden sammenslutning af personer, jf. definition af ”*person*” i art. 3, stk. 1, litra a. Det er heller ikke et krav, at denne person er hjemmehørende i kildestaten eller har et fast forretningssted i kildestaten, hvor personen agerer som agent for foretagendet.⁸⁹

For så vidt angår den første betingelse, er spørgsmålet, hvad der skal til for at ”*optræde på vegne*” af et foretagende. Hertil kræves, at personens ageren i kildelandet i en eller anden forstand resulterer i forretningsmæssig virksomhed for foretagendet.⁹⁰ Det kan også udtrykkes som, at personens handlinger skal være årsagen til kontraktindgåelsen.

For så vidt angår den anden betingelse, kan det udledes af ordet ”*sædvanligvis*”, at indgåelsen af en enkeltstående kontrakt ikke kan føre til fast driftssted, men at det forudsættes, at personen gentagne gange indgår kontrakter eller spiller den ledende rolle op til kontraktindgåelsen.⁹¹ Betingelsens andet led er et resultat af BEPS-projektet, hvorefter også en ”*ledende rolle*” i kontraktindgåelsen kan være omfattet af agentreglen. En ledende rolle kan være, når agenten forhandler alle dele eller hovedparten af kontrakten, men ikke formelt kan indgå den endelige aftale. Det kan også være tilfældet, hvor agenten ikke forhandler kontrakten, men introducerer kunder for et foretagendets produkter og købsvilkår, som foretagendet efterfølgende accepterer uden yderligere forhandlinger eller væsentlige ændringer.⁹²

⁸⁸ Jf. OECD (2017) Modeloverenskomst, kommentar til art. 5, punkt 85

⁸⁹ Jf. Ibid., kommentar til art. 5, punkt 83

⁹⁰ Jf. Ibid., punkt 86

⁹¹ Jf. Ibid., punkt 83 og 98 samt Michelsen, Aage, m.fl., International Skatteret, Karnov Group, 4. udgave, 2017, s. 372

⁹² Jf. Laursen Nørregaard, Anders, *Nye regler om fast driftssted i dansk ret*, RR.2021.10.0022, s. 5

Det kan både diskuteres, hvad en ledende rolle kræver, samt hvad der udgør væsentlige ændringer, men det fremgår af OECD's kommentarer, at udtrykkene er møntet på situationer, hvor kontraktindgåelsen er en direkte følge af personens handlinger, også selvom selve kontraktindgåelsen foregår uden for kildestaten.⁹³ Det vil sige, at betingelsen skal fortolkes ud fra en vurdering af, om personen reelt varetager samme funktion som et foretagendets salgspersonale. Altså en afvejning af om personens handlinger er det udslagsgivende for, at kunden overbevises om at indgå kontrakten med foretagendet.

Det kan eksempelvis være tilfældet, hvis en repræsentant decideret udspørger kunden om ordrer, og herefter modtager ordrene, som sendes til et lager, hvorefter foretagendet rutinemæssigt og accepterer og leverer varerne fra lageret.⁹⁴ Et eksempel fra praksis, der svarer til kommentarernes eksempel, ses i Skatterådets bindende svar i SKM.2021.670.SR. Sagen omhandlede et dansk kommissionselskab, der solgte varer på vegne af et tysk selskab i samme koncern, hvorefter spørgsmålet var, om det medførte fast driftssted i Danmark for det tyske selskab.

Det danske selskab var ikke bemyndiget til at indgå aftaler på vegne af det tyske selskab, men det forhandlede priser og øvrige kontraktvilkår samt indhentede og accepterede ordrer fra kunder, hvorefter de blev gennemført af det tyske selskab. Disse forhold gjorde, at Skatterådet statuerede fast driftssted. Begrundelsen var, at varetagelsen af ovennævnte funktioner medførte, at det danske selskab sædvanligvis spillede en afgørende rolle for kontraktindgåelsen. Derudover påpegede Skatterådet, at det tyske selskab af gentagne omgange indgik aftalerne uden at foretage væsentlige ændringer. Det forhold, at det danske selskab ikke havde formel ret til at indgå aftalerne i det tyske selskabs navn, var irrelevant, hvorefter betingelserne om fast driftssted efter agentreglen var opfyldt, jf. MDBO art. 5, stk. 5.

At agentens handlinger skal fortolkes ud fra hvad, der sædvanligvis udgør et salgspersonales handlinger, indebærer dog at reklame i sig selv ikke omfattes af agentreglen, når det ikke opfølges af handlinger, der fører til en kontraktindgåelse. I kommentarerne gives et eksempel med en agent, der kontakter læger for at reklamere for lægemidler, hvorefter lægerne bestiller dem, hvilket ikke anses for at have den fornødne direkte sammenhæng med aftaleindgåelsen. Praksis indeholder et tilfælde, der er meget lignende dette i SKM.2021.118.SR. I sagen havde et medicinalselskab hjemmehørende i Sverige ansat to medarbejdere i Danmark, som blandt andet reklamerede for deres produkter

⁹³ Jf. OECD (2017) Modeloverenskomst, kommentar til art. 5, stk. 5, punkt 88

⁹⁴ Jf. OECD (2017) Modeloverenskomst, kommentar til art. 5, stk. 5., punkt 89

overfor en række læger og hospitaler. Skattestyrelsen omtalte i sin begrundelse netop dette eksempel i punkt 89 i OECD's kommentar til MDBO art. 5, stk. 5, og fastslog, at en sådan markedsføring ikke har en direkte relation til aftaleindgåelsen, hvorefter agentreglen ikke finder anvendelse. Dette uafhængigt af at salget potentielt kan stige kraftigt som følge af de to medarbejders markedsføring i Danmark.⁹⁵

3.6.2 – Uafhængighedsvurderingen

Når MDBO art. 5, stk. 5 afgrænses af MDBO art. 5, stk. 6, er det grundlæggende spørgsmål, om personen kan anses for at være uafhængig eller ej. Agentreglen finder ikke anvendelse, når en uafhængig agent udfører virksomhedsudøvelse på et udenlandsk foretagendes vegne, hvis handlingerne er en sædvanlig del af den uafhængige agents virksomhed, jf. MDBO art. 5, stk. 6, 1. pkt. Der er altså tale om en subjektiv vurdering.

Det skyldes ifølge den indledende kommentar til MDBO art. 6, stk. 6, at virksomhedsudøvelse af en repræsentant for et selvstændigt og uafhængigt foretagende, ikke kan resultere i fast driftssted for et andet udenlandsk foretagende.⁹⁶ Når bestemmelsens anvendelsesområde skal fastlægges, ser man på om repræsentanten er juridisk eller økonomisk afhængig af det udenlandske foretagende.⁹⁷

Kommentarernes punkt 104 uddyber hvilke kriterier, der er væsentlige for vurderingen. Her fremgår det, at hvis repræsentanten er underlagt omfattende instruktionsbeføjelser eller kontrol fra foretagende, så kan repræsentanten ikke være uafhængig. Derudover er det også væsentligt at vurdere, hvor risikoen forbundet med kontraktindgåelsen er placeret. Det forhold at repræsentanten jævnligt skal informere foretagendet om virksomhedsudøvelsen, er ikke ensbetydende med, at repræsentanten er afhængig, medmindre informationen gives med henblik på at få foretagendets accept.⁹⁸

Afhængighedsvurderingen kan også påvirkes af antallet af foretagender, som agenten repræsenterer. Hvis en agent eksempelvis udelukkende eller næsten udelukkende repræsenterer et enkelt foretagende, så er der større sandsynlighed for, at agenten vurderes til at være afhængig.⁹⁹ Dette forhold er

⁹⁵ Jf. Tell, m.fl., *International Skatteret – i et dansk perspektiv*, Hans Reitzels Forlag, 2. udgave, 2020, s. 187

⁹⁶ Jf. OECD (2017) *Modeloverenskomst*, kommentar til art. 5, punkt 102

⁹⁷ Jf. Laursen Nørgaard, Anders, *Nye regler om fast driftssted i dansk ret*, RR.2021.10.0022, afsnit. 3.7, s. 6

⁹⁸ Jf. OECD (2017) *Modeloverenskomst*, kommentar til art. 5, stk. 6, punkt 108

⁹⁹ Jf. *Ibid.*, punkt 109

dog ikke afgørende i sig selv, da det er en konkret vurdering på baggrund af samtlige omstændigheder, særligt ovennævnte vedrørende kontrol og instruktion.

Afhængighedsvurderingen er imidlertid anderledes, når der er tale om nært forbundne foretagender, jf. MDBO art. 5, stk. 6, 2. pkt. I disse tilfælde anses en agent for afhængig, hvis personen udelukkende eller næsten udelukkende handler på vegne af et eller flere foretagender, som er nært forbundne efter definitionen i MDBO art. 5, stk. 8. Ud fra bestemmelsens ordlyd kan det udledes, at afhængighedsvurderingen er mere objektiv, da agenten i disse tilfælde uden videre anses for afhængig.¹⁰⁰

Spørgsmålet er dog, hvordan ”*næsten udelukkende*” skal fortolkes. Af ordlyden må det modsætningsvist slutes at en agent, som i væsentlig grad repræsenterer foretagender, der ikke er nært forbundne, ikke er omfattet af MDBO art. 5, stk. 6, 2. pkt. OECD’s kommentarer indeholder yderligere vejledning i forhold til forståelsen af ”*næsten udelukkende*”.¹⁰¹ Her fremgår en grænse for, hvor stor en andel af en agents salg, der kan stamme fra at repræsentere nært forbundne selskaber, for at agenten er omfattet af MDBO art. 5, stk. 6, 2. punktum. Hvis dette salg overstiger 90 procent af det samlede salg, så anses agenten ifølge kommentaren for afhængig i forhold til det nært forbundne foretagende.

4. - Webshoppen

4.1 – Indledning

For at kunne analysere anvendelsesområdet for fast driftsstedsbegrebet på et selskab, der udøver virksomhed gennem en webshop (online retailer), er det nødvendigt med en kort introduktion af webshoppens som forretningsmodel. Kapitlet er medtaget for at danne et bedre overblik over, hvad der kendetegner webshoppens, samt hvor den adskiller sig fra den traditionelle fysiske butik. Da specialet analyserer fast driftsstedsbegrebet i relation til en webshop, er det desuden nødvendigt at foretage en afgrænsning af forretningsmodellen.

I litteraturen påpeges, at der kun er få virksomheder, som anvender forretningsmodellen i sin klassiske og rene form.¹⁰² Dette som følge af mulighederne ved teknologien og digitaliseringen. Forretningsstrategien hos virksomheder som Amazon og Zalando kan derfor mere retteligt beskrives som

¹⁰⁰ Jf. Laursen Nørgaard, Anders, *Nye regler om fast driftssted i dansk ret*, RR.2021.10.0022, afsnit. 3.7, s. 6

¹⁰¹ Jf. OECD (2017), *Modeloverenskomst*, kommentar til art. 5, stk. 6, punkt 112, 3. punktum

¹⁰² Jf. Heinemann, Gerrit, *The new online trade – business models, business systems and benchmarks in e-commerce*, Springer, 13. udgave, 2023, s.179f

hybrider med en række forskellige grene implementeret i webshoppens forretningsmodel.¹⁰³ Derfor har afgrænsningen og præsentationen af forretningsmodellen særligt fokus på de dele af webshoppens, som kan fordre en fysisk tilstedeværelse i et kildeland.

Helt grundlæggende adskiller en webshop sig fra klassisk detailhandel ved de måder, hvorpå køber og sælger får kontakt. Ved klassisk detailhandel i en fysisk butik skabes kontakten efter det, der kan kaldes det ”stedlige princip”.¹⁰⁴ Kunden kommer i kontakt med sælger ved fysisk at møde op på sælgers forretningssted. Derfor kommer den primære andel af kunderne fra samme skatteretlige jurisdiktion. En webshop muliggør handel efter ”distanceprincippet”, hvor der ikke er fysisk kontakt, men internettet udgør bindeleddet mellem kunde og sælger. Det der i OECD’s rapport fra 2018 også kaldes ”*Cross jurisdictional scale without mass*”.¹⁰⁵ Denne forskel er en væsentlig faktor for, at webshops som Amazon og Zalando opnår så kraftig vækst. Foruden en forøget kundebase reduceres både de faste omkostninger og det tidsmæssige element forbundet med etablering og drift af en række traditionelle fysiske butikker.¹⁰⁶ Det skal dog bemærkes, at webshoppens også kan have fysiske butikker, da det kan styrke relationen til kunderne.

4.2 - Delelementer af forretningsmodellen, der kan fordre fysisk tilstedeværelse

4.2.1 - Websites og servere

Webshoppens genererer sin primære indkomst gennem en digital butik, hvorfra den både kan sælge fysiske og immaterielle produkter, som kunden kan købe bl.a. via sit kreditkort.¹⁰⁷ Kunden køber oftest produkterne gennem et website. En webshop bestemmer typisk prisen på sine produkter på baggrund af en omkostningsbaseret prisfastsættelse.¹⁰⁸ Et klassisk eksempel herpå er en markup-prisfastsættelse, hvor virksomhedens overskud afhænger af forskellen på salgsprisen og virksomhedens omkostninger. Denne markup udgør den primære andel af webshoppens overskud.¹⁰⁹

¹⁰³ Jf. Le Blanc, Bart, m.fl., *Retailer omnichannel strategy and transfer pricing – a new and moving target*, 2018

¹⁰⁴ Jf. G. Heinemann, *The new online trade – business models, business systems and benchmarks in e-commerce*, Springer, 13. udgave, 2023, s. 66

¹⁰⁵ Jf. OECD (2018), *Tax Challenges Arising from Digitalisation – Interim Report 2018*, s. 51f

¹⁰⁶ Jf. Ibid., s. 66, punkt 174

¹⁰⁷ Jf. OECD (2015), *Addressing the Tax Challenges of the Digital Economy, Action 1 – 2015 Final Report*, Annex B.1, s. 168

¹⁰⁸ Jf. <https://www.ecwid.com/da/blog/three-pricing-models-you-can-implement-in-your-online-store.html>, senest besøgt d. 27-10-2023

¹⁰⁹ Jf. OECD (2018) *Interim Report*, s. 61, punkt 164

Webshops kan desuden generere indkomst gennem abonnementsmodeller.¹¹⁰ Amazon Prime er et af de bedste eksempler på potentialet ved denne forretningsstrategi. I august 2023 offentliggjorde Amazon eksempelvis et regnskab, der viste en vækst i omsætningen på 11% for andet kvartal i 2023.¹¹¹ Abonnementsmodellen giver en øget adgang til kundedata, og samtidigt gør den købsoplevelsen lettere for kunden, hvilket bliver et mere og mere værdifuldt redskab i takt med den øgede handel på webshops.

En webshop, der sælger på tværs af landegrænser, vil typisk have forskellige internetdomæner for de enkelte lande, så sproget er tilpasset kundens nationalitet. Disse websites kræver servere, der fungerer som hosts, hvor websitet lagres på.¹¹² Serverne udgør fysisk udstyr, der er nødvendige for, at hjemmesiden kan tilgås af kunderne. Serverne kan ejes og drives af webshoppens selv. De kan imidlertid også drives af en internetoperatør, hvilket kan reducere omkostningerne og øge webshoppens fokus på sin resterende virksomhed.

4.2.2 – Varelagre

En af de store udgifter forbundet med at drive en multinational webshop er opførelsen og driften af varelagre. Det er imidlertid ikke nødvendigt for en webshop at oprette og drive et varelager i hvert enkelt land, hvor deres kunder befinder sig. Et eksempel herpå er Zalando, som i 2019 byggede et stort varelager i Holland til 1,5 milliarder kr., hvorfra de leverer produkter til en række omkringliggende lande.¹¹³ Zalando har dog derudover en række varelagre fordelt over flere lande. Dette kan skyldes lokale eller regionale præferencer, hurtigere levering og bedre kundeservice. Varelagrene kræver selvsagt en fysisk tilstedeværelse gennem bygninger. Derudover er der oftest lokalt ansatte på varelageret, selvom flere webshops i et stigende omfang anvender kunstig intelligens og robotteknologi til driften af varelagrene. Et eksempel herpå er Amazon, som allerede har implementeret kunstig intelligens i 2 varelagre, der i juni 2023 annoncerede, at de i den kommende periode vil udrulle systemet til 10 andre varelagre i USA og Europa.¹¹⁴

¹¹⁰ Jf. Bundgaard, Jakob, m.fl., *Taxable Presence and Highly Digitalized Business Models*, 2020, s. 994

¹¹¹ Jf. <https://finans.dk/finans/ECE16341680/amazon-buldrer-frem-det-faar-betydning-for-alle-danske-virksomheder/>, senest besøgt 28-10-2023

¹¹² Jf. Udsen, Henrik, IT-ret, Ex Tuto, 5. udgave, 2021, s. 40

¹¹³ Jf. <https://ehandel.dk/zalando-bygger-storlager-til-lige-knap-15-milliarder/>, senest besøgt d. 27-10-2023

¹¹⁴ Jf. Young, Liz, *Amazon Turns to AI to Weed Out Damaged Goods*, 2023

En virksomhed, der anvender webshoppen som forretningsmodel, har også store udgifter forbundet med logistisk, når deres produkter skal leveres fra varelagrene. Leveringen kan ske gennem webshoppens egen fragtvirksomhed eller via tredjeparter.¹¹⁵

4.2.3 - Anden tilstedeværelse i kildelandet

Derudover har en webshop ligesom en traditionel butik også udgifter forbundet med reklame, markedsføring og generel kundeservice. Webshoppens brug af teknologi skaber dog en række andre og optimerede muligheder ved udførslen af disse aktiviteter. Bedst illustreret ved udviklingen fra bred og generel markedsføring hos en traditionel fysisk butik til de individuelle og tilpassede markedsføringsmuligheder som teknologiens udvikling giver. I en e-handelsanalyse fra august 2023 fandt Dansk Erhverv imidlertid, at 65% af forbrugerne foretrækker muligheden for at kunne henvende sig fysisk hos den webshop, de handler i.¹¹⁶ Derfor kan disse aktiviteter fordrer tilstedeværelsen af lokalt personale, da det kan være væsentligt for webshoppens forretning, eftersom det kan øge den generelle kundeservice og dermed øge indkomsten på lang sigt.

Webshoppen kan imidlertid også generere indkomst ved at sælge kundedata eller reklameplads til uafhængige tredjeparter. Kundedata kan være aktive informationer, som kunden har udleveret gennem sin købshistorik i forbindelse med at have oprettet en profil på virksomhedens hjemmeside eller ved at tilføje et produkt til sin indkøbskurv. Disse informationer kan øge salget, give mulighed for tilpassede priser og forbedret markedsføring for den enkelte kunde.¹¹⁷

Det kan også være mere passiv data, der viser hvilke produkter på virksomhedens hjemmeside, som kunden har besøgt uden at købe, eller data, der angiver kundens geografiske placering.¹¹⁸ Dataen kan webshoppen bruge til at optimere egne produkter, eller de kan sælges til tredjeparter, der derved kan målrette deres egen markedsføring til den enkelte kunde. Kundedata er på den måde både en vej til indtægter, men samtidigt også en vigtig faktor for at kunne konkurrere på et marked, hvor konkurrencen er så stor. Derfor kan en del af webshoppens forretningsstrategi indebære en fysisk tilstedeværelse gennem lokalt ansatte, som opsøger potentielle købere af dataen i form af eksempelvis lokale virksomheder. I den forbindelse kan de lokalt ansatte foretage markedsførings- eller salgsaktiviteter.

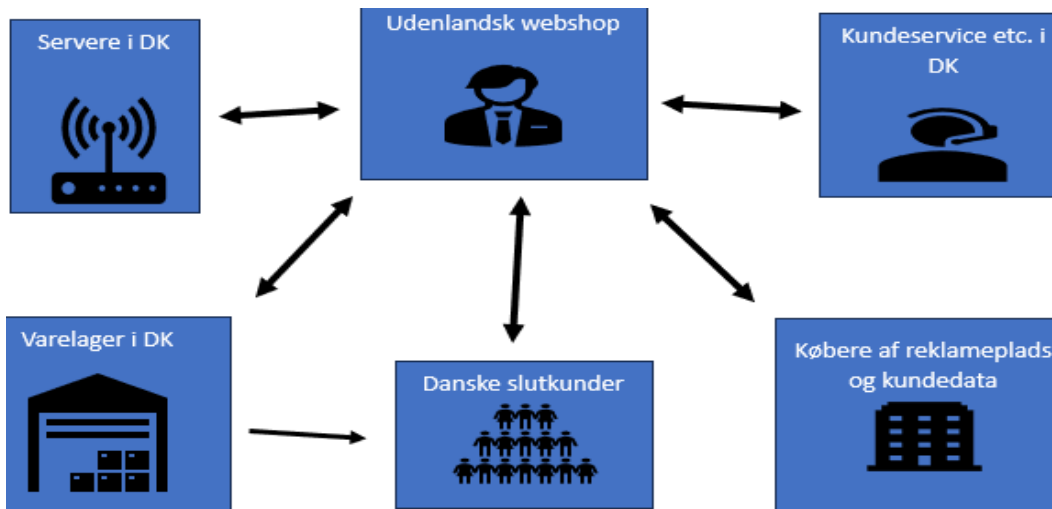
¹¹⁵ Jf. OECD (2018), Interim Rapport, s. 65, punkt 180

¹¹⁶ Jf. Dansk Erhverv, E-handelsanalyse, August 2023, s. 18

¹¹⁷ Jf. OECD (2018), Interim Rapport, s. 57, punkt 154

¹¹⁸ Jf. Ibid., s. 62, punkt 167

Nedenstående figur illustrerer de forskellige dele af forretningsmodellen hos en fiktiv webshop:¹¹⁹



Ovenstående gennemgang tjener som en kort introduktion til webshoppen som forretningsmodel. På baggrund heraf vil specialet i det følgende kapitel analysere de elementer ved forretningsmodellen, som giver anledning til overvejelser om, hvorvidt betingelserne for fast driftssted er opfyldt.

5. - Fast driftssted for en webshop

Specialet har gennem teori og praksis behandlet de gældende regler vedrørende fast driftssted. Derudover er der givet en præsentation af webshoppen som forretningsmodel. Med udgangspunkt i denne baggrundsviden indeholder dette kapitel en analyse af de dele af forretningsmodellen, der fra et skatteretligt perspektiv er relevante for fast driftsstedsvurderingen. Den følgende analyse er for overskuelighedens skyld opdelt i tre afsnit om henholdsvis sondringen mellem websites og servere, varelagre samt andre lokale aktiviteter i kildelandet. Fælles for disse dele af webshoppens forretningsmodel er, at de fordrer en vis fysisk tilstedeværelse. Med udgangspunkt i disse dele vil dette kapitel foretage en vurdering af, om webshoppen kan opfylde betingelserne i fastdriftsstedsprincippet, således der sker kildelandsbeskatning på en del af webshoppens indkomst.

¹¹⁹ Jf. Egen tilvirkning

5.1 - Fast driftssted gennem websites og servere

I det følgende vurderes de enkelte betingelser efter det primære kriterium for fast driftssted i forhold til websites og servere, hvor hver enkelt betingelse fortolkes med henblik på at afgøre, hvornår en webshop potentielt kan have fast driftssted i kildelandet.

5.2 – Det primære kriterium

Webshoppen sælger sine produkter gennem et website, der er lagret på en fysisk server. Det fremgår af OECD's kommentarer til modeloverenskomsten, at computerudstyr "*under visse omstændigheder*" kan medføre et fast driftssted, jf. art. 5, stk. 1.¹²⁰ Ydelserne forbundet med driften af serverne vil typisk håndteres af en tredjepart gennem en hostingaftale. Webshoppen kan imidlertid også eje og drive sine egne servere.

I det følgende foretages derfor en analyse af de skatteretlige konsekvenser alt afhængig af, hvordan webshoppen tilrettelægger sin virksomhed. Analysen foretages gennem anvendelsen af gældende ret, juridisk litteratur og praksis, som belyser de betingelser, der udfordrer fast driftsstedsprincippet anvendelse på webshoppen.

5.2.1 – Forretningssted

Dette afsnit analyserer den første betingelse i fast driftsstedsdefinitionen. Definitionen af et forretningssted indeholder et krav om "*anlæg såsom lokaler eller i visse tilfælde maskineri eller udstyr*" efter kommentarens punkt 6. Fælles for disse eksempler er, at de alle indeholder et element af en fysisk tilstedeværelse.

Analysen af hvilken betydning dette har for websites og servere, foretages med udgangspunkt i et bindende svar fra Skatterådet i SKM.2011.828.SR.¹²¹

¹²⁰ Jf. OECD (2017) Modeloverenskomst, kommentar til art. 5, punkt 123

¹²¹ Jf. også SKM.2014.268.SR, der minder meget om SKM.2011.828.SR, hvor et onlinekasino ikke fik fast driftssted grundet manglende forretningssted og servere placeret i udlandet.

Sagen omhandlede et selskab, A, hjemmehørende i udlandet (X-land), som drev et internationalt online spillefirma. Selskabets havde kontor, udøvede sine kerneforretninger og traf de ledelsesmæssige beslutninger i X-land. A havde ikke et kontor i Danmark, men spillene var tilgængelige på et dansk website med et .dk domæne. Websitet var lagret på en server, der var placeret udenfor Danmark. Alt data afledt af kunders spillekonto på websitet blev registreret på servere, der alle var placeret i udlandet, og kunderne kunne ikke spille uden at logge ind på spillekontoen. Den danske Spillemyndighed krævede imidlertid som følge af dansk lovgivning på området, at spillefirmaer lagrede samtlige spilletransaktioner i en form for bankboks, et såkaldt SAFE, som Spillemyndigheden skulle have adgang til med henblik på rapporteringsspørgsmål. A outsourcede denne opgave til et ikke-koncernforbundet selskab, D, som udførte hosting service gennem servere beliggende i Danmark. Spørgsmålet i sagen var, hvorvidt A ville få fast driftssted, og dermed blive begrænset skattepligtig i Danmark.

Skatteministeriet henviste til de kommentarer i OECD's modeloverenskomst fra 2010, der svarer til punkt 123-131 i 2017-modeloverenskomsten, og fastslog, at A ikke fik fast driftssted i Danmark, hvilket Skatterådet tiltrådte.

5.2.2 – Vurdering af SKM.2011.828 SR

Skatteministeriet bekræfter i sagen for det første, at et website ikke kan udgøre et forretningssted. Denne fortolkning stemmer overens med 3. og 4. punktum i kommentarernes punkt 123. Begrundelsen er, at et website ikke er et materielt aktiv, men derimod en kombination af software og data. Det medfører, at der ikke kan eksistere en lokalitet, som kan udgøre et forretningssted.

Uanset det forhold, at begrebet ”forretningssted” skal underkastes en bred fortolkning, så kan fortolkningen af kommentaren ikke udstrækkes i en sådan grad, at den kan rumme et website, hvilket der også er enighed om i litteraturen.¹²² At websitet henvender sig til et specifikt land, og sproget er tilpasset herefter, ændrer ikke på, at det allerede heraf kan udledes, at et website ikke opfylder den første betingelse i det primære kriterium, jf. modeloverenskomstens art. 5, stk. 1.

Modsætningsvist kan det fastslås at servere efter dansk praksis, kan udgøre et forretningssted, hvis en webshop har en faktisk og retlig råden over servere. Det skyldes Skatteministeriets begrundelse, at A hverken havde en faktisk eller retlig råden over forretningslokaler i Danmark, hvorfor betingelsen om et forretningssted ikke var opfyldt. At webshoppen qua sin forretningsmodel kræver anvendelse

¹²² Jf. Michelsen, Aage, m.fl., *International Skatteret*, Karnov Group, 4. udgave, 2017, s. 357

af en server, er således i sig selv ikke nok. Skatteministeriets begrundelse er imidlertid meget kortfattet, og afgørelsen bidrager derfor ikke til at fastslå, hvad der skal til for at kriteriet om en faktisk og retlig råden, er opnået.

På baggrund af OECD's kommentarer suppleret med det bindende svar kan det derfor udledes, at sondringen mellem et website og en server er fundamental, og at en webshop ikke får fast driftssted i Danmark, når en uafhængig tredjepart opererer over og har serverne til sin rådighed. I sagen er der tale om ikke-koncernforbundne parter, hvorfor det kan overvejes, om det forholder sig anderledes, hvis serverne varetages af et selskab, som er en del af samme koncern som webshoppen.

Det følger imidlertid af art. 5, stk. 7 i modeloverenskomsten, at et datterselskab ikke i sig selv medfører fast driftssted for moderselskabet, hvorfor der stadig er krav om, at moderselskabet har faktisk kontrol og rådighed over serverne. Bestemmelsens anvendelse kan illustreres gennem SKM.2016.188 SR, hvor Skatterådet henviste til art. 5, stk. 7 i sin begrundelse for hvorfor et udenlandsk moderselskab ikke fik fast driftssted i Danmark som følge af det danske datterselskabs ejerskab og drift af servere til blandt andet at hoste moderselskabets websites.

Det samme gælder for andre koncernforbundne selskaber i en multinational koncern, da fast driftsstedsvurderingen skal vurderes særskilt for hvert selskab i koncernen.¹²³ En webshop får derfor ikke nødvendigvis fast driftssted i den stat, hvor et koncernforbundet selskab ejer og driver servere, der leverer hosting-ydelser til websitet. Denne situation kan illustreres med et andet bindende svar fra Skatterådet i SKM.2020.390.SR. Skatterådet har i sin efterfølgende praksis i SKM.2022.119 SR også henvist til sagen, da de to sager har væsentlige ligheder.¹²⁴

Spørgsmålet i SKM.2020.390 SR var, hvorvidt et ikke-hjemmehørende selskab, H1, fik fast driftssted i Danmark på baggrund af et koncernforbundet selskab, som blandt andet leverede serverkapaciteten til brug for selskabets website og den generelle datahåndtering. Af sagens beskrivelse fremgår det, at H2, et dansk hjemmehørende selskab via sine egne medarbejdere ejede og drev et datacenter i Danmark, hvorfra de leverede hosting-ydelser til H1, der solgte og markedsførte koncernens produkter. Det danske selskab stillede blandt andet serverkapacitet til rådighed for H1, som selskabet anvendte til websites og generel datahåndtering. H1's medarbejdere havde alene fjernadgang til serverne, og

¹²³ Jf. OECD (2017) Modeloverenskomsten, kommentar til art. 5, stk. 7, punkt 117

¹²⁴ Jf. I begrundelsen henviser Skatterådet også til SR.2016.188 SR, da faktum i sagerne har væsentlige ligheder

kunne derfor ikke få fysisk adgang til serverne uden det danske selskabs lokale personale. Skattestyrelsen fandt, at H2 ikke havde et forretningssted i Danmark, hvilket Skatterådet tiltrådte.

5.2.3 - Vurdering af SKM.2020.390 SR

Skattestyrelsen henviste i begrundelsen til punkt 124 i kommentaren til art. 5, og lagde vægt på, at H1 hverken ejede, leasede eller opererede serverne. Det afgørende for sagen var derfor den manglende rådighed for H1.¹²⁵ Rådighedsvurderingen blev uddybet i forhold til begrundelsen i SKM.2011.828 SR. I begrundelsen blev der lagt vægt på, at fjernadgang ikke er tilstrækkeligt til at opfylde kriteriet om en retslig eller faktisk råden. Fjernadgangen omhandler alene drift og opdateringer af data fra selve websitet, men ikke de fysiske servere. Derudover kan det udledes, at en webshop ikke har serverne til rådighed, blot fordi selskabets medarbejdere har mulighed for at få fysisk adgang til serverne. I den konkrete sag ville H1's medarbejdere alene have adgang til de fysiske servere de få gange, der var behov for et datatilsyn. Dette krævede imidlertid assistance og samtykke af det lokale personale i H2. Når en sådan tilladelse er nødvendig, har det udenlandske selskab ikke en instruktionsbeføjelse over det danske selskabs medarbejdere, der kan opfylde rådighedskravet gennem en kontrol over serverne, der kan anses som et de facto ejerskab.

Af OECD's kommentarer fremgår det yderligere, at rådighedskravet ikke er opfyldt, selvom et foretagende kan vælge en bestemt server på en bestemt lokalitet. At webshoppens ledelse træffer et strategisk valg om, hvor serverne skal placeres, opfylder derfor ikke rådighedskravet.¹²⁶

Sagens udfald stemmer desuden overens med udenlandsk praksis. Spørgers repræsentant i sagen henviste i sin begrundelse til en canadisk afgørelse, hvor de faktiske omstændigheder var meget lig SKM.2020.390 SR. Den canadiske afgørelse CRA 2012-0432141R3 E omhandlede et amerikansk selskab, der solgte reklamer på sin hjemmeside. I den forbindelse skulle et canadisk koncernforbundet selskab eje og drive serverne til brug for det amerikanske selskabs website på baggrund af en hosting-aftale. De canadiske skattemyndigheder fastslog ligesom Skatterådet, at denne situation ikke vil føre til et fast driftssted.

På baggrund af OECD's kommentarer, praksis fra Skatterådet og udenlandsk praksis kan det derfor udledes, at serveren hvorpå webshoppens website er lagret, typisk ikke opfylder den første betingelse

¹²⁵ Jf. Et lignende tilfælde ses i SKM.2015.369.SR, hvor der ikke var fast driftssted, da spørger havde derfor ikke anlæg til rådighed, hvorfra der blev udøvet virksomhed.

¹²⁶ Jf. OECD (2017), Modeloverenskomst, kommentar til art. 5, punkt 124

i fast driftssteddefinitionen, jf. art. 5, stk. 1. Webshoppen vil ikke have et forretningssted, uanset om det er et uafhængigt selskab, datter- eller andet koncernforbundet selskab, der ejer og driver serveren, da webshoppen i disse tilfælde ikke har rådighed over serveren, medmindre de har fysisk adgang til den, eller en lignende rådighed gennem direkte instruktionsbeføjelser og kontrol med de ansatte i et datterselskab.

Da betingelserne efter det primære kriterium i modeloverenskomstens art. 5, stk. 1 er kumulative, er det ud fra en ”allerede-fordi” betragtning klart, at en webshop ikke får driftssted i kildelandet i disse situationer.

En sådan fysisk adgang er imidlertid til stede, hvis webshoppen selv ejer eller leaser og driver servere på en lokalitet, hvor websitet er lagret.¹²⁷ I disse tilfælde udgør serveren et forretningssted, som kan føre til et fast driftssted, hvis de andre betingelser er opfyldt, jf. modeloverenskomstens art. 5, stk. 1. Derfor er det kun, når en webshop har egne servere, hvor det er relevant at analysere betingelserne om fast i tid og sted samt betingelsen om virksomhedsudøvelse.

5.3 - Fast i tid og sted

Som anført i afsnit 3.3.2 er den anden betingelse i fast driftssteddefinitionen, at forretningsstedet skal være fast. Med andre ord skal serveren være placeret på en given lokalitet i en vis periode. Heri indeholder et geografisk og et tidsmæssigt element. Som beskrevet i afsnit 3.3.3 afhænger vurderingen af om forretningsstedet er geografisk fast af den pågældende form for virksomhedsudøvelse. Da servere er computerudstyr, er de ikke fastgjort til jorden, hvorfor de potentielt kan flyttes fra sted til sted. Dette forhindrer imidlertid ikke, at fasthedskravet kan være opfyldt, jf. kommentaren til art. 5, punkt 21. Når det skal vurderes, om en server udgør et forretningssted, der er fast knyttet til en geografisk lokation, er den afgørende faktor, om serveren reelt fysisk bliver flyttet fra sted til sted.¹²⁸

Som beskrevet i afsnit 3.3.2.2 angives det i kommentaren til art. 5 punkt 28, at den varige karakter efter praksis typisk opfyldes, hvis forretningsstedet har været opretholdt i mere end 6 måneder, selvom det ikke er en udtrykkeligt fastsat grænse. Der er umiddelbart ikke noget, der kan begrunde, at dette udgangspunkt skal fraviges, for så vidt angår vurderingen af om en servers placering har varig karakter.

¹²⁷ Jf. Ibid., kommentar til art. 5, punkt 124, sidste punktum.

¹²⁸ Jf. OECD (2017) Modeloverenskomst, kommentar til art. 5, punkt 125

Hvis en webshop har en server til rådighed, må det antages, at serveren i de fleste tilfælde vil opfylde betingelsen om, at forretningsstedet er fast i tid og sted. Dette begrundes i det forhold, at serveren er nødvendig for driften af websitet, som udgør webshoppens kerneforretning. Det er derfor vitalt forretningsmodellen, at serverne holdes kørende. Derfor vil serverne have en tilknytning til forretningsstedet, der har en vis varighed, som ikke kan anses for at være af midlertidig karakter.

Man kan forestille sig et teoretisk scenarie, hvor en webshop alligevel midlertidigt afbryder sine servere for derefter at starte dem igen. Spørgsmålet er her om det tidsmæssige krav, kan opfyldes. Som nævnt i afsnit 3.3.2.4 vil midlertidige afbrydelser dog ikke afbryde en periode, da perioderne så blot lægges sammen.¹²⁹

På baggrund af ovenstående kan servere opfylde den anden betingelse om at være fast i tid og sted.

5.4 - Virksomhedsudøvelse

Hvis en webshop har egne servere til rådighed, der opfylder kravene for et fast forretningssted, er den sidste betingelse efter det primære kriterium i MDBO art. 5, stk. 1, at webshoppen helt eller delvist udøver virksomhed gennem disse servere. Den tredje betingelse skal fortolkes ud fra en afvejning af de samme kriterier som anden virksomhedsudøvelse. Det betyder, at webshoppens anvendelse af serveren skal være erhvervsmæssig. Det er svært at forestille sig en situation, hvor en webshop som driver og har rådighed over en server, uden at dette opfylder kravet om at være erhvervsmæssig virksomhed. Dette scenarie kan umiddelbart kun forekomme, hvis webshoppen opfylder kravene for hobbyvirksomhed, hvilket ikke er relevant for specialets formål, hvorfor det ikke behandles nærmere.

Derudover skal virksomhedsudøvelsen ske gennem serveren. OECD's kommentarer indeholder ikke en specifik vejledning om, hvordan dette skal vurderes i relation til servere. Det anføres dog, at det er en konkret vurdering fra sag til sag, hvor der skal lægges vægt på, om serverne gør, at webshoppen har anlæg til rådighed, hvorfra deres virksomhed udøves.¹³⁰ Da websitet udelukkende eksisterer på baggrund af serverne, må der være en tilstrækkelig forbindelse til, at webshoppen udøver virksomhed gennem serverne. Det vil også være tilfældet, hvis serveren fungerer automatisk, idet der ikke er et

¹²⁹ Jf. også OECD (2017) Modeloverenskomst, kommentar til art. 5, punkt 32

¹³⁰ Jf. OECD (2017) Modeloverenskomst, kommentar til art. 5, punkt 126

krav om, at der skal være fysisk personale på servernes lokalitet, for at det kan anses som virksomhedsudøvelse.¹³¹

Spørgsmålet er snarere, om virksomhedsudøvelsen gennem serverne alene skal anses for at være af hjælpende eller forberedende karakter omfattet af MDBO art. 5, stk. 4, litra e.

5.5 - Forberedende eller hjælpende karakter

Hvis webshoppen har egne servere til rådighed på et forretningssted, der er fast i tid og sted, er det afgørende for fast driftsstedsvurderingen efter det primære kriterium, om virksomhedsudøvelsen fra forretningsstedet går udover at være af hjælpende eller forberedende karakter efter MDBO art. 5, stk. 4. Spørgsmålet belyses med udgangspunkt i praksis fra Skatterådet i SKM.2019.647.SR, der også tjener som praksis, der kan underbygge det teoretiske udgangspunkt i afsnit 5.3 og 5.4 for servere i relation til fasthedskriteriet og virksomhedsudøvelse.

SKM.2019.647.SR

Spørger i sagen var et dansk selskab, der leverede hostingydelser til flere koncernbundne selskaber. Dette foregik gennem datacentre beliggende i Danmark, hvor udstyret, herunder serverne, var ejet eller leaset fra uafhængige tredjeparter eller fra andre selskaber i koncernen. Det danske selskab hostede gennem serverne koncernens kundedata, websites samt leverede softwareydelser. Det danske selskab havde yderligere planer om at eje og drive servere i udlandet, hvor der ikke skulle være ansatte tilknyttet de lande, hvor serverne blev placeret. Serverne skulle placeres i bygninger ejet af uafhængige tredjeparter i de forskellige lande. Spørgsmålet i sagen var, hvorvidt det danske selskab fra et dansk skattemæssigt synspunkt på den baggrund fik fast driftssted i udlandet.

Sagen er egnet til at illustrere hvilke omstændigheder, der skal være til stede, for at en webshop, der ejer og opererer sine egne servere, kan få fast driftssted i det land, hvor serverne er beliggende. For det første skal serveren udgøre et forretningssted. Skatterådet fastslår at denne betingelse er opfyldt. Selvom selskabet ikke ejer bygningerne i de lande, hvor serverne er placeret, har de stadig et areal til rådighed, idet selskabet ejer og driver serverne, som der ikke er andre, der har rådighed over. Som anført i afsnit 3.3.3.3 er der ikke krav til ejerskab eller anden formel juridisk ret til arealet, men rådigheden er i sig selv tilstrækkelig, jf. kommentarerne i MDBO's punkt 10, 11 og 12.

¹³¹ Jf. OECD (2017) Modeloverenskomst, kommentar til art. 5, punkt 127

For så vidt angår den anden betingelse om fasthed, anfører spørgerens repræsentant, at serverne skulle befinde sig på samme fysiske lokalitet permanent, hvorfor den almindelige praksis om seks måneder i OECD's kommentarer til art. 5 punkt 28 er opfyldt. Skatterådet henviste til kommentarernes punkt 125, og bekræftede spørgers opfattelse om, at 6-måneders reglen også er udgangspunktet for servere. Konkret skulle serverne placeres på samme lokation uden tidshorisont. Derfor fastslår Skatterådet også, at både det geografiske krav og det tidsmæssige krav er opfyldt.

Hvad angår betingelsen om, at foretagendets virksomhed skal udøves helt eller delvist gennem serverne, er rådigheden det afgørende element. Spørger gør ikke blot brug af en vis lagerkapacitet på servere, hvis drift varetages af andre, som tilfældet var det i de to tidligere gennemgåede afgørelser, SKM.2011.828.SR og SKM.2020.390.SR. I den konkrete sag har spørger derimod gennem serverne rådighed til noget fysisk og rørligt udstyr, hvorfra selskabets virksomhed udøves, som er det afgørende for den tredje betingelse i fast driftsstedsvurderingen.¹³²

Det forhold, at der ikke ville være lokale medarbejdere, men alene enkelte besøg for at inspicere serverne havde ikke betydning for vurderingen, da personale ved servernes lokalitet ikke er nødvendig efter kommentarernes punkt 127. Dette er desuden bekræftet i praksis fra Landsretten i SKM.2019.334.VLR, hvor Landsretten fastslog, at det hverken efter ordlyden af modeloverenskomstens art. 5 eller kommentarerne er en forudsætning for fast driftssted, at virksomhedsudøvelsen foretages af eget personale eller af personale, der modtager instruktion fra selskabet.

Den sidste omstændighed, der havde betydning for fast driftsstedsvurderingen, var spørgsmålet om, hvorvidt serverne var af hjælpende eller forberedende karakter og dermed omfattet af modeloverenskomstens art. 5, stk. 4. Det danske selskabs kerneforretning var at opføre og drive servere for at yde hostingservice til hele koncernen. De udenlandske servere vil derfor have væsentlig betydning og udgøre en væsentlig del af selskabets kerneforretning, hvorfor de ikke kan anses for værende af forberedende eller hjælpende karakter. Skatterådet bekræftede, at alle betingelserne for fast driftssted var opfyldt, og at de påtænkte udenlandske servere derfor ville medføre fast driftssted i de lande, hvor de var placeret.

¹³² Jf. OECD (2017) Modeloverenskomst 2017, kommentar til art. 5, punkt 127, sidste punktum

5.5.1 – SKM.2019.647 SR i lyset af webshoppens forretningsmodel

Særligt den sidste omstændighed vedrørende forberedende eller hjælpende karakter har relevans for vurderingen af om webshops kan have et fast driftssted på det sted, hvor serverne er beliggende. Det fremgår nemlig af OECD's kommentarer, at indsamling af markedsdata, levering af informationer og markedsføring af varer typisk anses for at være af forberedende eller hjælpende karakter.¹³³ En del af webshoppens forretningsstrategi kan desuden være at have servere lokalt placeret, så latenstiden på websitet forkortes, og kunderne får en bedre brugeroplevelse.¹³⁴

Det er disse funktioner, som websitet varetager gennem serverne. Webshoppens kerneforretning er imidlertid salget af varerne gennem websitet. Virksomhedsudøvelsen fra servernes placering må anses for at støtte dette formål.

Derfor vil serverne ikke udgøre en betydningsdel af webshoppens samlede virksomhedsudøvelse. Tilsvarende omstændigheder som i SKM.2019.647 SR vil for en webshops forretningsmodel således formentligt ende med det modsatte udfald. Det er imidlertid en konkret vurdering, hvor rådigheden i teorien kan føre til fast driftssted, jf. sidste punktum i kommentarernes punkt 124. Der findes ikke praksis om spørgsmålet, hvorfor retstilstanden ikke nødvendigvis er sikker.

Udfaldet vurderes at være anderledes, hvis de servere webshoppens har til rådighed, også anvendes til at hoste andre foretagenders website mod betaling. Det samme vil være tilfældet, hvis webshoppens indgår andre kontrakter, reklamerer for andre foretagenders produkter på deres website eller udfører salgsfunktioner fra samme lokalitet, som serverne er placeret.¹³⁵ Her vil der ikke længere være tale om forberedende og hjælpende virksomhed, hvorfor det retlige udfald vil ligne SKM.2019.647 SR.

5.6 - Det sekundære kriterium

Som gennemgået vil en webshop i de fleste tilfælde ikke have rådighed over serverne, og derfor ikke opfylde det primære kriterium. Derfor kan det overvejes om den internetudbyder, som ejer og driver webshoppens servere, kan anses for at udgøre et fast driftssted for webshoppens efter det sekundære

¹³³ Jf. OECD (2017) Modeloverenskomst, kommentar til art. 5, punkt 128

¹³⁴ Jf. OECD (2015) Action 1 – Final Report, s. 102

¹³⁵ Jf. OECD (2017) Modeloverenskomst, kommentar til art. 5, punkt 130, sidste punktum

kriterium i modeloverenskomsten art. 5, stk. 5 og 6. Altså hvorvidt man kan anse internetudbyderen for at være en agent for webshoppen.

Det vil imidlertid i udgangspunktet ikke være tilfældet, da serverdriften i sig selv ikke er ensbetydende med, at internetudbyderen sædvanligvis indgår kontakter eller spiller den ledende rolle op til webshoppens kontraktindgåelser.¹³⁶ Internetudbyderen vil desuden typisk stille serverkapacitet til rådighed for en række forskellige foretagender, ligesom ydelsen ikke falder udenfor internetudbyderens sædvanlige virksomhed, hvorfor der vil være tale om en uafhængig agent omfattet af modeloverenskomsten art. 5, stk. 6.

5.7 - Delkonklusion for servere og websites

På baggrund af modeloverenskomsten art. 5, stk. 1, 4 og 5 og de dertilhørende kommentarer samt praksis kan det konkluderes, at en webshop i langt de fleste tilfælde ikke får fast driftssted gennem servere eller websites. For så vidt angår websites, så opfylder disse ikke betingelsen om at udgøre et forretningssted, hvorfor websites ikke kan være omfattet af fastdriftsstedetsdefinitionen.

For servernes vedkommende skyldes det, at webshoppen typisk ikke vil have rådighed over serverne, idet de som tidligere nævnt ofte ejes og drives af en uafhængig internetudbyder. Hvis koncernen selv derimod ejer og driver serverne, kan koncernstrukturen tilrettelægges på en måde, der gør, at serverdriften varetages af et andet selskab i koncernen. I disse tilfælde vil serveren stadig ikke være til rådighed for webshoppen, hvorfor der ikke foreligger fast driftssted.

Webshoppen kan imidlertid i teorien få fast driftssted på baggrund af en server, hvis serveren er til rådighed for webshoppen, og de resterende betingelser for fast driftsstedsvurderingen er opfyldt. I dette scenarie vil betingelserne om forretningssted, fast i tid og sted samt virksomhedsudøvelse gennem serverne typisk være opfyldt. Den udslagsgivende faktor vil imidlertid være undtagelsen i modeloverenskomsten art. 5, stk. 4 omkring virksomhed af forberedende eller hjælpende karakter. Dette skyldes, at driften af serverne ikke udgør webshoppens kernevirkomhed, og virksomhedsudøvelsen fra serverens lokalitet vil derfor ofte være af hjælpende eller forberedende karakter i forhold til webshoppens samlede virksomhedsudøvelse, jf. modeloverenskomsten art. 5, stk. 4, litra e. Derfor vil servere typisk ikke føre til fast driftssted for selskaber, der anvender webshoppen som forretningsmodel.

¹³⁶Jf. OECD (2017) Modeloverenskomst, kommentar til art. 5, punkt 131

5.8 – Varelagre

Selskaber, der driver virksomhed gennem en webshop, vil som beskrevet i afsnit 4.1 imidlertid ofte også have en fysisk tilstedeværelse gennem varelagre. Det følgende afsnit vil derfor vurdere, hvorvidt et kildeland kan få tildelt beskatningsretten efter reglerne om fast driftssted på baggrund af disse varelagre. Analysen foretages primært med udgangspunkt i MDBO og dens kommentarer som følge af manglende praksis på området. I analysen af det primære kriterium opstilles den forudsætning, at webshoppen har rådighed over varelageret.

5.8.1 - Det primære kriterium

Et varelager med fysiske produkter kræver en eller flere bygninger. Derfor vil varelageret medføre en fysisk tilstedeværelse, der opfylder betingelsen om et forretningssted. Bygningen vil være omfattet af definitionen af et forretningssted i kommentarernes punkt 6, idet de udgør ”*anlæg såsom lokaler*”.

Et varelager vil desuden opfylde fasthedskriteriet, dels det geografiske krav og dels det tidsmæssige krav. Dette skyldes, at bygningen næppe flyttes fra sin oprindelige placering. Opførslen kan være omkostningstung og langvarig, så når først webshoppen har opført og etableret varelageret, så er hensigten en langsigtet anvendelse.

Betingelsen om virksomhedsudøvelse vil ligeledes være opfyldt, da webshoppen driver forretning gennem varelageret. Webshops som Zalando og Amazon udvikler imidlertid hele tiden ny teknologi, der automatiserer arbejdsprocessen i et varelager, hvilket reducerer behovet for personale i varelageret, blandt andet gennem anvendelsen af robotter.¹³⁷ Derudover får kunstig intelligens en stadig større betydning for driften af varelagre.¹³⁸ Som anført i afsnit 5.5 omkring servere, så er det ikke et krav for betingelsen om hel eller delvis virksomhedsudøvelse fra et fast forretningssted, at der er personale til stede, hvilket fremgår af modeloverenskomstens kommentarer i punkt 127, 2-3 punktum. Kommentaren omhandler computerudstyr, men det fremgår yderligere, at det også generelt gælder for automatisk udstyr. Så selv i det scenarie, hvor robotter og kunstig intelligens varetager alle funktioner i et varelager, så kan den tredje betingelse opfyldes.

¹³⁷ <https://lft.dk/artikel/robotter-og-automatisering/logistikrobotter-klar-til-pilotfase-hos-zalando>, senest besøgt d. 02-11-2023

¹³⁸ <https://www.bitto.com/da-dk/ekspertise/artikel/muligheder-for-brug-af-kunstig-intelligens-indenfor-logistik/>, senest besøgt d. 02-11-2023

Udgangspunktet er således, at varelageret opfylder de tre betingelser efter det primære kriterium i fast driftsstedsprincippet.

5.8.2 - Forberedende eller hjælpende virksomhed

Det fremgår imidlertid af modeloverenskomsten art. 5, stk. 4, at der findes undtagelser, hvor der alligevel ikke eksisterer et fast driftssted, selvom betingelserne efter art. 5, stk. 1 er opfyldt. Undtagelserne nævner eksplicit varelagre i bestemmelsens litra a)-c). Som anført i afsnit 3.4 har BEPS-projektet Action 7 medført ændringer af modeloverenskomstens art. 5, stk. 4. I tiden før BEPS-projektet var varelagre undtaget fast driftsstedsprincippet, da man uden videre anså dem for værende af hjælpende eller forberedende karakter. Ændringerne afledt af BEPS-projektet har imidlertid medført, at varelageret kun er undtaget fast driftsstedsbegrebet, hvis det efter en konkret vurdering er af forberedende eller hjælpende karakter. Konsekvensen heraf er, at anvendelsesområdet for undtagelsesbestemmelsen i art. 5, stk. 4 er mindre.

Der kan derfor opstå situationer, hvor en webshop kan få fast driftssted gennem et varelager som følge af 2017-modeloverenskomsten, hvor webshoppens tidligere ikke havde denne risiko. I den følgende analyse forudsættes det, at 2017-modellen finder anvendelse i DBO'en mellem de kontraherende stater.

Den centrale problemstilling i vurderingen af, om et varelager kan medføre fast driftssted for en webshop, er derfor en fortolkning af, hvornår virksomhedsudøvelsen gennem varelageret går fra at være af forberedende eller hjælpende art til at udgøre en væsentlig del af webshoppens forretningsmodel.

Fast driftsstedsvurderingen af et varelager, hvorfra der oplagres, udstilles og leveres egne varer efter art. 5, stk. 4, litra a) kan ifølge modeloverenskomstens kommentarer, foretages med udgangspunkt i et eksempel, der lyder således:¹³⁹

”Hvis et foretagende i f.eks. stat R har en meget stor lagerbygning i stat S, hvor et betydeligt antal ansatte arbejder med det primære formål at opbevare og levere varer ejet af foretagendet, som foretagendet sælger på internettet til kunder i stat S, finder stk. 4 ikke anvendelse på lagerbygningen (..)”

¹³⁹ Jf. OECD (2017) Modeloverenskomsten, kommentar til art. 5, stk. 4, punkt 62

Kommentarerne uddyber efterfølgende, at dette skyldes, at oplagringen og leveringen fra varelageret udgør en væsentlig del af foretagendets samlede forretningsmæssige virksomhed, eftersom disse funktioner har væsentlig betydning for webshoppens kerneforretning. Det kan derfor udledes af kommentaren at et selskab, der anvender webshoppens som forretningsmodel, risikerer at få et fast driftssted i den stat, hvor varelageret er beliggende.

Når der i eksemplet lægges vægt på størrelsen af varelageret og antallet af medarbejdere, så skyldes det, at det helt generelt gælder, at jo større en andel af et foretagendes aktiver og ansatte, der relaterer sig til virksomhedsudøvelsen på et fast forretningssted, jo mindre taler for, at virksomhedsudøvelsen er af hjælpende karakter.¹⁴⁰

Der er alligevel en del fortolkningsmæssig tvivl forbundet med ovenstående citat, hvilket er en generel ulempe ved kommentarernes eksempler.¹⁴¹ Problemet er, at eksemplet kun delvist er egnet til at vejlede omkring bestemmelsens anvendelsesområde. Det giver en ide om, hvornår bestemmelsen kan være relevant i praksis. Det mangler imidlertid nogle konkrete holdepunkter, der er væsentlige for vurderingen af anvendelsesområdet for art. 5, stk. 4. Formålet med kommentarerne er at uddybe, hvorledes bestemmelsen skal fortolkes, men eksemplet skaber bare andre overvejelser, der giver anledning til tvivl. For hvordan foretages afgrænsningen mellem en ”*en stor lagerbygning*” og en ”*meget stor lagerbygning*”? Det må antagelsesvist være en vurdering, der foretages på baggrund af den samlede økonomiske værdi, der er tilknyttet varelagerets aktiver, men derudover findes ikke yderligere fortolkningsbidrag.

Derudover er det uklart hvordan et ”*betydeligt antal ansatte*” skal fortolkes. Kræver det 100 eller 1500 medarbejdere? Derudover fremgår det som nævnt af punkt 60 i kommentarerne, at man ser på en ”*væsentlig andel*” af foretagendets samlede virksomhed, hvorfor et betydeligt antal ansatte for en webshop udgør et ubetydeligt antal ansatte set i forhold til den samlede virksomhedsudøvelse hos en større webshop.

Som nævnt anvendes teknologi i større og større grad i driften af varelagre. I efteråret 2023 tester Amazon eksempelvis nye robotter, som på sigt skal løse mere avancerede opgaver i deres store varelagre, end de robotter, der i forvejen anvendes i varelagrene.¹⁴² Det kan medføre, at der i fremtiden er langt færre medarbejdere tilknyttet virksomhedsudøvelsen i varelageret. I så fald vil det kunne

¹⁴⁰ Jf. Ibid., punkt 60

¹⁴¹ Jf. Laursen Nørgaard, Anders, *Ændringer fast driftsstedesdefinitionen afledt af BEPS-projektet, SR.2018.0111*, s. 5

¹⁴² Jf. Jensen, Dan, *Amazon Tester humanoide robotter i varehuse: Skal hjælpe personalet*, 2023

argumenteres, at varelageret ikke er omfattet af eksemplet i kommentarernes punkt 62, da der ikke er et ”*betydeligt antal ansatte*”, der arbejder på varelageret. Hvor der som fastslået tidligere helt eller delvist kan udøves virksomhed på et fast forretningssted uden tilstedeværelsen af personale, forholder eksemplet sig ikke til, hvorvidt der kan være tilfælde, hvor et varelager ikke anses for hjælpende eller forberedende virksomhed, selvom der kun er få eller ingen ansatte til stede. Et varelager, hvor robotteknologi eller AI gør, at kun kræves få ansatte tilknyttet varelageret, vil ud fra ordlyden af eksemplet i udgangspunktet ikke være omfattet af situationen.

Eksemplet skal imidlertid fortolkes i lyset af hvad det er, nemlig et eksempel. Eksemplerne vedrørende forberedende og hjælpende virksomhed i kommentarernes punkt 61-76 er ikke udtømmende. Ordlyden udelukker derfor ikke andre situationer, som den ovenfor beskrevne. Det må derfor stadig være en konkret vurdering, hvorvidt varelagerets funktioner udgør en væsentlig del af webshoppens samlede kerneforretning, uanset det forhold at eksemplet direkte nævner antallet af medarbejdere som en faktor i vurderingen.

I denne vurdering kan man argumentere for, at varelagerets funktion i sig selv bare er støttende for webshoppens kernevirksomhed bl.a. med udgangspunkt i SKM.2023.178 SR, der blev analyseret i afsnit 3.4. På den anden side kan placeringen af varelagrene være en væsentlig del af forretningsmodellens samlede forretningsstrategi.¹⁴³ Et af de væsentlige parametre for en succesfuld webshop er en kort leveringstid. Det betyder, at en webshop naturligt vil stræbe efter at placere varelagrene så tæt på kunden som muligt. Man kan tage udgangspunkt i Amazon, hvis vækst oversteg analytikernes forventninger i andet kvartal i 2023, hvor de havde sine hidtil hurtigste leveringstider.¹⁴⁴ Det skyldes kunstig intelligens i en række mindre varelagre i USA. Det tydeliggør varelagrenes væsentlighed for forretningsmodellen. Når det derfor er et væsentligt parameter for webshoppens samlede konkurrenceevne, taler meget for, at det ikke kan anses for hjælpende virksomhed, også selvom der er færre ansatte, eller at varelageret er mindre end hvad, der umiddelbart fremgår af kommentarens eksempel.

Disse overvejelser gør det vanskeligt at afgrænse bestemmelsens anvendelsesområde på varelagre, hvorfor domstolene skal foretage en konkret vurdering fra sag til sag, hvilket også påpeges i kommentaren til art. 5, punkt 59, 3. punktum.

¹⁴³ Jf. OECD (2015) Action Point 1 – Final Report, s. 102, punkt 260

¹⁴⁴ <https://finans.dk/finans/ECE16341680/amazon-buldrer-frem-det-faar-betydning-for-alle-danske-virksomheder/>
senest besøgt d. 30-11-2023

At der skal foretages en konkret vurdering af sagens samlede omstændigheder, kan også illustreres ved en webshop, der via sit website sælger reservedele til de produkter, som deres kunder har købt. Her kan webshoppen have et varelager, som udelukkende anvendes til at levere reservedele, når kunderne har behov for dem. Det vil ifølge kommentarerne til art 5, stk. 4 være omfattet af undtagelsen, da det faste forretningssted i disse tilfælde alene skal anses for støttende virksomhedsudøvelse i forhold til kerneforretningen, som er det oprindelige salg.¹⁴⁵

Hvis der i tilknytning til varelageret med reservedele, også foretages vedligeholdelse og reparation af det oprindelige produkt, så vil det derimod ikke være omfattet af undtagelsen, da det ikke kan omfattes af ordlyden i art. 5, stk. 4, litra a) omkring oplagring, udstilling eller levering af varer. Her vil selve vedligeholdelsen og reparationen således udgøre en væsentlig del af den samlede kerneforretning.

Et varelager med reservedele kan derfor for nogle foretagender være af hjælpende eller forberedende karakter, og derfor ikke resultere i et fast driftssted, mens et lignende varelager hos et andet foretagende faktisk fører til fast driftssted, da opretholdelsen af det er en del af foretagendets kernevirk-somhed.¹⁴⁶ De forskellige udfald i eksemplet illustrerer ret tydeligt, at vurderingen skal foretages konkret på baggrund af sagens samlede omstændigheder.

På baggrund af ovenstående analyse tiltræder specialet det synspunkt, at varelagre fremadrettet oftere bør føre til fast driftssted for selskaber, der anvender webshoppen som forretningsmodel. Det er imidlertid en konkret vurdering, som indeholder en fortolkningsmæssig tvivl, hvilket bl.a. kan belyses via det uklare eksempel i de opdaterede kommentarer. Da der endnu ikke foreligger nogen praksis på området, er det derfor usikkert, om flere webshops i praksis i de kommende år får fast driftssted i de stater, hvor de placerer sine varelagre.

5.8.3 - Det sekundære kriterium

Et foretagende hjemmehørende i stat X, der anvender webshoppen som forretningsmodel, kan imidlertid også tilrettelægge sin koncern, således at det er et lokalt datterselskab i stat Y, som driver virksomhedsudøvelse gennem et varelager. Det lokale datterselskab vil enten selv eller gennem en tredjepart levere varerne til kunder i stat Y. Dette er imidlertid ikke ensbetydende med, at datterselskabets

¹⁴⁵ Jf. OECD (2017) Modeloverenskomst, kommentarer til art. 5, stk. 4, punkt 63, 2-3 punktum.

¹⁴⁶ Jf. Bundgaard, Jakob & Kjærsgaard, Louise, *Taxable Presence and Highly Digitalized Business Models*, 2020, s. 997

varelager i sig selv udgør et fast driftssted for moderselskabet, jf. modeloverenskomstens art. 5, stk. 7. Datterselskabet er skattemæssigt en uafhængig juridisk person, og selv hvis datterselskabets virksomhedsudøvelse foregår efter strategier fra moderselskabets ledelse, er situationen den samme.¹⁴⁷

Et fast driftssted vil udelukkende komme på tale i situationer, hvor webshoppen, som er moderselskabet i en fiktiv koncern, har varelageret til sin rådighed. På samme måde som i analysen af rådighedskravet ved servere, så er det oftest ikke tilfældet i en sådan koncernstruktur. Webshoppen kan dog i teorien have varelageret til rådighed, hvis dets ansatte har ubegrænset adgang til blot en del af lagerbygningen, hvor de kan efterse og vedligeholde varerne, hvilket støttes af kommentarernes punkt 65.

Spørgsmålet er derfor, om det sekundære kriterium kan føre til fast driftssted. Som anført i afsnit 3.6 kan agentreglen medføre fast driftssted, hvis datterselskabet sædvanligvis indgår kontrakter eller spiller den ledende rolle op til kontraktindgåelsen. Selve ejerskabet og driften af varelageret har dog ikke en sammenhæng med kundernes køb af varer på websitet. De funktioner, såsom oplagring, klargøring og levering, der varetages af datterselskabet i et varelager, vil angå forhold, som sker *efter* kontrakten mellem kunden og webshoppen er indgået. Derfor vil der ikke være tale om, at datterselskabet spiller den ledende rolle *op til indgåelsen af kontrakter*.¹⁴⁸

På den baggrund vil et varelager, der drives af et datterselskab, således typisk ikke medføre fast driftssted efter det sekundære kriterium i modeloverenskomsten art. 5, stk. 5.¹⁴⁹

5.8.4 – Delkonklusion for webshoppens varelagre

På baggrund af ovenstående analyse kan det udledes at en webshops anvendelse og opretholdelse af et varelager, kan udgøre et fast driftssted for det foretagende, der anvender denne forretningsmodel. Dette er en følge af, at varelageret kan opfylde betingelserne efter det primære kriterium i fast driftsstedsvurderingen, jf. MDBO art. 5, stk. 1. En webshops varelager anses umiddelbart ikke for omfattet af undtagelsen om hjælpende eller forberedende virksomhed, jf. MDBO art. 5, stk. 4. Det skyldes, at forretningsmodellen i høj grad er afhængig af korte leveringstider, hvis den skal overleve i

¹⁴⁷ Jf. OECD (2017) Modeloverenskomst 2017, kommentar til art 5, punkt 115

¹⁴⁸ Jf. Bundgaard, Jakob, m.fl., *Taxable Presence and Highly Digitalized Business Models*, 2020, s. 997

¹⁴⁹ Jf. Beskatning i land Y vil ifølge OECD dog ske på baggrund af reglerne om transfer pricing. Se hertil OECD (2015), *Addressing the Tax Challenges of the Digital Economy, Action 1 – 2015 Final Report*, OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project, s. Annex B, s. 170.

konkurrence mod andre webshops. Leveringstiden forberedes, når varelagrene placeres i de lande, hvor webshoppens kunder befinder sig. Virksomhedsudøvelsen fra varelageret er derfor en væsentlig del af webshoppens strategi og virksomhed i sin helhed.

Der er dog imidlertid tale om en konkret vurdering fra sag til sag. Kommentarerne og de dertilhørende eksempler efterlader rum til fortolkning, hvorfor det er op til skattemyndighederne i de enkelte lande at afgøre, om en webshop har fast driftssted gennem et varelager. Der findes ikke praksis på området, hvorfor retstilstanden er usikker.

5.9 – Anden tilstedeværelse i kildelandet

Webshoppens forretningsmodel kan forordre et behov for at have lokale repræsentanter i de lande, hvor kunderne befinder sig. Dette for at yde den bedst mulige service for kunderne. Disse repræsentanter kan varetage forskellige funktioner, såsom traditionel kundeservice fra et callcenter samt salgs- og markedsføringsaktiviteter. Spørgsmålet er om disse repræsentanter, kan udgøre et fast driftssted efter det primære eller sekundære kriterium.

5.9.1 - Fast driftssted efter det primære kriterium

For at illustrere problemstillingen kan der tages udgangspunkt i et fiktivt eksempel, hvor et selskab, der driver en webshop, er hjemmehørende i stat A, men sælger sine varer til kunder i stat B. Selskabet har adskillige nuværende og potentielle kunder i stat B, der generer store indtægter for selskabet, hvorfor det prioriterer at have en lokal tilstedeværelse i stat B, dels for at sikre den bedst mulige kundeoplevelse, dels for at øge kendskabet til deres produkter for kunderne i stat B. Vurderingen af om det medfører fast driftssted i stat B, afhænger af, om den lokale tilstedeværelse sker gennem egne medarbejdere eller via eksempelvis et datterselskab.

Analysen af om en webshop får fast driftssted efter det primære kriterium, afhænger først og fremmest af, hvorvidt selskabet har et forretningssted i kildelandet. Som gennemgået tidligere vil lokaler kunne udgøre et forretningssted efter definitionen i kommentarernes punkt 6. Hvis webshoppens egne ansatte således arbejder fra et kontor, vil kontoret udgøre et forretningssted, uanset om den ejer, lejer eller blot har rådighed over de dertilhørende lokaler.¹⁵⁰ Det samme kan være tilfældet, hvis webshoppen ikke stiller et kontor til rådighed for medarbejderne i stat B, men medarbejderne selv har en bolig

¹⁵⁰ Jf. OECD (2017) Modeloverenskomst 2017, kommentar til art. 5, punkt 10

i stat B, hvorfra de arbejder. Dette kan være et hjemmekontor, som kan anses som et forretningssted, der er til rådighed for selskabet, jf. kommentaren til art. 5, punkt 18, sidste punktum.

Om hjemmekontoret skal anses for at være til rådighed for selskabet, er en konkret vurdering. Af kommentaren fremgår det, at et af elementerne i vurderingen er, om jobfunktionen kræver anvendelse af et kontor. Det må typisk være tilfældet for kundeservice, salgs- og markedsføringsaktiviteter, der udøves for en webshop. Derfor kan den første betingelse om et forretningssted være opfyldt. Disse former for aktivitet vil desuden skulle foretages regelmæssigt og løbende, i takt med at webshoppens sælger sine varer, hvorfor forretningsstedet også kan opfylde fasthedskriteriet.

Når medarbejderne arbejder ud fra selskabets instrukser fra et forretningssted, så vil den sidste betingelse i fast driftsstedsvurderingen også kunne være opfyldt, uanset om medarbejderne er bemyndiget til at indgå kontrakter eller ej.¹⁵¹ Det er derfor udgangspunktet, at de kumulative betingelser for fast driftssted efter det primære kriterium kan være opfyldt.

For så vidt angår den situation, hvor kundeservice, salgs- og markedsføringsaktiviteter foretages af et datterselskab i stat B, er vurderingen anderledes. Dette skyldes, at hvert selskab som nævnt skal vurderes særskilt, uanset om de er en del af samme koncern ud fra reglen i modeloverenskomsten art. 5, stk. 7. Her vil forretningsstedet, hvorfra webshoppens datterselskab udøver virksomhed, typisk ikke være til rådighed for selskabet, da datterselskabet som selvstændig juridisk person vil have rådigheden over de ansatte, og den virksomhedsudøvelse, der foretages på forretningsstedet.¹⁵² Dette vil også være tilfældet, hvis medarbejdere, der formelt er ansat hos webshoppens, eksempelvis udlånes til datterselskabet. Her vil det stadig være datterselskabets virksomhed, der udøves fra forretningsstedet, hvorfor det primære kriterium i fast driftsstedsvurderingen ikke er opfyldt.¹⁵³ På den måde er koncernstrukturen afgørende for om de tre betingelser er opfyldt, og derved også afgørende for om webshoppens kan få et fast driftssted eller ej.

5.9.2 - Forberedende eller hjælpende virksomhed

Det fremgår af ovenstående afsnit, at kundeservice, salgs- og markedsføringsaktiviteter i udgangspunktet kan opfylde de tre betingelser i fast driftsstedetsdefinitionen efter det primære kriterium. Den følgende analyse opstiller derfor den forudsætning, at de lokale repræsentanter er ansat af

¹⁵¹ Jf. OECD (2017) Modeloverenskomst, kommentarer til art. 5., punkt 39, 4-5. punktum

¹⁵² Jf. Bundgaard, Jakob, m.fl., *Taxable Presence and Highly Digitalized Business Models*, 2020, s. 988

¹⁵³ Jf. OECD (2017) Modeloverenskomst, kommentarer til art. 5, punkt 39, 7. punktum

webshoppen. Webshoppen har imidlertid kun fast driftssted, hvis disse former for virksomhedsudøvelse ikke udgør forberedende eller hjælpende virksomhed, jf. art. 5, stk. 4.

Som anført i afsnit 3.5 findes der ikke en udtømmende liste over hjælpende og forberedende aktiviteter. Analysen må derfor foretages efter en konkret vurdering af webshoppens samlede kernevirk-somhed holdt op mod de enkelte lokale eller regionale aktiviteter. For så vidt angår kundeservice og markedsføringsaktiviteter, vil disse være omfattet af modeloverenskomstens art. 5, stk. 4, litra e. Det kan eksempelvis være lokalt ansatte, der udøver generel kundeservice som udøves på baggrund af strategiske beslutninger truffet af webshoppens hovedkontor.¹⁵⁴ Det kan være modtagelsen af opkald fra kunder vedrørende de produkter, der er solgt på hjemmesiden samt generel reklame for webshop-pens produkter. I kommentarernes punkt 128, 3. punktum fremgår en liste over virksomhed, der ”nor-malt” er af forberedende eller hjælpende art. Heri nævnes blandt andet markedsføring af varer, ind-samling af markedsdata og levering af informationer til foretagendet, som netop er funktioner som en webshop, typisk gør brug af. Ordet ”normalt” og kommentarens ordlyd i sin helhed medfører imid-lertid, at eksemplerne hverken er udtømmende eller, at virksomheden de facto er omfattet af art. 5, stk. 4.

Aktiviteter må dog som udgangspunkt anses som værende støttende i forhold til webshoppens kerne-virk-somhed, hvorfor de vil være af hjælpende karakter.¹⁵⁵ Disse aktiviteter vurderes således ikke at kunne statuere et fast driftssted. Et argument for at det forholder sig omvendt, er at de åbenlyst kan øge webshoppens indtægter, og er væsentlige for den samlede virksomhed i konkurrence mod andre webshops. Argumentet er imidlertid ikke umiddelbart holdbart, som følge af kommentarernes punkt 58, hvor der om faste forretningssteder som typisk er af forberedende eller hjælpende karakter, påpe-ges:

”Det anerkendes, at et sådant forretningssted meget vel kan bidrage til foretagendets produktivitet, men de leverede ydelser er så fjerne fra den faktiske overskudsbringelse, at det er vanskeligt at henhøre noget overskud til det pågældende faste driftssted”

Selvom den pågældende kommentar ikke eksplicit nævner kundeservice- og markedsføringsaktivi-te-r, er det netop dette, der gør sig gældende for den type virksomhedsudøvelse.

¹⁵⁴ Jf. OECD (2015) Final Report Action 1, s. 168, om den typiske forretningsmodel for webshoppen

¹⁵⁵ Jf. OECD (2017) Modeloverenskomst, kommentar til art. 5, punkt 71, 2. punktum

Hvis webshoppens lokale repræsentanter derimod udøver aktiviteter relateret til salg, kan det argumenteres, at det forholder sig anderledes.¹⁵⁶ Som nævnt i beskrivelsen af webshoppens forretningsmodel, kan den også generere indtægter ved salg af reklameplads på sit website eller ved salg af kundedata.

Man kan derfor forestille sig lokalt personale, der opsøger og kontakter potentielle lokale købere, som har interesse i at reklamere for deres produkter gennem webshoppens lande- eller regionsspecifikke website eller købe data, der viser, hvilke produkter kunden har set på websitet. Dette kan gå udover markedsføringsaktiviteter, hvis de derudover deltager i forhandlingen af enkelte væsentlige dele af kontrakterne, såsom reklamens placering eller mængden af data. Altså et scenarie, hvor der gennem forretningsstedet udøves væsentligt salgsrelateret arbejde, men den endelige aftale godkendes og indgås af webshoppens hovedkontor i domicillandet.

Det tænkte eksempel skal tjene som argumentation for, at virksomhedsudøvelsen gennem et forretningssted i kildelandet, for en webshop, i nogle tilfælde ikke bør anses for værende af hjælpende eller forberedende karakter.

Det skyldes, at den situation umiddelbart kan være så tæt forbundet med webshoppens samlede virksomhedsudøvelse, at det må overskride grænsen for hvad man kan kalde hjælpende eller forberedende. Argumentet er, at virksomhedsudøvelsen ikke udelukkende vil have støttende karakter, men faktisk udgør en selvstændig værdiskabelse, der kan adskilles. På den måde vil virksomhedsudøvelsen i eksemplet ikke være omfattet af ordlyden i ovenstående citat om den typiske form for hjælpende og forberedende virksomhed, da de salgsrelaterede funktioner ikke er *”så fjerne fra den faktiske overskudsfrembringelse, at det er vanskeligt at henføre noget overskud til det pågældende faste driftssted”*.

Der er imidlertid så vidt vides ingen retspraksis, der behandler dette spørgsmål, så retstilstanden er usikker. Eksemplet tjener derfor blot det formål, at webshoppens forretningsmodel i teorien kan medføre at lokalt personale, der udøver salgsrelaterede aktiviteter, ikke skal anses som forberedende eller hjælpende virksomhed, og derfor kan føre til et fast driftssted. Eksemplet kunne desuden lige så vel have omfattet salgsaktiviteter relateret til de varer, som webshoppens sælger på websitet, da argumentationen er den samme. For de fleste webshops vil varerne dog sælges til den pris, type og

¹⁵⁶ Jf. Ibid., kommentar til art. 5, punkt 72

mængde, som fremgår af websitet, hvorfor den lokale repræsentation typisk vil have karakter af ren markedsføring.

Det kan modsætningsvist argumenteres, at dansk administrativ praksis generelt har anset manglende evne til at indgå bindende aftaler for det udenlandske foretagende som virksomhed af hjælpende eller forberedende karakter, jf. bl.a. SKM.2012.692.SR.¹⁵⁷ Ud fra dette synspunkt vil de lokale ansattes salgsarbejde ikke kunne udgøre et fast driftssted, medmindre de i eksemplet også kan indgå bindende aftaler. Denne manglende beslutningskompetence er dog ikke et absolut krav, hvilket blandt andet kan udledes af praksis vedrørende hjemmekontorer, hvor der kan statueres fast driftssted, også selvom medarbejderen ikke kan indgå salgsaftaler med foretagendets kunder, jf. bl.a. SKM.2015.664.SR.

At den manglende evne til at indgå bindende aftaler ikke bør være altafgørende for analysen af anvendelsesområdet for art. 5, stk. 4, støttes desuden i litteraturen og international praksis.¹⁵⁸ Derfor må det antages, at en webshop kan få fast driftssted i særlige tilfælde, hvor webshoppens ansatte udfører salgsrelateret arbejde i kildelandet. Dette også i tilfælde, hvor de ansatte ikke sædvanligvis indgår kontrakter eller har en ledende rolle op til kontraktindgåelsen.¹⁵⁹ Med andre ord er kravet til deltagelsen i forhandlingerne mindre strenge end dem, der følger af MDBO art. 5, stk. 5.

Man kan også forestille sig et scenarie, hvor en webshop i en multinational koncern har et fast forretningssted i en stat, der udøver ledelsesmæssige funktioner udelukkende for en andel af det samlede foretagende. Det der i kommentarernes punkt 71 kaldes et ”ledelseskontor”. Det kunne være tilfældet, hvis ansatte på forretningsstedet træffer beslutninger for og kontrollerer samtlige af foretagendets aktiviteter i den enkelte stat eller region. I forhold til webshoppens forretningsmodel kunne det være beslutninger om særlige produkter, særlig markedsføring eller andre strategiske tiltag rettet mod netop det område. I så fald kan det ikke være virksomhed af forberedende eller hjælpende art, selvom regionen eller jurisdiktionen kun udgør en mindre andel af den samlede koncerns drift og forretningsområder.¹⁶⁰ Dette skyldes, at selve formålet med det faste forretningssted vil være identisk med hele webshoppens formål.

¹⁵⁷ Jf. Josephsen, Niels, m.fl., *Fast driftssted – forberedende eller hjælpende virksomhed og lidt om anvendelsen af 2017-opdateringen af OECD-modellen*, RR.2020.09.0127, s. 2 og Michelsen, Aage, m.fl., s. 370

¹⁵⁸ Jf. Nørgaard Laursen, Anders, *Repræsentant med hjemmekontor – fast driftssted*, TfS.2011.684, afsnit 6

¹⁵⁹ Jf. OECD (2017) Modeloverenskomst, kommentar til art. 5, punkt 72, 1 punktum

¹⁶⁰ Jf. OECD (2017) Modeloverenskomst, kommentarer til art. 5., punkt 71

5.9.3 - Anti-fragmentering

Såfremt en webshop udøver virksomhed fra to eller flere forskellige faste forretningssteder i samme kildeland, er det relevant at vurdere, om det lokale personale som følge af anti-fragmenteringsreglen i modeloverenskomstens art. 5, stk. 4.1, kan medføre et fast driftssted. Det kan være tilfældet, hvis webshoppens i samme kildestat har flere af de dele, som kan fordrer en fysisk tilstedeværelse for forretningsmodellen efter afsnit 4.1. Altså en kombination af to eller flere forretningssteder med enten varelagre, kundeservice, markedsførings- eller salgsrelaterede aktiviteter i en specifik kildestat.

Hvis det antages, at eksempelvis de salgsrelaterede aktiviteter ikke anses for hjælpende eller forberedende virksomhed, men derimod at opfylde betingelserne for fast driftssted, så kan webshoppens kundeservice og markedsføringsaktiviteter også udgøre et fast driftssted efter art. 5, stk. 4.1, litra a. Det er dog et yderligere krav, at den forretningsmæssige virksomhed udøvet på de forskellige forretningssteder har *komplementære funktioner* og indgår i en *sammenhængende virksomhedsdrift*. Der er ikke meget vejledning i kommentarerne om, hvad der udgør komplementære funktioner, men der er dog eksemplet nævnt i afsnit 3.5, hvor det fremgår, at oplagring af varer, der senere skal leveres efter et salg fra et andet forretningssted i samme stat, vil udgøre komplementære funktioner.¹⁶¹

At aktiviteter er komplementære stiller krav om, at de supplerer hinanden i en eller anden grad. På den ene side kan det argumenteres, at de forskellige funktioner i udgangspunktet udgør selvstændig virksomhedsudøvelse, der ikke som sådan har noget at gøre med hinanden. Mest taler dog nok for, at aktiviteterne er komplementære, da det bagvedliggende formål bag hver type virksomhedsudøvelse grundlæggende er ens, samtidigt med at der er en forbindelse mellem aktiviteterne. Værdien af de samlede aktiviteter er desuden større end værdien af de enkelte aktiviteter lagt sammen. Veldrevet kundeservice øger sandsynligheden for genkøb hos kunderne. Markedsføringsaktiviteter, der øger varernes synlighed på markedet vil forbedre positionen for de ansatte, som varetager salgsrelaterede funktioner. Derfor er det vurderingen, at hvis de salgsrelaterede funktioner udgør et fast driftssted, så kan anden virksomhed udøvet af et nært forbundet selskab i samme kildestat føre til fast driftssted efter anti-fragmenteringsreglen i art. 5, stk. 4.1, litra a, da de anses for komplementære.

Et andet scenarie er, hvor de koncernforbundne foretagenders aktiviteter hver især anses for værende af hjælpende eller forberedende karakter. Her kan reglen i art. 5, stk. 4.1, litra b også føre til et fast driftssted. Som beskrevet i afsnit 3.5 er det en betingelse for at litra b) finder anvendelse, at den

¹⁶¹ Jf. Ibid., punkt 81

samlede virksomhed ikke kan betragtes som værende af forberedende eller hjælpende karakter. Der vil være tale om en konkret vurdering.

Bestemmelsens ordlyd og de dertilhørende kommentarerer giver ikke uddybende elementer, der præciserer, hvordan vurderingen skal foretages. Spørgsmålet om, hvornår to eller flere forretningssteders samlede virksomhed krydser grænsen fra at være hjælpende eller forberedende virksomhed til faktisk at udgøre en *vigtig og væsentlig* del af foretagendets samlede virksomhed, som er det afgørende kriterium efter kommentarernes punkt 59, er derfor uvist. Det må derfor være op til domstolene i de enkelte jurisdiktioner at foretage denne vurdering ud fra et skøn. Anvendelsesområdet for art. 4, stk. 4, 1, kunne med fordel suppleres af yderligere vejledning, så retstilstanden bliver mere sikker.

I dansk administrativ praksis ses dog SKM.2022.395 SR, som er den første danske afgørelse, der er offentliggjort i forhold til anvendelsen af anti-fragmenteringsreglen.¹⁶² I sagen havde et selskab hjemmehørende i Irland, H1, lejet lagerkapacitet i Danmark fra uafhængige tredjeparter, mens et koncernforbundet selskab også havde et lager i Danmark, H8. Spørger ønskede for det første bekræftet, at disse varelagre ikke førte til fast driftssted i Danmark. Derudover var to danske ansatte i et tredje koncernforbundet selskab, H2, som brugte 60% af sin arbejdstid på at deltage i den indledende købsproces, og resten af tiden på drift af varelagre. De var imidlertid ikke bemyndiget til at indgå aftaler eller binde det irske selskab, ligesom de ikke måtte forhandle kontrakter på egen hånd. Skatterådet fandt, at aktiviteterne hver for sig var af hjælpende eller forberedende karakter. De fastslog alligevel, at selskabet fik fast driftssted, eftersom både Irland og Danmark havde accepteret anti-fragmenteringsreglen i MLI'ens art. 13, stk. 4, der svarer til MDBO art. 5, stk. 4.1, litra b.

5.9.3.1 - SKM.2022.395 SR i lyset af webshoppens forretningsmodel

Koncernens forretningsmodel minder om webshoppens, da det var væsentligt for koncernen at have en centraliseret indkøbs- og leveringsstruktur som følge af stor vækst på det europæiske marked. Det irske selskabs kernevirksomhed var dog indkøb af varer. I begrundelsen for at anti-fragmenteringsreglen fører fast til driftssted, udtaler Skattestyrelsen blot at:

”medarbejdernes arbejde i Danmark for H1 indgår blandt flere gensidigt supplerende funktioner i en samlet udøvelse af erhvervsvirksomhed, der ikke er forberedende eller hjælpende karakter”.

¹⁶² Jf. Nørgaard Laursen. Anders, *Kommentarer til udvalgte afgørelser – anti-fragmentering og fast driftssted, SR.2023.1, 1. afsnit*

Det kan derfor være svært at udlede noget mere generelt af sagen. Det der imidlertid kan konstateres er, at anti-fragmenteringsreglen kan føre til fast driftssted, når et varelager kombineres med lokale repræsentanter i et nært forbundet selskab. Dette selvom de lokalt ansatte ikke må forhandle på egen hånd, men alene deltage ved den indledende købsproces og præsentere et nært forbundet selskab for potentielle aftaleparter.

I begrundelsen udtales også, at ”*virksomheden udøves samlet af H1, H8 og H2, der er nært forbundne juridiske personer*”, hvorefter det uddybes, at på trods af at de endelige beslutninger, forhandlinger og underskrift af aftaler foregår i Irland, har de danske ansattes aktiviteter en sådan sammenhæng med det irske selskabs varelagre i Danmark, at betingelsen om komplementære funktioner i sammenhængende virksomhedsdrift opfyldes.

Man kan derfor forestille sig en situation, hvor en webshop både har varelager og kundeservicefunktioner i samme stat, som hver især ikke udgør et fast driftssted. Altså en situation omfattet af art. 5, stk. 4.1, litra b) fremfor bestemmelsens litra a). Hvis webshoppens enkelte aktivitet ikke konkret vurderes tilstrækkelig til selvstændigt at føre til fast driftssted, er der altså tilfælde, hvor overgangen til at eksempelvis varelageret anses for en væsentlig del af webshoppens samlede drift er så tæt på at overskrides, at de øvrige kunderelaterede aktiviteter i staten gør at balancen tipper, og aktiviteterne samlet set fører til fast driftssted, jf. MDBO art. 5, stk. 4.1. litra b).

5.9.4 – Agentreglen

Det sidste spørgsmål, der skal behandles, er hvorvidt webshoppens lokale repræsentanter, kan skabe et fast driftssted efter det sekundære kriterium som følge af modeloverenskomstens art. 5, stk. 5 og 6. Som nævnt i afsnit 3.6 er nøgleordene i vurderingen af bestemmelsens anvendelsesområde om personen *sædvanligvis* har en *ledende rolle* i aftaleindgåelser, som webshoppens *rutinemæssigt* indgår uden *væsentlige* ændringer. Vurderingen kræver desuden en sontring mellem kommissionærer og lignende overfor distributører.¹⁶³ Kommentarerne punkt 90 og 96 indeholder to eksempler, som tydeliggør forskellen, der kan ses i relation til webshoppens forretningsmodel.

Det første scenarie er en webshop i stat X, som har et helejet datterselskab i stat Y.¹⁶⁴ Datterselskabet varetager koncernens interesse i stat Y, og står for kommunikationen med kunder, som de også besøger for at overbevise dem til at købe webshoppens produkter. Dette gennem præsentation af

¹⁶³ Jf. Bundgaard, Jakob, mf.l., *Taxable Presence and Highly Digitalized Business Models*, 2020, s. 996

¹⁶⁴ Jf. OECD (2017) Modeloverenskomst, kommentar til art. 5, stk. 5, punkt 90

produkterne, pris, mængde og information om, at kunderne skal indgå en kontrakt med selve webshoppens, som datterselskabet ikke er bemyndiget til at ændre. Konkret kunne det være salg af reklameplads eller kundedata. Hvis kunden køber produkterne som følge af kontakten med datterselskabet, så vil datterselskabets virksomhed ske *på vegne* af webshoppens, da det væsentlige er, at de overbeviser kunden.

Agentreglen vil i dette scenarie føre til fast driftssted for webshoppens, såfremt datterselskabet ikke anses for uafhængigt, jf. art. 5, stk. 6. Et helejet datterselskab, som jo er nært forbundet med webshoppens efter art. 5, stk. 8, vil i det ovenstående eksempel ikke være uafhængigt, jf. sidste punktum i art. 5, stk. 6.

Det sidste punktum i bestemmelsen betyder dog ikke, at hvis datterselskabet i eksemplet udskiftes med et ikke nært forbundet foretagende, at det så automatisk skal anses som uafhængigt.¹⁶⁵ Som nævnt i afsnit 3.6, vil det kræve en konkret vurdering, hvor spørgsmål om blandt andet instruks fra webshoppens, og hvorvidt repræsentanten også repræsenterer andre foretagender er afgørende efter kommentarernes punkt 104-111.

Det andet scenarie er, hvor virksomheden i stedet tilrettelægges, så der er tale om en distributør eller forhandler, der først køber produkterne af webshoppens for derefter at sælge dem videre. Det kunne eksempelvis være, at det pågældende foretagende kan forbedre varetagelsen af webshoppens salg på et bestemt marked ud fra et afgrænset område, altså en stat eller region. Her forholder det sig anderledes, da hverken litra a, b eller c i art. 5, stk. 5 finder anvendelse. Det afgørende for sontringen er netop overdragelsen af ejerskabet til produkterne.¹⁶⁶ Uanset hvor kortvarigt distributøren har ejerskabet til produkterne, så vil kontrakten hverken ske *på vegne* af webshoppens, eller omhandle overdragelse af produkter, som webshoppens ejer.

På den måde kan det konkluderes, at selvom en webshop i teorien kan få fast driftssted i kraft af reglen, så kan webshoppens virksomhed tilrettelægges på en måde, der gør, at foretagendet ikke får fast driftssted som følge af agentreglen, jf. art. 5, stk. 5.

¹⁶⁵ Jf. OECD (2017) Modeloverenskomst, kommentar til art. 5, punkt 111

¹⁶⁶ Jf. Ibid., kommentar til art. 5, punkt 96

6. - Refleksioner om fremtidig fordeling af beskatningsretten

Specialet har tydeliggjort, at webshops kan undgå kildelandsbeskatning, når de ikke har en form for fysisk tilstedeværelse i kildelandet. Webshops har desuden højst sandsynligt ikke et varelager eller en anden lokal tilstedeværelse i hver enkelt stat, hvortil de sælger deres varer. Derudover kan virksomheden i mange tilfælde tilrettelægges, så der ikke opstår et fast driftssted. Derfor opstår mange tilfælde, hvor den konkrete forretningsmodel udfordrer den nuværende retstilstand set i forhold til formålet bag fast driftsstedsprincippet. Følgende kapitel har ikke til formål at udgøre en selvstændig analyse, men alene at reflektere over en anden tilgang til fordelingen af beskatningsretten mellem de kontraherende stater.

OECD har i en årrække søgt at adressere udfordringerne ved digitaliseringen gennem BEPS-projektets Action 1. Den seneste udvikling skete d. 11. oktober 2023, da OECD frigav nye dokumenter om udviklingen af Pillar One Amount A, herunder en multilateral konvention, der skal implementere forslaget.¹⁶⁷ Forslaget er omfangsrigt, men bygger bl.a. på nye nexus regler.¹⁶⁸ Den grundlæggende forskel er, at de nye regler for hvor indtægten opstår, fokuserer på slutbrugere og data fremfor fysisk tilstedeværelse. Konkret kan det få betydning for fordelingen af beskatningsretten for webshoppens salg af både varer, data og reklameplads.

De indtægter, der opstår som følge af salg af færdige varer, skal anses som opstået i den stat, hvor varen leveres til slutkunden, jf. art. 7, stk. 1, litra a.¹⁶⁹ Indtægter, der skabes på baggrund af brugerdata, reguleres af art. 7, stk. 1, litra f. Bestemmelsen omfatter salg, men derudover også generel anvendelse af kundedata til at genere indtægter. Disse indtægter anses for opstået i den stat, hvor brugeren tilknyttet dataen befinder sig. Salg af reklameplads på webshoppens website skal ifølge forslaget allokeres ud fra samme princip som ved kundedata, da indtægterne anses for at opstå hvor kunden, som ser reklamen, befinder sig, jf. art. 7, stk. 1, litra d, ii).

Med OECD's forslag kan markedsstaterne altså få tillagt en større andel af beskatningsretten, og skabe en retstilstand, der er mere tidssvarende, i forhold til hvor værdien skabes, end den retstilstand der følger af fast driftsstedsprincippet. Reglerne henvender sig dog kun til koncerner, hvis justerede

¹⁶⁷ Jf. OECD (2023), The Multilateral Convention to Implement Amount A of Pillar One, og tilknyttede dokumenter

¹⁶⁸ Jf. OECD (2020), Report on the Pillar One Blueprint, s. 8

¹⁶⁹ Jf. OECD (2023) Multilateral Convention to Implement Pillar One, s. 19

indtægter globalt overstiger 20 milliarder Euro pr. år, jf. artikel 3, stk. 1, litra a.¹⁷⁰ Derudover skal overskudsgraden før skat overstige 10 %, jf. art. 3, stk. 1, litra b. Derfor er det selvsagt kun de allerstørste webshops, der påvirkes.

Der har løbende været debat om tærsklerne. 7 år efter reglerne potentielt træder i kraft, skal det vurderes, om de skal nedsættes. Dette kan ske med hjemmel i forslagens art. 43, hvilket er interessant at følge, da forslaget så kan få større betydning.

Der er imidlertid også forhold, der kan føre til tvivl om fordelagtigheden. De store forandringer vil kræve store ressourcer for virksomhederne til at tilpasse sig reglerne. En lavere tærskel er heller ikke nødvendigvis ideel, da udgifterne ved at efterleve kravene ud fra et lighedshensyn vil hæmme konkurrenceevnen for en mindre koncern i højere grad end de største multinationale koncerner. Komplexiteten i forslagens omfang vil sandsynligvis skabe en langvarig usikkerhed for fortolkningen af retstilstanden for både virksomheder og myndigheder. Derudover kan det tænkes at medføre konflikter og bekymringer i forhold til persondataretten og individets privatliv, når det eksempelvis er kunders bopæl, IP-adresse og placering, som virksomhederne skal anvende til at håndtere skatteretlige spørgsmål.

Samlet set er der derfor både fordele og ulemper, hvorfor det bliver spændende at følge udviklingen i retstilstanden i de kommende år.

7. - Konklusion

Fortjeneste ved erhvervsmæssig virksomhed beskattes i udgangspunktet i selskabets domicilstat. Reglerne om fast driftssted fraviger udgangspunktet ved at tillægge kildestaten beskatningsretten til den del af indkomsten, der kan henføres til det faste driftssted. Denne indkomst er i dansk ret begrænset skattepligtigt, jf. SEL § 2, stk. 1, litra a. Den grundlæggende motivation for udarbejdelsen af specialet var at undersøge hvilke skatteretlige udfordringer teknologiens udvikling, har medført for beskatningsretten til fortjenesten hos multinationale koncerner. Dette ved at anvende fast driftsstedsprincippet på en af de forretningsmodeller, der konkret har haft stor gavn af digitaliseringen, nemlig webshoppene.

¹⁷⁰ Jf. OECD (2023) Multilateral Convention to Implement Pillar One s. 13

Grundlæggende er det fastslået, at et fast driftssted kræver et forretningssted, som er fast i tid og sted, hvorfra der udøves virksomhed. Særligt betingelsen om et forretningssted er afgørende i forhold til de skatteretlige udfordringer, som teknologien har medført for kildestatsbeskatning af webshoppen, idet der heri ligger et krav om en vis form for rørlig eller fysisk indretning.

Specialet har identificeret de dele af forretningsmodellen, der kan fordre en fysisk tilstedeværelse i kildestaten for derigennem at analysere, om forretningsmodellen kan skabe en beskatningsret for kildestaten via de gældende regler om fast driftssted. På den baggrund finder specialet, at analysen skal opdeles i en diskussion om henholdsvis servere, varelager og anden lokal tilstedeværelse.

For så vidt angår servere er resultatet af en analyse af loven, praksis og juridisk litteratur, at disse teoretisk kan føre til et fast driftssted efter det primære kriterium. Servere udgør fysisk udstyr, der kan opfylde de enkelte betingelser. Specialet finder imidlertid også, at det er et krav, at driften af serverne håndteres af foretagendet selv, hvis det skal have rådighed over et forretningssted gennem serverne. Praksis og juridisk litteratur viser imidlertid, at dette sjældent er tilfældet, eftersom en webshop typisk indgår hostingaftaler til driften af servere, der ejes og drives af andre foretagender.

Specialet finder desuden, at opdateringen af OECD's modeloverenskomst i 2017 udvider anvendelsesområdet for fast driftsstedsprincippet på en webshop i forhold til varelager og anden lokal tilstedeværelse. For varelager skyldes det, at der skal foretages en konkret vurdering af, om varelageret er af hjælpende eller forberedende karakter, hvor det tidligere automatisk blev anset sådan. Det argumenteres, at virksomhedsudøvelsen fra varelageret er en væsentlig del af webshoppens virksomhed i sin helhed. Det skyldes, at forretningsmodellen i høj grad opnår gavn af hurtige leveringstider- og kundeservice, hvis den skal overleve i konkurrence mod andre webshops. Leveringstiden forberedes, når varelagerne placeres i de lande, hvor webshoppens kunder befinder sig. Som for servernes vedkommende skal det faste forretningssted, hvor varelageret er placeret dog stadig være til rådighed for foretagendet.

Der er dog imidlertid samlet tale om en konkret vurdering fra sag til sag. Kommentarerne og de dertilhørende eksempler efterlader rum til fortolkning, hvorfor det er op til skattemyndighederne i de enkelte lande at afgøre, om webshops oftere fremadrettet har fast driftssted gennem et varelager.

For så vidt angår anden lokal tilstedeværelse, så kan særligt rækkevidden af anti-fragmenteringsreglen være interessant, idet den potentielt kan føre til fast driftssted for flere webshops. Dette med udgangspunkt i SKM.2022.395 SR, hvor kombinationen af et varelager og to ansattes arbejde i et

forbundet foretagende i Danmark førte til fast driftssted. For så vidt angår agentreglen finder specialet, at den i teorien kan medføre et fast driftssted for webshoppen, men at virksomheden kan tilrettelægges på en måde, der gør, at forretningsmodellen i praksis oftest ikke får fast driftssted efter det sekundære kriterium.

Overordnet kan det fastslås, at fast driftsstedsprincippet indeholder flere skatteretlige udfordringer for kildestatsbeskatning af et selskab, der anvender webshoppen som forretningsmodel. Nogle af disse elementer kan potentielt løses, hvis OECD's nye forslag implementeres og bliver gældende ret, hvorfor udviklingen i de kommende år er interessant at følge.

8. Litteraturliste

8.1 - Domme og afgørelser

TfS.1987.50 LSR	TfS.1993.7 H	TfS.1994.24 LR
TfS.1996.449 H	TfS.2001.407 LSR	TfS.2004.162 H
SKM.2008.844 SR	SKM.2011.828 SR	SKM.2012.692 SR
SKM.2015.664 SR	SKM.2016.188 SR	SKM.2019.334 VLR
SKM.2019.647 SR	SKM.2020.278 SR	SKM.2020.390 SR
SKM.2021.18 SR	SKM.2021.121 ØLR	SKM.2021.252 LSR
SKM.2021.670 SR	SKM.2022.119 SR	SKM.2022.250 SR
SKM.2022.395 SR	SKM.2023.178 SR	SKM.2023.277 SR

8.2 - Lovgivning

Lovbekendtgørelse 2022-08-22, nr. 1241, Selskabsskatteloven

Lov nr. 149 af 1922-04-10, Statsskatteloven

Lov nr. 1835 af 08-12-2020, Lov om ændring af selskabsskatteloven og forskellige andre love

Lov nr. 169 af 05-06-1953, Grundloven

8.3 - Bøger

Heinemann, Gerrit, The new online trade – business models, business systems and benchmarks in e-commerce, Springer, 13. udgave, 2023

Skaar, Arvid, Permanent Establishment – Erosion of a Tax Treaty Principle, Kluwer Law, 1991

Munk-Hansen, Carsten, Den Juridiske Løsning – Introduktion til den juridiske metode, Jurist- og Økonomforbundets Forlag, 1. udgave, 2017

Munk-Hansen, Carsten, Retsvidenskabsteori, Djøf Forlag, 2. udgave, 2018

Werlauff, Erik, m.fl., Den Juridiske Metode – en introduktion, Djøf Forlag, 3. udgave, 2022

Høilund, Dorte, Retssikkerhed og juridisk metode, Hans Reitzels Forlag, 4. udgave, 2022

Evald, Jens, At tænke juridisk, Djøf Forlag, 6. udgave, 2023

Laursen Nørgaard, Anders, Fast driftssted, Jurist- og Økonomforbundets Forlag, 1. udgave, 2011

Tell, m.fl., International Skatteret i et dansk perspektiv, Hans Reitzels Forlag, 2020, 2. udgave

Michelsen, Aage, m.fl., International Skatteret, Karnov Group, 4. udgave, 2017

Udsen, Henrik, IT-ret, Ex Tuto, 5. udgave, 2021

8.4 - Artikler

Le Blanc, Bart, m.fl., *Retailer omnichannel strategy and transfer pricing – a new and moving target*, 2018

Laursen Nørgaard, Anders, *Ændringer af fast driftsstedsdefinitionen afledt af BEPS-projektet*, SR.2018.0111

Wittendorff, Jens, *OECD/G20's multilaterale instrument (MLI) – et dansk perspektiv*, SU.2017.197

Laursen Nørgaard, Anders, *"Fast driftsstedsbegrebet i intern dansk ret og betydningen af 2017-opdateringen af OECD's modeloverenskomst*, SR.2019.0184

Laursen Nørgaard, Anders, *Nye regler om fast driftssted i dansk ret*, RR.2021.10.0022

Josephsen, Niels, m.fl., *Fast driftssted – forberedende eller hjælpende virksomhed og lidt om anvendelse af 2017-opdateringen af OECD-modellen*, RR.2020.09.0127

Nørgaard Laursen, Anders, *Repræsentant med hjemmekontor – fast driftssted*, TfS.2011.684

Bundgaard, Jakob, m.fl., *Taxable Presence and Highly Digitalized Business Models*, 2020

Young, Liz, *Amazon Turns to AI to Weed Out Damaged Goods*, 2023

Jensen, Dan, *Amazon Tester humanoide robotter i varehuse: Skal hjælpe personalet*, 2023

Nørgaard Laursen, Anders, *Kommentarer til udvalgte afgørelser – anti-fragmentering og fast driftssted*, SR.2023.1

8.4 - OECD-materiale

OECD (2015), *Addressing the Tax Challenges of the Digital Economy, Action 1 – 2015 Final Report*

OECD (2015), Preventing the Artificial Avoidance of Permanent Establishment Status, Action 7 – 2015 Final Report

OECD (2017) Modeloverenskomst om undgåelse af dobbeltbeskatning for så vidt angår indkomst- og formueskatter samt forebyggelse af skatteunddragelse og skatteomgåelse

OECD (2018), Tax Challenges Arising from Digitalisation – Interim Report

OECD (2020), Report on the Pillar One Blueprint

OECD (2023), The Multilateral Convention to Implement Amount A of Pillar One

OECD (2023), Explanatory statement to The Multilateral Convention to Implement Amount A of Pillar One

8.5 - Andre kilder

Forslag til lov om ændring af selskabsskatteloven og forskellige andre love, L 28 af 07-10-2020

Den Juridiske Vejledning 2023-2

<https://www.dst.dk/da/Statistik/nyheder-analyser-publ/bagtal/2023/2023-05-23-fire-ud-af-fem-handler-online> senest besøgt d. 14-10-2023

<https://www.danskindustri.dk/vi-radgiver-dig/ecommerce/nyhedsarkiv/nyheder/2023/10/analyse-danskernes-e-commerce-tracker--status-pa-tredje-kvartal/>, senest besøgt d. 20-11-2023

<https://ehandel.dk/zalando-bygger-storlager-til-lige-knap-15-milliarder/>, senest besøgt d. 27-10-2023

<https://www.ecwid.com/da/blog/three-pricing-models-you-can-implement-in-your-online-store.html> senest besøgt d. 27-10-2023

<https://finans.dk/finans/ECE16341680/amazon-buldrer-frem-det-faar-betydning-for-alle-danske-virksomheder/>, senest besøgt 28-10-2023

<https://ltdl.dk/artikel/robotter-og-automatisering/logistikrobotter-klar-til-pilotfase-hos-zalando>, senest besøgt d. 02-11-2023

<https://www.bitto.com/da-dk/ekspertise/artikel/muligheder-for-brug-af-kunstig-intelligens-indenfor-logistik/>, senest besøgt d. 02-11-2023

<https://www.oecd.org/tax/beps/beps-actions/action15/>, senest besøgt d. 07-11-2023

Tegn (uden mellemrum)	123.176
Tegn (med mellemrum)	143.949
Afsnit	339
Linjer	1.624

☐ Medtag tekstfelter, fodnoter og slutnoter

Luk