

Fast driftssted for digitale selskaber



**Titel**

Fast driftssted for digitale selskaber

Projekt

Kandidatspeciale

Uddannelsessted

Aalborg University Business School

Studieretning

Revision, Cand.merc.aud.

Semester

4. Semester

Vejleder

Henrik Vestergaard Andersen

Afleveringsdato

3. juni 2024

Anslag

210.936

Camilla Lichon

Camilla Norre Lichon, 20193265

Christine Z. Christiansen

Christine Zobbe Christiansen, 20195053

Signe Stampe

Signe Stampe Kaasgaard, 20193208

Abstract

Due to a large increase in digitalization as well as globalization, a number of new business models have emerged. This thesis examines what tax law issues that have arisen because of this society-related development, as well as how the legal regulations can be modified to create clearer legislations for the taxation of the digital business models.

The above issue has given rise to determine what new business models have originated, and to examine the applicable rules for establishing a permanent establishment, as these rules form the basis for determining where the jurisdiction of taxation falls. Finally, the thesis will address OECD's proposed solution to the problem, which is presented in the form of Pillar One, which attempts to clarify how market jurisdictions should allocate the right to tax for multinational companies.

The thesis finds that the provisions for permanent establishments are unclear regarding the digital business models, and it is not sufficient to apportion the taxation correctly between the jurisdictions. Furthermore, it is estimated that Pillar One's scope is largely limited by its criterion that companies must have an income exceeding EUR 20 billion and a profitability rate of 10 percent before taxes. These high requirements exclude small and medium-sized companies, which is why several digital companies are still not covered by fixed taxation rules. Despite the criticism of the high-income criteria, the thesis illustrates the necessity of Pillar One, as it captures companies that according to the rules on permanent establishment were ruled not to adhere to these and thereby not taxable to a source country.

Based on the findings of the dissertation, this thesis has concluded that the OECD should offer a set of regulations like Pillar One that include lower income requirements. This regulatory framework should cover the small and medium-sized multinational enterprises with no physical substance which falls outside the current legislation, so that the right of taxation for these companies can be allocated to the jurisdictions concerned.

Indholdsfortegnelse

Forkortelser.....	1
1. Indledning.....	2
2. Problemformulering	4
2.1 Afgrænsning.....	4
2.2 Disponering	6
3. Metode.....	8
3.1 Retsdogmatisk metode.....	8
3.2 Retskilder	8
3.2.1 Retskildebegrebet	9
3.2.2 Retskildetyper.....	9
3.3 International ret.....	12
3.3.1 Modeloverenskomst.....	12
3.3.2 DBO'er	13
4. Digital økonomi.....	14
4.1 Digitale selskaber	17
4.1.1 De syv arketyper	19
4.2 Sammenfatning	21
5. Fast driftsstedsbegrebet	22
5.1 Historisk udvikling i begrebet fast driftssted	22
5.2 Fast driftssted i dansk ret.....	23
5.2.1 Subjektiv og objektiv skattepligt.....	23
5.2.2 Fast driftssted	24
5.2.2.1 Forberedende eller hjælpende karakter	27
5.2.2.2 Anti-fragmenteringsregel	27
5.2.2.3 Agentreglen.....	29
5.3 Fast driftssted i international ret.....	31
5.3.1 BEPS-projektet.....	31
5.3.2 OECD's modeloverenskomst.....	31
5.3.2.1 Det primære kriterium.....	32
Forretningssted	32
Fast i tid og sted.....	33
Virksomhedsudøvelse	34
5.3.2.2 Negativ begrebsfastlæggelse	35
5.3.2.3 Anti-fragmenteringsregel	37
5.3.2.4 Det sekundære kriterium.....	37
5.3.3 Hjemmekontor.....	41
5.4 Hvorfor regler om fast driftssted	43
5.5 Fast driftssted i dansk ret i forhold til OECD's modeloverenskomst	44
5.5.1 Artikel 5, stk. 1 og 2	46

5.5.2 Artikel 5, stk. 3	46
5.5.3 Artikel 5, stk. 4	47
5.5.4 Artikel 5, stk. 4, nr. 1	47
5.5.5 Artikel 5, stk. 5	48
5.5.6 Artikel 5, stk. 6 og stk. 8	49
5.6 Sammenfatning	50
6. Beskatning af digitale virksomheder	52
6.1 Datacenter i Danmark med udenlandsk ejer	52
6.2 Leasing og leje af datacenter	58
6.3 Koncernintern hostingaftale	61
6.4 Udenlandsk selskab med varelager i Danmark	63
6.5 Salgsagent i Danmark	67
6.5.1 Den afhængige salgsagent	68
6.5.2 Den uafhængige salgsagent	69
6.6 Hjemmekontor	72
6.6.1 Forretningssted & påbudt udførsel af foretagendets virksomhed	74
6.6.2 Fast i tid og sted & løbende anvendelse	75
6.6.3 Virksomhedsudøvelse & udførelse af foretagendes forretningsmæssige virksomhed	77
6.7 Sammenfatning	79
7. Fremtidig beskatning efter nye løsningsforslag	82
7.1 Unilateral tilgang	83
7.2 Framework	84
7.3 Amount A	87
7.3.1 Scope	88
7.3.2 Neksus-reglen	89
7.3.3 Profitallokering	91
7.4 Eksempel ved anvendelse af Pillar One	94
7.5 Vurdering af forslaget	95
8. Konklusion	99
9. Litteraturliste	101

Forkortelser

AL - Aftaleloven

BEPS - Base erosion and profit shifting

BNP - Bruttonationalprodukt

DBO - Dobbeltbeskatningsoverenskomst

FBL - Fondsbeskatningsloven

ICT - Information and Communication technology

KSL - Kildeskatteloven

LL - Ligningsloven

LSR - Landsskatterettens dom eller kendelse

MDBO - Modeloverenskomst for dobbeltbeskatningsoverenskomster

MLI - Multilateral Convention to Implement Tax Treaty Related Measures to Prevent Base Erosion and Profit Shifting

MNE - Multinationale virksomheder

OECD - Organisation for Economic Co-operation and Development

SEL - Selskabsskatteloven

SKM - Skatteministeriet

SKTST - Skattestyrelsen

SL - Statsskatteloven

SR - Skatterådet

TFS - Tidsskrift for Skatter og Afgifter

ØLR - Østre Landsrets dom

1. Indledning

Globaliseringen er et velkendt fænomen, der i mange år har haft stor indvirkning på erhvervslivet, som i de seneste år har medført en betydelig stigning i integrationshastigheden af de internationale økonomier. Den frie bevægelighed for virksomhederne og arbejdstagere, mulighederne for strategisk lokalisering i forhold til høj- og lavprislokationer, samt den gradvise eliminering af handelsbarrierer for varer har, sammen med den stigende digitalisering, haft indflydelse på driften af grænseoverskridende aktiviteter.¹

I relation til udviklingen er der opstået en regulær digital økonomi, hvorfor nye forretningsmodeller udformes på baggrund af en større efterspørgsel efter immaterielle aktiver såsom digitale platforme, i form af massiv anvendelse af data som både virksomheder og forbrugere anvender. En større efterspørgsel efter teknologi gør, at de traditionelle produkter og midler forældes og ikke længere er en forudsætning i et foretagendets aktivitet. I forbindelse med den massive vækst af immaterielle aktiver, falder det generelle behov for den fysiske tilstedeværelse, der tidligere har været elementært for afsætning af produkter. Det faldende behov for den fysiske tilstedeværelse medvirker til at virksomhedens aktivitet foregår helt eller delvis via en online platform og dermed nemmere har mulighed for at udøve grænseoverskridende aktivitet og få kunder eller forbrugere på tværs af landegrænser. I forbindelse med digitaliseringen er det ligeledes blevet muligt for medarbejdere samt virksomheder at etablere hjemmekontorer, hvorved medarbejdere kan bidrage til virksomhedens aktivitet fra eget hjem.²

Gennem reglerne for fast driftssted fastsættes virksomhedernes fysiske eksistens med henblik på at kunne udlede, hvor virksomheder har deres foretagende og dermed bliver skattepligtige.³ Blandt de nye digitale virksomheder, hvor det ikke længere er nødvendigt med en fysisk tilstedeværelse for at drive forretning, men blot en adgang til en netværkstjeneste, opstår der en problemstilling, da afgørelsen om hvor en virksomhed er skattepligtig foretages på baggrund af en fysisk placering, der ikke nødvendigvis er et krav for at drive et digitalt selskab. Med fast

¹ OECD, Action Plan on Base Erosion and Profit Shifting, 2013, afsnit 1- Introduction

² Danmarks Statistik, Digitalisering, 2023

³ Juridisk vejledning 2024-1, C.F.8.2.2.5.1 Generelt om fast driftssted

driftsstedsbegreb udarbejdet for 60 år siden, synes det aktuelt at undersøge, hvilken effekt dette medfører for foretagender såvel som jurisdiktioner.⁴

⁴ Anders Nørgaard Laursen, Fast driftsstedsbegrebet i intern dansk ret og betydningen af 2017-opdateringen af OECD's modeloverenskomst, 2019

2. Problemformulering

I denne afhandling vil der blive undersøgt en problemstilling omkring fast driftssted for digitale selskaber og de udfordringer, det medfører for virksomhederne, såvel som jurisdiktionerne, samt hvordan et muligt tiltag kan medføre mere fordelagtige vilkår for alle parter. Der vil blive anvendt relevante gældende retskilder og praksis for at belyse aktuelle udfordringer og herefter fremlægge mulige løsningsforslag til dette komplekse område. Problemformuleringen der undersøges, er som følgende:

Hvilken skatteretlig problemstilling er opstået som følge af den øgede digitalisering i relation til fast driftsstedsbegrebet og hvordan kan der udarbejdes et løsningsforslag for at regulere beskatningsretten af digitale selskaber?

2.1 Afgrænsning

Afhandlingen vil fokusere på at undersøge, hvornår der foreligger fast driftssted for digitale selskaber, og om det i den forbindelse er muligt for disse virksomheder at omgå lovgivningen og dermed undgå beskatning. Dette er ikke en total gennemgang af begrebet fast driftssted, som medfører at opgaven ikke behandler alle aspekter, hvorfor en afgrænsning er nødvendigt at foretage.

I det forløbne anvendes det primære kriterium i OECD's modeloverenskomst artikel 5, stk. 1-2 samt det sekundære kriterium i henhold til artikel 5, stk. 5-6, til at fastlægge retningslinjerne angående fast driftssted. Der afgrænses fra OECD's modeloverenskomst artikel 5, stk. 3, omhandlende bygge-, anlægs- og installationsarbejde, også kaldt *entreprisereglen*, da dette ikke omfatter digitale selskaber. Begrebet kommenteres på, i forhold til afvigelser mellem SEL og OECD's modeloverenskomst. Der tages udgangspunkt i den danske version af OECD's modeloverenskomst i stedet for den engelske version. Dette er med henblik på at få det bedst mulige udbytte i henhold til forståelsen og undgå fortolkningsproblemer ved en eventuel oversættelse. Dertil vil den nyeste version af OECD's modeloverenskomst benyttes, der er fra år 2017, med henblik på at anvende nuværende gældende ret.⁵

⁵ OECD's modeloverenskomst 2017

Fast driftssted kan eksistere for fysiske- såvel som juridiske personer, men vil i det følgende afgrænses fra fysiske personer og dermed KSL, da afhandlingen fokuserer på fast driftssted vedrørende digitale selskaber. Der vil udelukkende fokuseres på anparts- og aktieselskaber, hvorfor fonde, foreninger og andelsselskaber ikke tages i betragtning. Grundet mange definitioner af digitale selskaber, er der taget udgangspunkt i en specifik fortolkning fra OECD og Erhvervsstyrelsen.⁶ Der er mange typer af aktiviteter i en virksomhed, og følgende vil tage udgangspunkt i digitale virksomheders primære aktiviteter. Herunder vil fast ejendom ikke blive behandlet, jf. SEL § 2, stk. 1 litra b og SEL § 2, stk. 2. Ydermere vil afhandlingen ikke behandle andre selskabsretlige problemstillinger, men udelukkende udfordringen mellem fast driftsstedsbegrebet og digitale selskaber.

Afhandlingen har til formål at danne et generelt overblik over den gældende ret for digitale selskaber, og hvornår disse kan statuere fast driftssted. Den gældende ret vil anvendes i sammenhæng med udarbejdede eksempler samt afgørelser, for at se hvordan en given virksomhed påvirkes af begrebet. Specifikke indkomstopgørelser vil ikke medtages i opgaven. Ligeledes vil dele af OECD's BEPS-projekt blive undersøgt, hvor der udelukkende afgrænses til action 1, 7 og 15. Pillar One består en række delkomponenter der alle i det tilhørende afsnit vil blive nævnt ved gennemgangen af framework, for at illustrere hvordan denne er opbygget, hvorefter der er foretaget en positiv afgrænsning til Amount A herunder scope, nexsus-reglen samt profitallokeringen. Denne afgrænsning skyldes, at det på baggrund af problemformuleringen er vurderet, at disse har særligt relevans. Der afgrænses ligeledes fra reglerne om transfer pricing problemstillinger, hvoraf udfordringer vedrørende armslængdeprincippet kan opstå.

Da der i afhandlingen kun er beskæftiget med lovforslag til fornyelsen af begrebet fast driftssted, afgrænses der fra Pillar Two, som skal sikre en global minimumsbeskatning.⁷

Ligeledes afgrænses der fra at tage stilling til specifikke internationale DBO mellem de forskellige lande vedrørende beskatning af virksomheder med fast driftssted og salg af digitale produkter som er grænseoverskridende. Enkelte steder vil DBO blive nævnt hvor det i relationen understøtter konkrete udsagn.

⁶ OECD/G20, Tax Challenges Arising from Digitalisation –Interim Report 2018, 2018, s. 24-53 og Katja Marcuslund, Nicholas Parking & Erhvervsstyrelsen, Den digitale virksomhed - Syv arketyper, 2014

⁷ OECD/G20, Tax Challenges Arising from Digitalisation of the Economy – Global Anti-Base Erosion Model Rules (Pillar Two), 2021

2.2 Disponering

For at klarlægge fremgangsmåden gennem afhandlingen er der udarbejdet en disponering, der visualiserer opbygningen. Afhandlingen er bygget op af otte afsnit.

Afsnit 1 og 2 – Indledende afsnit

Det indledende afsnit omfatter indledningen, problemformuleringen samt afgrænsningen. Indledningen indleder afhandlingen, og beskriver den problemstilling som afhandlingen dækker. Indledningen er bygget op via tragt-modellen, hvor starten beskriver globaliseringen og dens virkning, og herefter beskrives selve problemfeltet afhandlingen kredser om. Igennem indledningen bliver udfordringer med lovgivningen omkring fast driftssted for digitaliserede virksomheder beskrevet, der munder ud i problemformuleringen.

Idet fast driftssted for digitaliserede virksomheder dækker bredt og mange delelementer, er det nødvendigt at afgrænse afhandlingen til én specifik problemstilling, der hjælper med at indsnævre problemstillingen og dermed har mulighed for konkret besvarelse af problemformuleringen.

Afsnit 3 – Metode

I metodeafsnittet vil den metodiske tilgang beskrives, hvor den retsdogmatiske metode tages i betragtning igennem afhandlingen. Denne metode anvendes til at analysere gældende ret indenfor et givent område, hvortil der redegøres for retshierarkiet samt betydningen af retskilderne.

Afsnit 4 og 5 - Digitale selskaber og Fast driftssted

Afsnittet omkring digitale selskaber og fast driftssted har til formål at klarlægge definitionen af digitale selskaber, samt afdække og skabe en forståelse af den gældende ret omkring fast driftssted. Det er elementært at få fastlagt gældende ret for at kunne undersøge om den nuværende lovgivning er tilstrækkelig.

Afsnit 6 – Beskatning af digitale virksomheder

I dette afsnit præsenteres en række cases angående anvendelse af fast driftsstedsbegrebet i forhold til de forskellige typer forretningsmodeller af digitale virksomheder, hvor afsnittet

omkring gældende lovgivning anvendes, for at afdække problemstillingen ved den allerede gældende ret om fast driftssted for digitaliserede virksomheder.

Afsnit 7 – Løsningsforslag til fremtidig beskatning af digitale selskaber

I følgende afsnit vil der på baggrund af Pillar One, samt eksemplerne fra tidligere afsnit, blive undersøgt hvordan OECD og G20's Pillar One kan modificeres, for at digitaliserede virksomheders beskatning fordeles ligeligt mellem de jurisdiktioner hvor foretagendet har aktiviteter.

Afsnit 8 – Konklusion

I dette afsnit bliver der draget en konklusion på baggrund af afhandlingens problemformulering i forhold til gældende lovgivning, samt de opstillede eksempler og dertil løsningsforslagene til reguleringen af beskatningen af fast driftssted for digitaliserede virksomheder.

3. Metode

Dette afsnit har til formål at forelægge læseren den metodiske tilgang, der skaber forståelsen for afhandlingens konstruktion og beskriver processen der ligger bag undersøgelsen af den gældende ret. Der vil med afsæt i den metodiske tilgang blive redegjort for det videnskabelige standpunkt, hvortil anvendte retskilder bliver beskrevet og derefter redegjort for ved den hierarkiske sammenhæng.

3.1 Retsdogmatisk metode

Afhandlingen tager udgangspunkt i den retsdogmatiske metode til udarbejdelse af opgaven, der til sidst munder ud i en besvarelse af problemformuleringen. Den retsdogmatiske metode forsøger at identificere gældende ret, og derved forklare retstilstanden som den er. Derudover anses den juridiske metode som værende relevant indenfor juridiske problemstillinger, hertil skatteretlige problemstillinger.⁸

Den retsdogmatiske metode er et udtryk for en skabende proces, også til trods for at den ikke bidrager til at skabe noget nyt, men derimod at identificere, fortolke og analysere allerede gældende ret, de lege lata.⁹ I afhandlingen vil den retsdogmatiske metode komme til udtryk ved at fastlægge den gældende ret, i relation til hvornår der er et fast driftssted med specifikt fokus på digitale selskaber. Formålet med dette er at opnå ny forståelse af den aktuelle lovgivning med henblik på, at retstilstanden omkring fast driftssted for digitale selskaber kan fastlægges. Den gældende retspraksis vil i den forbindelse blive udførligt undersøgt, hvortil gældende ret understøttes af afgørelser og anden juridisk praksis indenfor området.¹⁰

3.2 Retskilder

En central del af den retsdogmatiske metode er retskilderne. Retskilder kendetegnes ved at disse indeholder information af normativ karakter, og ved at anvende disse korrekt vil det være muligt at lede metoden frem til den gældende ret.¹¹ Dette afsnit vil redegøre for retskildernes funktion, samt hvilke typer af retskilder der optræder i dansk ret.

⁸ Anders Larsen & René Yssing Rasmussen, Juridisk metode for revisorer, 1. udg., s. 11-13

⁹ Peter Blume, Retssystemet og juridisk metode, 4. udg., s. 32-33

¹⁰ Carsten Munck-Hansen, Retsvidenskabsteori, 3. udg., s. 211

¹¹ Peter Blume, Retssystemet og juridisk metode, 4. udg., s. 183

3.2.1 Retskildebegrebet

Retskilder har en dobbeltfunktion, hvorved den ene funktion er at præge adfærd samt skabe forandring; den anden funktion er at udgøre argumenter ved afgørelser eller andre dispositioner, som træffes af et retligt organ. Denne dobbeltfunktion, som retskilderne besidder, er særligt relevant for juridisk metode.¹²

Ved anvendelse af retskilder benyttes én sjældent alene til at belyse en problemstilling, samt hvilken retlig regel der er gældende, hvorfor afhandlingen suppleres med en række afgørelser. Oftest indhentes brudstykker af flere retskilder, der sammen danner et overbevisende argument.¹³ Den enkelte retskilde indgår dermed i en større helhed, der danner den gældende ret. Det er derfor sammensætningen af retskilder, der kan anvendes som et argument for, hvornår en adfærd er acceptabel.

3.2.2 Retskildetyper

I dansk ret findes flere typer af retskilder. En måde hvorpå disse kan rangeres hierarkisk er ved at se på hvor formaliseret de enkelte typer er. Ligeledes er det relevant at se, hvor velordnet tilblivelsen af den enkelte type er. Det har derfor betydning for retskildetypernes placering i den retlige trinfølge, hvordan denne er opstået samt hvor formel eller fikseret kilden fremtræder. Opdelingen mellem kildernes formalitet danner herved rettesnor for i hvor høj en grad den enkelte kilde tillægges en forpligtende karakter.¹⁴ De følgende afsnit vil gennemgå retskilderne i hierarkisk orden: grundloven, love, lovbekendtgørelser, bekendtgørelser med hjemmel i lov, cirkulærer og vejledninger, bindende svar, retssædvane og domsdata-basen.

Grundloven

Grundloven er den højst rangerende retskildetype i retskildehierarkiet, og udgør den overordnede struktur i det danske retssystem.¹⁵ Ved forståelse af grundloven anvendes en dynamisk fortolkningsstil, hvorfor der ikke lægges vægt på grundlovens ordlyd, men derimod fortolkning af denne.

¹² Peter Blume, Retssystemet og juridisk metode, 4. udg., s. 183-185

¹³ Peter Blume, Retssystemet og juridisk metode, 4. udg., s. 183-185

¹⁴ Peter Blume, Retssystemet og juridisk metode, 4. udg., s. 183-185

¹⁵ Peter Blume, Retssystemet og juridisk metode, 4. udg., s. 183

Love

I henhold til grundloven er det regeringen, der er ansvarlig for regeringsførelsen i Danmark, hvorfor disse kan fremføre lovforslag. Ydermere skal et eventuelt lovforslag behandles over tre omgange, hvilket ofte resulterer i at den endelige lovændring afviger fra det oprindelige lovforslag. Ønsker regeringen at tilføje, ændre eller slette en paragraf i en lov, skal dette gøres ved at vedtage en ny lov, hvor den pågældende paragraf er henholdsvis tilføjet, ændret eller slettet.¹⁶ Ved fremsættelsen af et lovforslag medfølger ofte ministerens bemærkninger til lovforslaget. Disse bemærkninger kaldes lovmotiver og ses ofte i form af en redegørelse for, hvorfor lovforslaget er relevant. Ydermere har justitsministeriet fremsat en række kriterier, der ligeledes skal være opfyldt. Disse kriterier dikterer, at nye love samt ændringslove ikke må indeholde flertydige eller overflødige ord, lange ord skal omskrives til flere og kancellisprog frabedes. Disse kriterier for nye lovforslag samt ændringslove gælder ikke love, der er vedtaget før disse kriterier er blevet aktuelle.¹⁷

Lovbekendtgørelser

Lovbekendtgørelser kan forveksles med bekendtgørelser på trods af at lovbekendtgørelser har forrang. Lovbekendtgørelser medvirker til at skabe en forståelse af gældende ret, og udarbejdes af det pågældende ministerium, loven hidrører, når det vurderes, at der er behov for en samskrivning af hovedloven samt ændringslovene. Hertil fremgår det i indledningen af den pågældende lovbekendtgørelse hvilke love, -bekendtgørelser og -ændringer, der sammenfattes. Disse lovbekendtgørelser kræver ikke lovhjemmel for at kunne udarbejdes, men er derimod en ministeriel afgørelse. I tilfælde af at der i lovbekendtgørelserne er fejl i ordlyden, er det ordlyden i lovene, som lovbekendtgørelsen henvender sig til, der er gældende. Ved udarbejdelsen af lovbekendtgørelserne er der ikke fastlagt et tidsinterval for hvor ofte disse skal udarbejdes, men skal udarbejdes hyppigt, hvis de anvendes ofte, og ved nogle retsområder udarbejdes de årligt. I tilfælde hvor en lovbekendtgørelse udarbejdes på baggrund af en ændringslov hvorved en paragraf er slettet, skal denne fortsat være nævnt med paragrafnummer med ordet *ophævet*.

Bekendtgørelser med hjemmel i lov

Bekendtgørelser, også kaldet anordninger, udarbejdes med hjemmel i lov i de pågældende ministerier. Herved danner loven rammerne for bekendtgørelsens fortolkning og sikre at

¹⁶ Peter Blume, Retssystemet og juridisk metode, 4. udg., s. 183

¹⁷ Peter Blume, Retssystemet og juridisk metode, 4. udg., s. 183

bekendtgørelsen ikke er modstridende med lovens ordlyd. Ved udarbejdelsen af en bekendtgørelse eller anordning skal denne ikke behandles tre gange som ved lovbekendtgørelser. Ved at denne udarbejdes i de pågældende ministerier og ikke kræver samme omfattende behandling, er det muligt at fastlægge tekniske detaljer samt ajourføre disse uden folketingets indblanding.

Cirkulærer og vejledninger

Cirkulærer og vejledninger ses oftest som en tjenestebefaling fra en overordnet til underordnet myndighed eller i form af styresignaler. Denne type af retskilder udstedes af en administrativ myndighed uden hjemmel i lov til formål for at agere instrukser til forvaltningernes medarbejdere og er ikke bindende for domstolene, borgerne eller øvrige uafhængige nævn.

Ved udarbejdelse af cirkulærer og vejledninger sker der ingen forarbejde som ved lovbekendtgørelse, hvorfor der anvendes ordlydsfortolkning. Dette sikrer at den pågældende vejledning, cirkulærer eller lignende ikke modstrider ordlyden i den overliggende lovgivning.

Bindende svar

Bindende svar har til formål at bidrage med de lovgivningsmæssige konsekvenser, der kan opstå på baggrund af konkrete dispositioner, om end disse er realiseret eller i den overvejende fase. Disse dispositioner skal formuleres således, at de kan besvares med et simpelt *ja* eller *nej*. Bindende svar, der afgives på baggrund af dispositionerne, er som udgangspunkt gældende i fem år. Disse bindende svar vil blive offentliggjort og kan anvendes som fortolkningsbidrag.

Retssædvane

En retssædvane er, til forskel for de øvrige retskilder, en handling som følges almindeligt og længe på baggrund af et samfunds medlems overbevisning om, at det er en forpligtelse eller en berettigelse. En sådan retssædvane kan have samme virkning som en lov, da den ligeledes skaber en pligt eller en ret.

Retssædvanens rolle som retskilde medvirker til at den har betydning i tilfælde hvor domstolen skal afgøre spørgsmål, der ikke er af lovregulerede karakter. I tilfælde hvor denne retskilde er modstridende med en lovregel finder den ikke anvendelse, da loven har forrang.

Domsdatabasen

Domsdatabasen er et værktøj, der har til formål at samle offentlige domme, der er afgjort ved de danske domstole, og har til formål at skabe gennemsigtighed. Ved offentliggørelsen af domme i domsdatabasen er det påkrævet at dommen skal bibeholde en tilstrækkelig anonymitet

af dommens involverede parter. Er det ikke muligt at imødekomme dette kriterium, kan afgørelsen ikke offentliggøres.

3.3 International ret

Der er flere internationale retskilder, der har betydning for emnet fast driftssted for digitale selskaber, som definerer og regulerer beskatningsreglerne. Begrebet fast driftssted er et centralt begreb indenfor international skatteret, hvor den internationale ret har fastsat bestemmelser for hvornår et selskab er underlagt beskatning i et land, på baggrund af dens forretningsaktivitet der udøves i en given jurisdiktion.¹⁸

3.3.1 Modeloverenskomst

Udover den nationale ret gældende i Danmark, er der multilaterale aftaler med andre lande, herunder modeloverenskomster. Der er igennem årtierne blevet udarbejdet modeloverenskomster i forskellige versioner af en række internationale organisationer. Den første modeloverenskomst blev udarbejdet i år 1963 af OECD, der blev grundlagt i år 1961 kort før udgivelsen af den første modeloverenskomst. Den første modeloverenskomst bygger videre på daværende DBO'er.¹⁹ Modeloverenskomsten er løbende blevet revideret kontinuerligt, hvoraf den sidste blev udgivet i december 2017. De nuværende danske DBO'er er udarbejdet med udgangspunkt i OECD's model.

Modeloverenskomsterne og de dertilhørende kommentarer er udarbejdet internationalt og er ikke folkeretligt bindende, og som ordet *modeloverenskomst* antyder, er det en model, som de forskellige medlemslande bruger som skabelon og fortolkning til at udarbejde deres dobbeltbeskatningsoverenskomster.²⁰ Kommentarerne til modeloverenskomsten, er med til at fastlægge formålet med de enkelte bestemmelser, og giver et indblik i hvordan OECD mener at bestemmelserne bør fortolkes. Det følgende anvender OECD's modeloverenskomsten artikel 5, hvor der i de dertilhørende kommentarer opstilles eksempler og definerer hvornår der kan etableres fast driftssted samt hvornår fast driftsstedsbegrebet ikke opfyldes.

¹⁸ Aage Michelsen & Anja Svendgaard Dalgas m.fl., International Skatteret, 4. udg., s. 57-61

¹⁹ Juridisk vejledning 2024-1, C.F.8.2.1 Overordnet om modeloverenskomsten

²⁰ Aage Michelsen & Anja Svendgaard Dalgas m.fl., International Skatteret, 4. udg., s. 57-61 og Juridisk vejledning 2024-1, C.F.8.2.1 Overordnet om modeloverenskomsten

3.3.2 DBO'er

DBO'er er en bilateral aftale som ordet antyder, en aftale som er indgået mellem to aftalepartnere og udarbejdet på baggrund af landes meget forskellige skatteregler og kompleksitet. Hvorimod den nordiske aftale samt EF-voldgiftskonventionen er multilaterale aftaler.²¹ Der skal ved implementering af en DBO i dansk ret foretages en vedtagelse ved lov ifølge lov nr. 945 af 23. november 1994. Grundlovens § 43 siger herved:

“Ingen skat kan pålægges, forandres eller ophæves uden ved lov; ej heller kan noget mandskab udskrives eller noget statslån optages uden ifølge lov.”²²

Før i tiden var DBO'ens formål at undgå dobbeltbeskatning af individer på tværs af landegrænser.²³ Det menes at den økonomiske ensretning har så meget fart på, at der på nuværende tidspunkt ikke længere er den samme dagsorden. Da DBO'erne blev udarbejdet, var det for at beskytte skatteyderne mod en dobbeltbeskatning, men med tiden er fokuset måske blevet et helt andet.²⁴ Det handler ikke primært om skatteyderne, men derimod at sikre jurisdiktioners beskatning. Det blev i år 1972 allerede nævnt af Thøger Nielsen i *Indkomstbeskatning* at skatteflugtsproblemet ville blive mere dominerende i fremtiden end dobbeltbeskatningsproblemet når der snakkes om international skatteret.²⁵

²¹ Aage Michelsen & Anja Svendgaard Dalgas m.fl., *International Skatteret*, 4. udg., s. 62-65

²² Lov nr. 160 af 05. juni 1953 om Danmarks Riges Grundlov, § 43

²³ Peter Loft, *Har vi behov for dobbeltbeskatningsoverenskomster*, 2000

²⁴ Aage Michelsen & Anja Svendgaard Dalgas m.fl., *International Skatteret*, 4. udg., s. 57-61

²⁵ Aage Michelsen & Anja Svendgaard Dalgas m.fl., *International Skatteret*, 4. udg., s. 57-61

4. Digital økonomi

Dette afsnit vil behandle den digitale økonomi herunder digitale selskaber for at fastlægge hvordan disse defineres, med henblik på at kunne sammenholde begrebet fast driftssted i en skatteretlig kontekst. På trods af at digitale selskaber i nedenstående afsnit vil blive defineret, vil det ikke anse definitionen af selskab som afvigende fra virksomhed, hvorfor begge begreber anvendes i afhandlingen.

Der findes ingen entydig international standardiseret definition af den digitale økonomi som helhed, idet konceptets variation afhænger af politik og aktuelle forskningsspørgsmål. Iblandt disse rapporter afdækker OECD problemstillingen vedrørende beskatning i BEPS-projektet i *Adressing the Tax Challenges of the Digital Economy*.²⁶ Det tages i betragtning med den handlingsplan OECD har udviklet til formål at hindre virksomheder med aktivitet i flere lande i at udnytte disse landes skatteregler til at opnå en særlig lav beskatning.

I *Adressing the Tax Challenges of the Digital Economy* definerer OECD ikke, hvad der forstås ved digital økonomi, hvorfor OECD i år 2020 forsøgte at samle op på de tvetydige definitioner ved at udarbejde en fælles definition af begrebet af den digitale økonomi og hvordan denne måles, gennem nedenstående definition:

“Den digitale økonomi inkorporerer al økonomisk aktivitet, der er afhængig af eller væsentligt forbedret ved brugen af digitale input, herunder digitale teknologier, digital infrastruktur, digitale tjenester og data. Det refererer til alle producenter og forbrugere, inklusive regeringen, der bruger disse digitale input i deres økonomiske aktiviteter”²⁷ (egen oversættelse)

OECD's definition er bred, da den digitale økonomi dækker over al aktivitet, der har en relation til teknologi uanset omfanget.²⁸ Ved udarbejdelsen af denne definition har OECD udarbejdet en model, der niveaudeler definitionen af den digitale økonomi, gennem tre foranstaltninger i form af kerne-, smal og bred foranstaltning²⁹

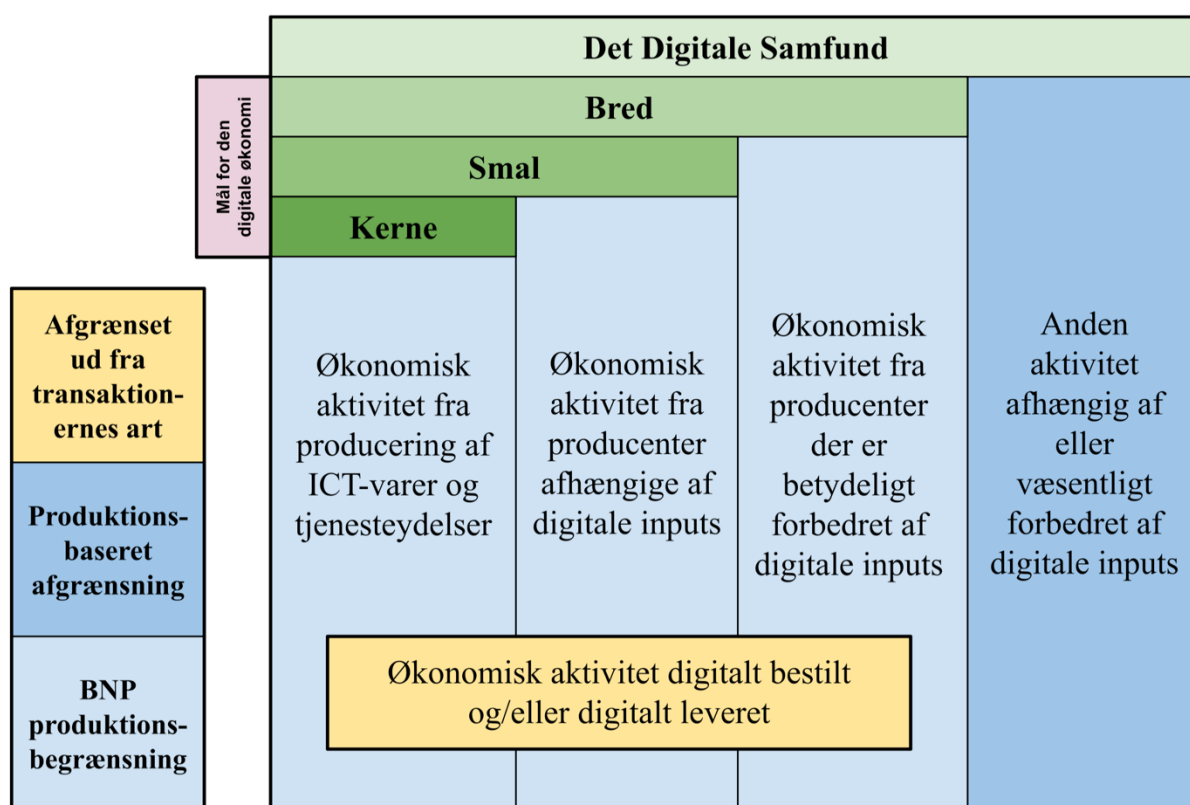
²⁶ OECD/G20, *Addressing the Tax Challenges of the Digital Economy*, 2015, s. 85

²⁷ OECD, *A roadmap toward a common framework for measuring the digital economy*, 2020, s. 34

²⁸ OECD, *A roadmap toward a common framework for measuring the digital economy*, 2020, s. 34

²⁹ OECD, *A roadmap toward a common framework for measuring the digital economy*, 2020, s. 40

Figur 1 - Niveaudelt definition af den digitale økonomi



Kilde: OECD, A roadmap toward a common framework for measuring the digital economy, egen tilvirkning

Ovenstående figur illustrerer OECD's segmentering af den digitale økonomi, hvorved den enkelte defineres. I henhold til modellen har OECD fastlagt kerneforanstaltningen som en økonomisk aktivitet der opstår på baggrund af producenter, der producerer ICT-varer og informationstjenester.³⁰ Disse producenter er virksomheder hvor kerneforretningen eller outputet eksempelvis består af udvikling af software og produktion af hardware.³¹ Det snævre mål inkluderer kerneforanstaltningen i dette niveau, men er ikke udelukkende fokuseret på det individuelle økonomiske output. Derimod er det snævre mål centraliseret om produktion af varer og ydelser som er afhængige af det digitale input. Det vil sige at det snævre mål omfatter alle nye forretningsmodeller, der er etableret og i den forbindelse afhængige af de digitale input og data for at produktet og servicen kan eksistere. Den snævre foranstaltning indebærer ikke producenterne af ICT-varer der eksempelvis producerer digitale tjenester, som er defineret i kerneforanstaltningen, men mere de mellemliggende platforme, herunder eksempelvis offentlige digitale platforme der simplificerer transaktioner mellem producent og forbruger.³²

³⁰ OECD, A roadmap toward a common framework for measuring the digital economy, 2020, s. 43

³¹ OECD, A roadmap toward a common framework for measuring the digital economy, 2020, s. 43

³² OECD, A roadmap toward a common framework for measuring the digital economy, 2020, s. 40-43

Den brede foranstaltning omfatter den smalle og kerneforanstaltningen samt den økonomiske aktivitet fra virksomheder, der er væsentligt forbedret ved brugen af digitale input. Virksomheder der er betydeligt forbedret ved brugen af ICT-varer inkluderes i denne foranstaltning, mens virksomheder der udelukkende anvender ICT-varer til at assistere driften, ikke er inkluderet.³³ OECD's model indeholder den næstsidste faktor digitale samfund, der beskrives som de andre aktiviteter, der er afhængige og betydeligt forbedret af de digitale input. Disse interaktioner betragtes isoleret set ikke eksplicit som en del af den digitale økonomi, men nærmere aktiviteter der resulterer i yderligere forbrugeroverskud, velfærd og andre fordele for samfundet såsom spredning af information og viden, hvorfor denne aktivitet er vigtigt for en effektiv digital politik.³⁴ Den sidste foranstaltning i modellen er økonomisk aktivitet, digitalt bestilt og digitalt leveret kan betragtes som et alternativt perspektiv på den digitale økonomi, afgrænset ud fra transaktionernes art. I stedet for at opdele økonomien baseret på virksomhedernes produktion eller produktionsmetoder, fokuserer denne foranstaltning i *figur 1* på bestillings- eller leveringsydelser, uanset det endelige produkt eller hvordan det er produceret. Foranstaltningen kan deles op i to begreber som digitalt bestilt og digitalt leveret. Definitionen på digitalt bestilt er svarende til e-commerce, hvis betydning er, at varer eller services, der enten er købt eller solgt over et netværk, specielt er designet til at kunne modtage eller afgive ordrer. Derimod er den digitalt leverede tjenester alle tjenester der leveres eksternt i et elektronisk format ved hjælp af computernetværk, der er specifikt udarbejdet til formålet. Dette omfatter tjenester for computernetværk, der er nødvendigt for, at tjenesten kan administreres samt dertil også andre immaterielle varer og tjenester. Samlet set vil denne foranstaltning sandsynligvis omfatte output fra alle tre kerne-, snævre- og brede foranstaltninger, mens den ikke nødvendigvis er helt tilpasset nogen af dem.³⁵

Udover at den digitale økonomi er svært definerbar, er udviklingen i digitaliseringen af virksomhederne ligeledes udfordrende, idet måden og strukturen hvorpå værdien skabes, er i forandring. Med henblik på at forstå, hvad definitionen på en digital virksomhed er, tages der udgangspunkt i OECD's formulering heraf og vil i det kommende afsnit uddybe, hvad der kendetegnes ved digitale virksomheder. Formålet med at fastlægge hvad der menes med en digital virksomhed, er at kunne vurdere, hvilke skatteretlige regler et digitalt selskab er omfattet under i forhold til fast driftsstedsbegrebet.

³³ OECD, A roadmap toward a common framework for measuring the digital economy, 2020, s. 40-43

³⁴ OECD, A roadmap toward a common framework for measuring the digital economy, 2020, s. 40-45

³⁵ OECD, A roadmap toward a common framework for measuring the digital economy, 2020, s. 40-45

4.1 Digitale selskaber

Som nævnt ovenfor påvirker digitaliseringen i høj grad den digitale økonomi samt herved virksomhederne. Det er nødvendigt for virksomhederne på markedet at blive tilpasset digitaliseringen, for at kunne bibeholde relevans hos forbrugeren.

OECD har forsøgt at forstå ændringer i virksomhedens struktur og værdiskabelse, hvorfor der fremhæves en række almindelige kendetegn ved digitaliserede virksomheder. Disse karakteristika vil blive fællestræk for endnu flere virksomheder i takt med digitaliseringens udvikling. De tre typiske identifikationer for en digital virksomhed omfatter tværjurisdiktionel aktivitet uden fysisk substans, afhængighed af immaterielle rettigheder og vigtigheden af data, brugeranalyser samt deres synergier med immaterialret.³⁶

Det første kendetegn ved digitale selskaber optræder i et tværjurisdiktionelt omfang og uden at dette har en egentlig fysisk substans i kildelandet.³⁷ I takt med digitaliseringens udvikling er det for virksomheden blevet muligt at fordele og placere produktionsprocesserne på tværs af forskellige lande og på samme tid få adgang til et betydeligt større antal kunder rundt om i verden. Dette foregår gennem teknologi, der er fjernstyret, der i den forbindelse tillader digitaliserede selskaber at være involveret i det økonomiske aspekt i en given jurisdiktion uden fysisk placering.³⁸ Forholdet mellem fysisk tilstedeværelse eller materiel substans varierer og flytter imod en dematerialiseringsproces i mange af forretningsmodellerne af mere digitaliserede virksomheder. Stadigvæk er digitaliseringsprocessen af økonomien i tidlige stadier, selv i de mest avancerede økonomier. Selvom digitalisering har været en kernefaktor, der har muliggjort tværjurisdiktionelle virksomheder uden fysisk substans, skal det erkendes at virksomheders voksende globale økonomiske aftryk ikke udelukkende er gældende for digitaliserede forretningsmodeller. Det faktum at et stigende antal virksomheder er i stand til at opnå øget økonomisk tilstedeværelse i en jurisdiktion uden væsentlig fysisk tilstedeværelse er også på baggrund af globaliseringen generelt.³⁹

³⁶ OECD/G20, Tax Challenges Arising from Digitalisation –Interim Report 2018, 2018, s. 24

³⁷ OECD/G20, Tax Challenges Arising from Digitalisation –Interim Report 2018, 2018, s. 24

³⁸ OECD/G20, Tax Challenges Arising from Digitalisation –Interim Report 2018, 2018, s. 52

³⁹ OECD/G20, Tax Challenges Arising from Digitalisation –Interim Report 2018, 2018, s. 51-52

Et andet kendetegn er afhængigheden af immaterielle aktiver, herunder immaterialret, der blandt andet består af software og algoritmer. For mange digitale virksomheders forretningsmodeller er intens anvendelse af den intellektuelle ejendomsret essentiel, eftersom disse er med til at supportere hjemmesider, platforme og lignende for centrale dele af virksomheden.⁴⁰ Vigtigheden og udviklingen af digitaliseringen af de immaterielle aktiver understøttes af de stigende patentansøgninger for totale IT-rettigheder, som indenfor en periode fra år 2004 til 2016 steg 125 procent, hvilket underbygger stigningen i økonomiske vækst med immaterielle rettigheder.⁴¹ Derudfra udledes det at digitaliserede selskaber er karakteriseret ved stigende anvendelse af immaterielle aktiver, som netop må have en stor betydning grundet stigningen af investeringer, hvor den intellektuelle ejendomsret både kan være ejet af selve virksomheden eller leases af tredjepart.⁴² Stigende investeringer i immaterielle aktiver er ensbetydende med mere digitaliserede virksomheder, der indebærer en væsentlig positiv effekt på virksomhedens værdi og produktionsvækst. Derudover medvirker immaterielle aktiver til en stadig vigtigere drivkraft for værdiskabelsen i alle virksomheder, der netop gør det relevant for virksomheder at investere i immaterielle aktiver. Det sted hvor virksomhedens immaterielle aktiver kontrolleres og forvaltes, kan derfor have en væsentlig indflydelse på, hvor virksomhedens overskud er skattepligtig.⁴³

Det sidste kendetegn OECD fremlægger er, at data, brugerdeltagelse og brugergenereret indhold er almindeligt forekommende i forretningsmodellen for højt digitaliserede selskaber, hvor der typisk indsamles specifikke data om en bestemt bruger eller kunde. Ved at indsamle data på forbrugerne har virksomhederne bedre mulighed for at tilrettelægge og målrette marketing mod de specifikke målgrupper selskaberne er interesseret i.⁴⁴ Blandt disse typer af virksomheder understøtter dataindsamling en stigning i virksomhedernes værdi på grundlag af de forventede gevinster ved dataudnyttelse. På baggrund heraf er dette komponent også relevant økonomisk i værdiskabelsesprocessen for de digitale virksomheder.

Eksistensen af de tre ovenstående karakteristika af digitale selskaber er hyppigt observerede og generelt anerkendt, men der er ingen konsensus om deres relevans og betydning for placeringen af værdiskabelse og -skaberens identitet. Der er enighed om at tværjurisdiktional aktivitet og

⁴⁰ OECD/G20, Tax Challenges Arising from Digitalisation –Interim Report 2018, 2018, s. 24

⁴¹ OECD/G20, Tax Challenges Arising from Digitalisation –Interim Report 2018, 2018, s. 52

⁴² OECD/G20, Tax Challenges Arising from Digitalisation –Interim Report 2018, 2018, s. 26

⁴³ OECD/G20, Tax Challenges Arising from Digitalisation –Interim Report 2018, 2018, s. 52-53

⁴⁴ OECD/G20, Tax Challenges Arising from Digitalisation –Interim Report 2018, 2018, s. 54-55

øget afhængighed af immaterielle aktiver er yderst relevante, men samtidig også at disse faktorer ikke er eksklusive eller unikke for digitaliserede virksomheder. Dertil er der enighed om at data og brugerdeltagelse er kendetegn ved digitaliserede virksomheder.

4.1.1 De syv arketyper

Dette afsnit vil behandle de typer af digitale virksomheder, der indgår i OECD's definition og kan identificeres på baggrund af de ovennævnte karakteristika. Disse typer af virksomheder er segmenteret ved hjælp af de syv arketyper udviklet af Kim Normann Andersen og Jan Damsgaard.⁴⁵

Den digitale købmand

Den første arketype er den digitale købmand, der består af virksomheder der supplerer sine fysiske butikker med onlinesalg, som for eksempel DSB og Matas. Den digitale købmand skaber en konkurrencepræget branche, hvor det i høj grad er nødvendigt at der differentieres fra mængden og skaber synergier mellem de fysiske og digitale butikker gennem en forretningsmodel.

Webshoppen

Til forskel for den digitale købmand har webshoppen ingen fysiske butikker, men består derimod udelukkende af e-handel. Denne virksomheds konkurrenceevne beror på evnen til at indsamle data til analyse af forbrugeradfærd med henblik på at kunne tilpasse resultaterne og optimere forretningen. En af disse virksomheder er Nemlig.com, der uden fysiske butikker leverer dagligvarer til fordøren hos den enkelte forbruger.

Den digitale producent

Den digitale producent omdanner traditionelle, analoge produkter til digitale løsninger. Et eksempel på denne type af varer er det anerkendte Apple Watch, hvorved Apple har kombineret et simpelt armbåndsur med it. Denne forretningstype er ikke uden udfordringer, idet den kræver en omfattende startkapital, da det er omkostningstungt at udvikle et sådant produkt. På trods af disse udfordringer er der et stort forretningspotentiale for den digitale producent.

⁴⁵ Katja Marcuslund, Nicholas Parking & Erhvervsstyrelsen, Den digitale virksomhed - Syv arketyper, 2014

Softwareproducenten

Den fjerde arketype er softwareproducenten, hvis virksomhed baseres på udvikling af software, der sælges licens til. Ved software er skalerbarheden høj, da det i høj grad er muligt at sælge til store kundekreds, som for eksempel offentlige institutioner, hvorfor softwareproducenten har forudsætninger for at blive en global succes. På trods af den høje skalerbarhed er det en udfordring for denne virksomhedstype at få deres varer ud på det globale marked, men når denne er brudt igennem, er mulighederne store.

Den digitale platformsbygger

Den digitale platformsbygger dækker over virksomheder der udvikler gratis platforme, der tiltrækker en stor andel af brugere. Formålet med dette er at blive placeret centralt blandt alle forbrugere både globalt eller nationalt. Ved at skabe en platform, der anvendes af mange private, tiltrækker det virksomheder, der vil betale platformsbyggerne, for at kunne målrette annoncer på platformen til den relevante forbruger. Ved at virksomheder anvender open-source værktøjer, der udstedes af platformbyggeren, kan de betale andre for selv at skulle opfinde ene sådan platform for at kunne nå forbrugerne. Den største udfordring ved denne arketype er at bryde igennem og blive placeret stabilt i markedet, for at blive interessant for annoncørerne.

App-opfinderer

Den sjette arketype er app-opfinderer, der udbyder en tjeneste til forbrugeren ved hjælp af en applikation. Ved udarbejdelse af disse applikationer er det ikke nødvendigt med en stor kapital og applikationen kan udarbejdes hurtigt, hvilket gør den attraktiv. Disse applikationer er gerne gratis at hente, men tilbyder nogle gange køb efter oprettelse, for at give en udvidet adgang til forbrugerne.

Wiki-skaberen

Afslutningsvis findes arketyper wiki-skaberen, hvorved det er brugeren heraf, der skaber indholdet, og bidrager til tjenestens stigende værdi. Wiki-skaberen er dermed en udbyder, der udsteder rammen samt formatet af platformen, hvortil den enkelte bruger efterfølgende kan redigere eller tilføje indhold. Denne type udbyder handler på baggrund af non-profit motiver, hvorfor den typisk er gratis, men tilbyder brugeren en mulighed for at bidrage økonomisk i form af en donation, sådan at wiki-skaberen fortsat driver platformen.

4.2 Sammenfatning

Ovenstående afsnit har foretaget en redegørelse af den digitale økonomis eksistens, herunder bidraget med en definition til digitale selskaber. I forbindelse med dette har OECD foretaget en niveaudeling af den digitale økonomi med henblik på at give et indblik i de dimensioner, der sammen udgør den digitale økonomi. Foruden at niveauinddele den digitale økonomi, har OECD udarbejdet en entydig definition, der lyder at den digitale økonomi er opstået på baggrund af selskaber, der anvender digitaliseringen til at fremme eller skabe værdi, hvorved denne definition på den digitale økonomi finder indirekte anvendelse på digitale selskaber.

Ydermere findes tre karakteristika, hvor en eller flere er gældende ved et digitalt selskab, og derved kan anvendes til at identificere disse. Den første karakteristik er selskaber med tværjurisdiktionelle aktiviteter uden fysisk substans. Med dette menes selskaber der anvender digitaliseringen til at fange bredt på tværs af landegrænser, og som har forudsætninger for at blive en global succes, men uden at have en fysisk placering. Et eksempel på en selskabstype med denne karakteristika er wiki-skaberen, der består af en digital platform, der bidrager med information til forbrugeren, og har en omsætning, der består af donationer til udvikleren. Det andet karakteristika, der fremgår blandt digitale selskaber, er afhængighed af immaterielle aktiver, heriblandt intellektuelle ejendomsrettigheder. Denne karakteristika blandt selskaber fremtræder ofte blandt softwareudviklere, der foretager en række patentansøgninger på IT-løsninger og efterfølgende sælger forbrugere adgang til disse løsninger. Afslutningsvis er en tredje karakteristik, i form af høj grad af dataindsamling og brugerdeltagelse, der findes ved selskaber, som den digitale platformsbygger, der udbyder platforme, der samler en stor gruppe forbrugere, der mod vederlag kan opnå adgang til sådanne virksomheder i høj grad kan blive eksponeret for deres målgrupper.

5. Fast driftsstedsbegrebet

Som nævnt i afsnit 3. *Metode* tages der afsæt i retsdogmatisk metode, hvorfor følgende afsnit vil behandle den gældende ret, der bidrager til at fastslå, hvordan digitale virksomheder beskattes i forhold til fast driftssted. Dette afsnit vil først gennemgå den historiske udvikling af begrebet *fast driftssted*, hvorefter definitionen af dette i henholdsvis dansk ret samt OECD's modeloverenskomst sammenholdes. Formålet med at undersøge definitionen af fast driftssted i henhold til dansk ret og OECD er at kunne determinere, hvordan disse definitioner differentieres. Dette har til hensigt at give en oversigt over den aktuelle retsstilling samtidig med, at dette giver en forståelse for de eksisterende skatteregler nationalt, såvel som internationalt og er nødvendigt at fastlægge for at kunne analysere, hvordan digitale selskaber beskattes samt hvilken betydning dette har.

5.1 Historisk udvikling i begrebet fast driftssted

Begrebet fast driftssted er grundlæggende i international skatteret, der siden slutningen af det 19. århundrede har fået stor tilslutning og har ifølge OECD's modeloverenskomst ikke været nødvendigt at begrunde begrebets fordele.⁴⁶ Dertil har det været tilstrækkeligt accepteret i internationale skatteforhold, at et foretagende ikke skal betragtes som egentlig deltagende i anden jurisdiktion, før foretagendet påbegynder aktivitet og dermed opretter fast driftssted. Begrebet fast driftssted har rødder uden for skatteretten i tysk handelslovgivning tilbage i år 1845, hvor det senere blev anvendt i intern skattelovgivning til at undgå dobbeltbeskatning af foretagender med tilknytning til flere af de daværende tyske forbundsstater.⁴⁷ Med vedtagelsen af den første egentlige internationale DBO i år 1899 mellem Preussen og Østrig-Ungarn, blev princippet for første gang inkorporeret i international skatteret. I starten af det 20. århundrede blev den stigende internationale samhandel i større grad påvirket af international juridisk dobbeltbeskatning og en af verdens største handelsorganisationer *International Chamber of Commerce* fik i år 1920 Folkeforbundet til at mindske antallet af personer der udnytter manglende regulering indenfor dobbeltbeskatningen.⁴⁸ Det resulterede i, at Folkeforbundet i årene 1923-1946 udgav adskillige modeloverenskomster, rapporter og anbefalinger med formålet om at undgå dobbeltbeskatning. Folkeforbundet blev nedlagt i år 1946 og bekæmpelsen af dobbeltbeskatningen blev derfor overtaget af OEEC, som i år 1958 udgav et

⁴⁶ Anders Nørgaard Laursen, Fast driftssted, 1. udg., s. 13-14

⁴⁷ Anders Nørgaard Laursen, Fast driftssted, 1. udg., s. 13-14

⁴⁸ Anders Nørgaard Laursen, Fast driftssted, 1. udg., s. 13-14

udkast til en model. OEEC, der i år 1961 blev navngivet OECD, udgav på baggrund af udkastet den første OECD-modeloverenskomst i år 1963.⁴⁹ I år 1977 blev en ny modeloverenskomst udgivet, hvor fast driftsstedetsdefinitionen i OECD's modeloverenskomst artikel 5 fremgår og har indtil år 2017 stået uændret.⁵⁰ Med udgangspunkt i en ældre definition og taget den teknologiske udvikling i betragtning, er det vurderet at en opdatering således har været nødvendig.⁵¹

5.2 Fast driftssted i dansk ret

Dette afsnit vil gennemgå begrebet fast driftssted i henhold til dansk ret, hvorved der vil blive taget fat på subjektiv og objektiv skattepligt samt de betingelser der skal opfyldes for at en virksomhed statuerer fast driftssted.

5.2.1 Subjektiv og objektiv skattepligt

Den danske skatterets struktur er bygget op omkring subjektiv og objektiv skattepligt.⁵² Den subjektive skattepligt behandler reglerne om hvem skatteyderen er, altså subjektet. Subjekterne kan i dansk ret overordnet opdeles i fire kategorier, herunder fysiske personer, selskaber, foreninger med videre der beskattes efter SEL, fonde og foreninger med videre der beskattes efter FBL, samt dødsboer.⁵³ Denne afhandling er i henhold til afsnit 2.1 *Afgrænsning* målrettet selskaber, hvorfor først- og sidstnævnte kategori, samt fonde, foreninger med videre efter FBL ikke tages med videre i betragtning. Bestemmelserne for subjektiv skattepligt for aktie- og anpartsselskaber findes i SEL, hvor § 1 statuerer, hvilke juridiske enheder der anses som et selvstændigt skattesubjekt.⁵⁴ SEL § 2 fastlægger reglerne om begrænset skattepligt til Danmark.⁵⁵ Derudover fastlægger reglerne om objektiv skattepligt hvad beskatningsgrundlaget er ud fra indtægter og udgifter, der indgår i grundlaget for skatteberegningen.⁵⁶ I den forbindelse bestemmes det hvornår selskabet har en sådan tilknytning til Danmark, at det omfattes reglerne om ubegrænset skattepligt. Jf. SL § 4 skal al skattepligtig indkomst

⁴⁹ Anders Nørgaard Laursen, Fast driftssted, 1. udg., s. 13-14

⁵⁰ Anders Nørgaard Laursen, Fast driftssted, 1. udg., s. 13-14

⁵¹ Anders Nørgaard Laursen, Ændringer af fast driftsstedetsdefinitionen afledt af BEPS-projektet, 2018

⁵² Jane Bolander & Liselotte Madsen m.fl., Lærebog om indkomstskat, 20. udg., s. 61-66 og Lovbekendtgørelse nr. 700 af 20. april 2021 om beskatning af fonde og visse foreninger

⁵³ Jane Bolander & Liselotte Madsen m.fl., Lærebog om indkomstskat, 20. udg., s. 61

⁵⁴ Jane Bolander & Liselotte Madsen m.fl., Lærebog om indkomstskat, 20. udg., s. 61-63

⁵⁵ Jane Bolander & Liselotte Madsen m.fl., Lærebog om indkomstskat, 20. udg., s. 61-63

⁵⁶ Jane Bolander & Liselotte Madsen m.fl., Lærebog om indkomstskat, 20. udg., s. 65

inkluderes ved indkomstopgørelsen for et fuld skattepligtigt selskab i henhold til globalindkomstprincippet, hvor indtægter fra faste driftssteder i udlandet ikke medregnes i indkomstopgørelsen i Danmark, medmindre selskabet beskattes efter international sambeskatning jf. SEL § 8 stk. 1 og 2. Koncernforbundne selskaber kan vælge at anvende reglerne for international sambeskatning, der modsat national sambeskatning er frivilligt.⁵⁷ International sambeskatning gør det muligt for selskaberne at medregne resultaterne for koncernens udenlandske selskaber i den danske sambeskatningsindkomst. Derfor bliver selskabet beskattet der, hvor det har en fysisk tilstedeværelse.⁵⁸ Hvis kildelandet tillige beskatter indkomsten fra fast driftssted, opstår der international juridisk dobbeltbeskatning, som kan lempes efter creditmetoden jf. LL § 33. Creditmetoden gør, at beskatningen i domicillandet kan lempes med beskatningen i kildelandet.⁵⁹ Et eksempel på dette er hvor et dansk selskab har aktivitet i Rusland, og ikke længere har en DBO, hvorfor virksomheden vil blive beskattet 20 procent af erhvervsindkomsten i Rusland og to procent i Danmark, som udgør differencen mellem den danske og russiske trækprocent.⁶⁰ Derfor gives et nedslag i den danske skat i form af et credit-nedslag. Det betyder, at den danske skat bliver nedsat med den skat, der betales i udlandet, hvor en eventuel difference skal betales til Danmark, da den danske skat ofte er højere end i andre lande.⁶¹ Hvis trækprocenten i Rusland er 20 procent og trækprocenten i Danmark er 22 procent og der tages udgangspunkt i en erhvervsindkomst genereret i Rusland på 100 DKK, så vil skatten til Rusland være på 20 DKK. Idet skatteprocenten i Danmark er 22 procent, udgør dette 22 DKK i skat, skal der lempes efter creditmetoden for udenlandsk skat, da den danske skatteprocent er højere end den russiske. Den samlede skattebetaling vil således ende på 22 DKK, hvoraf 20 DKK er betalt i Rusland og de resterende to kroner er betalt i Danmark.

5.2.2 Fast driftssted

Selskaber der ikke opfylder kriteriet om ubegrænset skattepligt, med hjemsted i udlandet kan, som tidligere nævnt, opfylde kriteriet om begrænset skattepligt til landet jf. SEL § 2, stk. 1. Det sker i tilfælde hvor selskabet modtager en række indkomstarter med særlig tilknytning til Danmark, der medfører at disse bliver begrænset skattepligtig til landet, af den indkomst som

⁵⁷ Lovbekendtgørelse nr. 1241 af 22. august 2022 om selskabsskatteloven §§ 31 og 31 A

⁵⁸ Lovbekendtgørelse nr. 1241 af 22. august 2022 om selskabsskatteloven § 2

⁵⁹ Juridisk vejledning 2024-1, C.F.8.2.2.23.3 Creditlempelse

⁶⁰ Juridisk vejledning 2024-1, C.F.9.2.17.2.1 Rusland - DBO'ens baggrund, formål og historik

⁶¹ Danmarks Statistik, Hvor højt er det høje danske skattetryk?, 2017

optjenes i Danmark, jf. SEL § 2, stk. 1. Indkomsten kan optjenes ved udøvelse af erhverv med fast driftssted her i landet eller deltagelse i en erhvervsvirksomhed med fast driftssted i landet, jf. SEL § 2, stk. 1, litra a. Det er således en betingelse for skattepligten, at der foreligger et fast driftssted i landet jf. SEL § 2, stk. 7.

For at finde ud af om der eksisterer et fast driftssted for virksomheden, er det elementært at få fastlagt hvornår der foreligger fast driftssted i dansk ret. Der har ikke tidligere været en egentlig definition af, hvad et fast driftssted er i SEL, hvorfor lov nr. 1835 af 8. december 2020 om ændring af selskabsskatteloven og forskellige andre love med virkning fra 1. januar 2021 blev vedtaget.⁶² OECD's modeloverenskomst har stor betydning i fortolkningen af begrebet fast driftssted i dansk lovgivning, fordi Danmark er medlem af OECD.⁶³ På baggrund af denne fortolkning i dansk lovgivning vil følgende afsnit først gennemgå bestemmelserne i dansk ret om fast driftssted, hvorefter bestemmelserne i OECD's modeloverenskomst gennemgås med det formål at se, hvad der differentierer intern dansk ret og OECD's modeloverenskomst. Selvom der kan foreligge fast driftssted i landet efter SEL § 2, indeholder DBO'er særlige regler om fast driftssted, som landene indbyrdes kan aftale. Individuelle overenskomstbestemmelser som disse vil kunne indebære begrænsninger i muligheden for at håndhæve den begrænsede skattepligt som følge af fast driftssted i landet, som ellers normalt følger af SEL § 2.⁶⁴

I dansk ret fremgår centrale bestemmelser om fast driftssted i SEL § 2 stk. 2-5, som er gældende for udenlandske selskaber, der fastslår at skattepligten omfatter følgende jf. SEL § 2, stk. 1, litra a:

“udøver et erhverv med fast driftssted her i landet [...]”⁶⁵

På baggrund af ovenstående foreligger der fast driftssted, gennem helt eller delvis udøvelse af virksomhedens foretagende. Skattepligten omfatter endvidere udøvelse af erhverv med fast driftssted i landet eller ved deltagelse i en erhvervsvirksomhed med fast driftssted i landet.⁶⁶ Ydermere indtræder reglerne for begrænset skattepligt i tilfælde hvor en udenlandsk virksomhed opnår retten til løbende ydelser, om end disse er faste eller variable, og dermed

⁶² Juridisk vejledning 2024-1, C.D.1.2.2 Erhvervsvirksomhed med fast driftssted her i landet

⁶³ Beskæftigelsesministeriet, OECD, 2024

⁶⁴ Juridisk vejledning 2024-1, C.D.1.2.2 Erhvervsvirksomhed med fast driftssted her i landet

⁶⁵ Lovbekendtgørelse nr. 1241 af 22. august 2022 om selskabsskatteloven § 2, stk. 1, litra a

⁶⁶ Lovbekendtgørelse nr. 1241 af 22. august 2022 om selskabsskatteloven § 2, stk. 1, litra a

reguleres på baggrund af virksomhedens omsætning eller overskud, eller ved ydelserne opnået ved afståelse af virksomheden.⁶⁷

Skatterådet tog i SKM2008.844.SR stilling til, om et selskab fra andet EU-land opfylder betingelsen om fast driftssted på baggrund af, at selskabet skulle levere ydelser vedrørende sikkerhedscertificering ved udførelse af et byggeprojekt. Uanset at selskabets filial er registreret i Danmark, blev det ikke vurderet til at have fast driftssted i henhold til SEL, på baggrund af, at det blev anset som rådgivningsydelser. Derimod blev der i SKM2022.293.SR undersøgt om et tysk selskab der påtænkte at udlicitere en opgave med onsite IT-support til en underleverandør, som skulle ydes til et dansk selskab, ville opfylde kravet om fast driftssted i Danmark. Det tyske selskab rådet over et forretningssted på et dansk selskabs forskellige kontorer i Danmark, og underleverandøren ville, fra de forskellige kontorer, udøve det tyske selskab for dennes økonomiske regning og risiko i en længere periode på mellem tre og fem år. Derudover havde det tyske selskab en medarbejder, der kom til Danmark og førte tilsyn med underleverandøren, hvilket bidrog til virksomhedsudøvelse i landet. Dette medførte at Skatterådet vurderede, at selskabet ville få et fast driftssted i landet, jf. SEL § 2, stk. 1, litra a.

Som nævnt foreligger fast driftssted, når selskabet udøver erhverv gennem et fast forretningssted i Danmark, jf. SEL § 2, stk. 2. Hertil er det bestemt, at bygge-, anlægs- og monteringsarbejde fra første dag angiver et fast driftssted i landet ved etablering, jf. SEL § 2, stk. 2. I sagen fra år 1996 udspillede en lignende problemstilling i form af TfS1996.619LSR, hvor en svensk kraftværkvirksomhed først blev anset for at være begrænset skattepligtig på det tidspunkt hvor idriftsættelsen af kraftværket blev påbegyndt og ikke i opførelsesperioden, hvor selskabet stillede visse medarbejdere til rådighed. Formålet var at den svenske virksomhed, der deltog sammen med en dansk virksomhed, ville opføre, eje og drive et kraftværk i Danmark. Vestre Landsret fastslog at virksomheden først opfyldte kravet om fast driftssted ved idriftsættelsen på baggrund af, at der i opførelsesperioden blev stillet medarbejdere til rådighed, men arbejdet blev forestået af et andet dansk selskab, samt havde det svenske selskab ikke indtægter herved og drev i den forbindelse hverken bygge-, anlægs- eller monteringsarbejde.

⁶⁷ Lovbekendtgørelse nr. 1241 af 22. august 2022 om selskabsskatteloven § 2, stk. 1, litra a

5.2.2.1 Forberedende eller hjælpende karakter

I begrebet fast driftssted er visse aktiviteter undtaget i henhold til følgende citat, jf. SEL § 2, stk. 3:

“Et fast forretningssted udgør ikke et fast driftssted, når det faste forretningssted anvendes eller opretholdes udelukkende med henblik på udøvelse af virksomhed af forberedende eller hjælpende karakter”⁶⁸

Det fremgår at selskaber med forberedende eller hjælpende karakter ikke kan resultere i et fast driftssted jf. SEL § 2, stk. 3, 1. pkt. Forberedende karakter anses at være, når en virksomhed er ved at etablere en aktivitet i landet og kan være opførelsen af et varelager. Hjælpende karakter dækker over aktiviteter der støtter virksomhedens drift, hvor et eksempel kan være varelager udelukkende med funktion som udstilling, oplagring eller udlevering. I henhold til SEL vil det i hvert enkelt tilfælde vurderes, om et fast forretningssted anvendes eller opretholdes udelukkende med henblik på udøvelse af virksomhed af forberedende eller hjælpende karakter.⁶⁹ Et eksempel herpå er afgørelsen TfS1989.165LSR hvor Landsskatteretten fastslog, at det tyske selskab ikke ville blive begrænset skattepligtig til Danmark ved at entrere med et henværende selskab om optagelse af ordrer, distribution heraf og udskrivning af fakturaer, idet de pågældende funktion blev anset for at være af forbedrende karakter. Derudover kunne det danske selskab ikke binde det tyske selskab til aftaler, hvilket var medvirkende til afgørelsens udfald i sagen.

5.2.2.2 Anti-fragmenteringsregel

Til ovenstående afsnit omkring forberedende eller hjælpende karakter, knyttes en undtagelse i form af en anti-fragmenteringsregel. Når det faste forretningssted anvendes eller opretholdes udelukkende med henblik på udøvelse af virksomhed af forberedende eller hjælpende karakter, udgør et fast forretningssted ikke et fast driftssted. Der kan statueres fast driftssted hvis funktionerne i selskabet, der udøves, indgår blandt flere gensidige supplerende funktioner i en samlet aktivitet af erhvervsvirksomheden. Virksomhedens aktivitet skal ikke være af forberedende eller hjælpende karakter, og er endvidere en betingelse, at der ikke er et afhængighedsforhold efter LL § 2. Denne lov har til hensigt at undgå virksomhedens mulighed

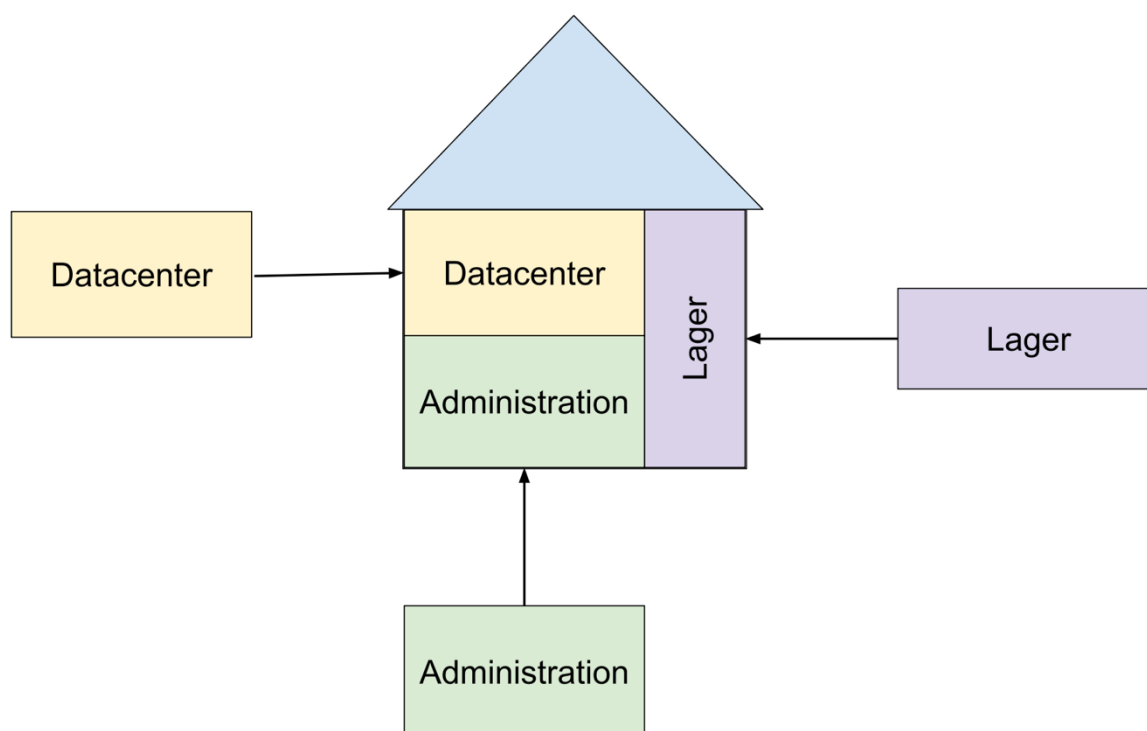
⁶⁸ Lovbekendtgørelse nr. 1241 af 22. august 2022 om selskabsskatteloven § 2 stk. 3

⁶⁹ Juridisk vejledning 2024-1, C.D.1.2.2 Erhvervsvirksomhed med fast driftssted her i landet

for at opdele aktiviteterne i flere forretningssteder, der ønskes at anses som af forberedende eller hjælpende karakter og i den forbindelse undgå at statuere fast forretningssted i Danmark.

Et eksempel hvor anti-fragmenteringsreglen gøres gældende er ved udøvelse af aktivitet gennem webshop, som nævnt i afsnit 4.1.1 *De syv arketyper*.

Figur 2 - Anti-fragmenteringsreglen



Kilde: Egen tilvirkning

Ovenstående figur viser hvordan en webshop kan være sammensat. Denne forretningstype består som oftest af et datacenter, der ligger til grund for forretningens hjemmeside og dertilhørende data, en administrativ afdeling der har til formål at behandle ordrer fra webshoppen, og et lager, hvor foretagendet opbevarer varer inden disse, sendes til kunden. En virksomhedsaktivitet som denne består således af tre delkomponenter, der sammen udgør virksomhedsudøvelsen, som vist på *figur 2*. Disse delkomponenter anses for at være af forberedende eller hjælpende karakter, da de ikke skaber værdi enkeltvis, men i en samlet helhed, hvorfor disse anses som værende gensidige afhængige af hinanden og i henhold til anti-fragmenteringsreglen statuere fast driftssted for webshoppen, hvilket er illustreret ved at de sammen danner et hus. Dette eksempel visualiserer nødvendigheden for anti-fragmenteringsregel, da denne sikrer at virksomheder som denne ikke dekomponerer aktiviteter med henblik på at undgå at statuere fast driftssted i landet og derved opnår beskatning.

5.2.2.3 Agentreglen

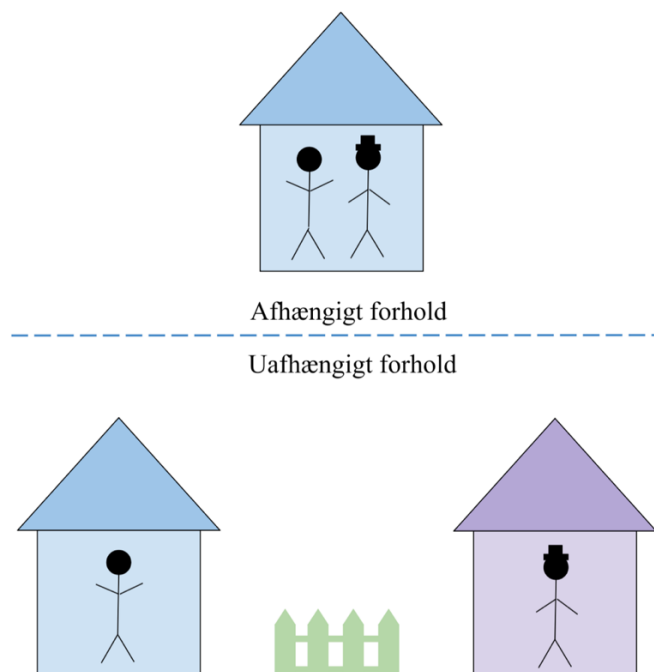
Såfremt ovenstående kriterier ikke er opfyldt, kan der alligevel statueres fast driftssted ved at omfatte betingelsen for agentreglen, jf. SEL § 2, stk. 4. Der foreligger netop fast driftssted, når en juridisk person i landet handler på vegne af selskabet og i den forbindelse sædvanligvis indgår aftaler eller har en afgørende rolle ved indgåelsen af aftaler, som rutinemæssigt indgås uden at blive væsentligt ændret af selskabet.⁷⁰ Hertil er det en betingelse at den virksomhed, som den juridiske person udøver her i landet, ikke udelukkende er af forberedende eller hjælpende karakter, da virksomheden i dette tilfælde ikke kan anses som værende fast driftssted, jf. SEL § 2, stk. 3. Endvidere skal betingelserne opfyldes i henhold til at aftalen enten indgås i selskabets navn, at det foreliggende vedrører overdragelse af ejendomsret eller brugsret til formuegoder ejet af selskabet eller som selskabet har brugsret til, eller at den indgået aftale vedrører levering af tjenesteydelser fra selskabet, jf. SEL § 2, stk. 4. Et eksempel på dette kan være en digital virksomhed der udvikler apps og som ønsker at indtrænge på det danske marked. Virksomheden har domicil i Portugal, hvorfor de kontakter en repræsentant i Danmark, der skal hjælpe virksomheden med at sælge appen. Ved kontraktens indgåelse mellem selskabet og agenten har appudvikleren givet agenten godkendelse til at underskrive kontrakter på vegne af virksomheden, uden yderligere godkendelse af andre, hvorfor der opstår et uafhængighedsforhold jf. LL § 2. Dette bevirker til, at der på baggrund af agentens foretagen ikke statueres fast driftssted i landet for virksomheden, jf. SEL § 2, stk. 4.

SEL § 2, stk. 4 finder ikke anvendelse når repræsentanten driver erhvervsvirksomhed her i landet som en uafhængig part og handler for selskabet inden for rammerne af denne erhvervsvirksomhed, hvor selskabet i dette tilfælde ikke anses for at have fast driftssted i landet, jf. SEL § 2, stk. 5. Hvis repræsentanten handler udelukkende eller næsten udelukkende på vegne af en eller flere juridiske personer, hvormed repræsentanten har en forbindelse som omhandlet i LL § 2, anses repræsentanten ikke for at være uafhængig repræsentant og anses derfor som et fast driftssted i landet. Jf. LL § 2 anses et afhængighedsforhold per definition at eksistere, såfremt den pågældende agent udelukkende eller næsten udelukkende handler på vegne af personer, som agenten er forbundet eller nærtstående til. Der skal således en subjektiv vurdering til for at få afklaret afhængighedsforholdet. Det afgørende er, om agenten er

⁷⁰ Lovbekendtgørelse nr. 1241 af 22. august 2022 om selskabsskatteloven § 2 stk. 4

forpligtet i forhold til det udenlandske foretagende og skal i den forbindelse foretages en konkret og samlet afvejning heraf.⁷¹

Figur 3 - Agentreglen



Kilde: Egen tilvirkning

Ovenstående eksempel illustrerer de to gennemgående scenarier, hvorved første scenarie indikerer, at der er et afhængighedsforhold mellem agenten og selskabet, og i det andet scenarie er et uafhængighedsforhold mellem de to parter. Ved dette eksempel antages det, at agentens foretagende ikke er af forberedende eller hjælpende karakter. Den øvre del af illustrationen viser et scenarie hvor et udenlandsk selskab ansætter en dansk salgsagent, der har til formål at indgå aftale på vegne af foretagne indenfor foretagendes rammer i selskabet. Dette skaber et afhængighedsforhold mellem parterne, hvilket medfører at agenten statuerer et fast driftssted for selskabet. Derudover illustrerer modellen et uafhængighedsforhold, som eksisterer, når en udenlandsk virksomhed køber en ydelse fra en dansk salgsagent, der er indenfor salgsagentens almindelige foretagen. Dette uafhængighedsforhold mellem parterne medvirker til, at selskabet ikke statuerer fast driftssted ved salgsagenten, hvorfor der i modellen er en havelåge, der symboliserer den fysiske adskillelse mellem virksomhedens og salgsagentens faste driftssted.

⁷¹ Anders Nørgaard Laursen, Nye regler om fast driftssted i dansk ret, 2021

5.3 Fast driftssted i international ret

De danske skatteretsregler omkring fast driftssted fortolkes ud fra OECD's modeloverenskomst, hvorfor det er relevant at uddybe nærmere. I den seneste udgave af OECD's modeloverenskomst, er der blevet implementeret initiativer fra BEPS-projektet, som har ført til ændringer i OECD's modeloverenskomst artikel 5 omkring fast driftsstedsbegrebet.⁷²

5.3.1 BEPS-projektet

Som nævnt i afsnit 4. *Digital økonomi*, er BEPS et internationalt projekt der er iværksat for at stoppe virksomheder som udnytter uoverensstemmelserne i skattelovgivningen på tværs af landegrænserne, for at undgå skattepligten, blandt andet ved at flytte overskuddet til udlandet samt ved skatteudhuling.⁷³ Derfor har OECD udarbejdet BEPS Action Plan, der er en global indsats, hvis formål er at imødekomme problemstillingen.

Ud af de 15 handlinger som OECD's BEPS-projekt indeholder, er Action 1, 7 og 15 relevante i henhold til problemstillingen.⁷⁴ Action 1 *Tax Challenges Arising from Digitalisation* er relevant, idet den undersøger udfordringerne som digitaliseringen medfører.⁷⁵ Action 7 *Permanent establishment status*, der arbejder med ændringsforslag til fast driftsstedesdefinitionen i OECD's modeloverenskomst artikel 5 i år 2014 udgaven, blev gennemført i den nyeste udgave fra år 2017, for at gøre op med foretagenders forsøg på at undgå at etablere skattepligtig tilstedeværelse i en bestemt jurisdiktion i overensstemmelse med skatteaftaler.⁷⁶ Action 15 *Multilateral Instrument* giver de forskellige regeringer løsningsforslag til at kunne dække manglende lovgivning, der med tiden er opstået gennem internationale skatteaftaler, ved at indføre bilaterale skatteaftaler globalt.⁷⁷

5.3.2 OECD's modeloverenskomst

Fast driftssted afgøres, som tidligere nævnt, grundlæggende på baggrund af OECD's artikel 5 i modeloverenskomst i dansk lovgivning. OECD's Artikel 5 i modeloverenskomsten indbefatter to kriterier for fast driftssted, hvoraf artikel 5, stk. 1-2 udgør det primære fast

⁷² Anders Nørgaard Laursen, Ændringer af fast driftsstedesdefinitionen afledt af BEPS-projektet, 2018

⁷³ OECD, What is BEPS?, 2024

⁷⁴ OECD, BEPS Actions, 2024

⁷⁵ OECD, Action 1 Tax Challenges Arising from Digitalisation, 2024

⁷⁶ OECD, Action 7 Permanent establishment status, 2024

⁷⁷ OECD, Action 15 Multilateral Instrument, 2024

driftsstedskritium og artikel 5, stk. 5-6 udgør det sekundære kriterium.⁷⁸ Finder det primære kriterium ikke anvendelse ved fastlæggelsen af fast driftssted, skal der foretages en yderligere undersøgelse i forbindelse med det sekundære kriterium jf. OECD's modeloverenskomst artikel 5, stk. 5-6.⁷⁹

5.3.2.1 Det primære kriterium

Jf. OECD's modeloverenskomst artikel 5 stk. 1 er fast driftssted defineret som et forretningssted hvorigennem der praktiseres en hel eller delvis virksomhed. Der oplystes en række elementer udtrykket omfatter, heriblandt et kontor eller et sted, hvor ledelse foretages.⁸⁰ For at opfylde reglen om fast driftssted skal følgende tre kriterier opfyldes, herunder et forretningssted, der skal være fast, samt at virksomhedens foretagen udøves helt eller delvist fra det faste forretningssted. Begrebet forretningssted omfatter andet end lokaler, herunder indretning, udstyr samt maskiner. At forretningsstedet skal være fast, indebærer en geografisk og tidsmæssig placering, hvilket vil sige fast stedlig tilknytning, med en vis tidsmæssig udstrækning. Virksomheden skal udøves på forretningsstedet, hvor der i almindelighed vil være ansatte, som varetager arbejdsopgaverne i virksomheden i kildelandet.⁸¹ Det følgende afsnit vil gennemgå og uddybe kravene for at opfylde kriterierne for fast driftssted, samt hvilke aktiviteter der ikke medfører statuering.

Forretningssted

Som det fremgår ovenfor, er den første betingelse, der skal opfyldes i det primære kriterium, at virksomheden skal have et forretningssted i kildelandet med en tydelig fysisk placering, jf. OECD's modeloverenskomst artikel 5, stk. 1. Når en udenlandsk virksomhed har kontorer, fabrikker eller lignende i kildelandet, opfyldes betingelsen for at etablere et forretningssted i kildelandet.⁸² I praksis opstår situationer, hvor virksomhedens beliggenhed er atypisk, hvor der eksempelvis ikke er kontor eller butik, men består af udstyr eller lignende, hvilket giver fortolkningsproblemer. Disse definitionsspørgsmål kan opstå fordi begrebet forretningssted skal fortolkes bredt, og kan bestå, selvom der eksempelvis ikke eksisterer et erhvervslokale,

⁷⁸ Anders Nørgaard Laursen, Fast driftsstedsbegrebet i intern dansk ret og betydningen af 2017-opdateringen af OECD's modeloverenskomst, 2019

⁷⁹ OECD's modeloverenskomst 2017, artikel 5, stk. 1-2

⁸⁰ OECD's modeloverenskomst 2017, artikel 5, stk. 1-2

⁸¹ Anders Nørgaard Laursen, Fast driftssted, 1. udg., s. 60

⁸² OECD's modeloverenskomst 2017, artikel 5, stk. 2

fordi der ikke er behov for erhvervslokaler eller forretningslokaler for at drive virksomheden, hvis virksomheden har disponibelt areal tilgængeligt.⁸³

I TfS.1998.556.LSR, fastslog landsskatteretten at en journalist, der havde arbejdet i udlandet, ikke havde udført erhverv med fast driftssted i Danmark. Journalisten havde anvendt en adresse i Danmark til modtagelse af honorar som blev sendt per check. Herudover havde han også en dansk bankkonto, hvor honorar blev modtaget. Klageren havde ikke kontor eller lignende faciliteter på virksomhedens adresse eller i Danmark, og derfor ikke udarbejdet artiklerne samt det resterende arbejde i Danmark, hvorfor han havde udøvet den journalistiske virksomhed i udlandet. At det alene omhandlede praktiske årsager, at den danske adresse blev anvendt som postadresse, fandt retten på baggrund af oplysningerne i sagen, ikke grundlag for at anse klageren for at have udøvet et erhverv med et fast driftssted i landet.⁸⁴

Selvom forretningssted fortolkes bredt, kræver det en vis fysisk indretning, før betingelsen er opfyldt, hvorfor forretningssted skal begrænses til fysiske genstande såsom kontor. Derfor falder immaterielle aktiver, såsom website, ikke under definitionen af et forretningssted, der ofte danner grundlaget for en digital virksomhed.⁸⁵ Herunder er en bankkonto, postadresse eller hjemmeside heller ikke tilstrækkeligt til at etablere et fast driftssted.⁸⁶

Fast i tid og sted

Når forretningsstedet er fastslået til at være beliggende i kildelandet skal det herefter undersøges, hvorvidt forretningsstedet har det nødvendige forbindelsesled til et geografisk sted i kildelandet samt, at denne forbindelse er af en vis varighed. Den fastsatte varighed afviger afhængigt af jurisdiktion og type aktivitet, hvorfor der ikke er fastlagt en egentlig tidshorisont, men på trods af den manglende tidshorisont anvendes der som oftest en varighed på seks måneder.⁸⁷

I tilfælde hvor foretagendets erhverv udøves fra et kontor, vil den geografiske placering være opfyldt, men når begrebet forretningssted fortolkes bredt, giver det anledning til tvivl, når forretningsstedet har en vis mobilitet, hvorfor begrebet *fast* skaber tvetydig forståelse når forretningssted udgør udstyr, eller en handelsstand i en gågade. I den forbindelse er et cirkus

⁸³ OECD's modeloverenskomst 2017, artikel 5, stk. 1, kommentar pkt. 10-12

⁸⁴ TfS.1998.556.LSR

⁸⁵ OECD's modeloverenskomst 2017, artikel 5, E-handel, kommentar pkt. 123

⁸⁶ TfS.1998.556.LSR

⁸⁷ OECD modeloverenskomst 2017, artikel 5, stk. 1, kommentar pkt. 28

vanskelig når det gælder tilhørsforholdet til en fast geografisk placering, idet en sådan virksomhed ikke opererer indenfor et afgrænset geografisk område, men i flere jurisdiktioner.⁸⁸

Udtrykket *fast* består af to komponenter, som er det tidsmæssige og geografiske aspekt, jf. OECD's modeloverenskomst artikel 5, stk. 1. Udover geografisk tilknytning, skal der være fasthed i tid, hvorfor det ikke udelukkende kan udgøre en midlertidig karakter. Der er ikke entydig lov om, hvornår virksomheden har tilknytning til fast tidsmæssig varighed, men det fastslås, at der ikke er krav om uendelighed.⁸⁹ Derfor bliver betingelsen vurderet i den individuelle sag.

Virksomhedsudøvelse

Den tredje betingelse dækker over virksomhedsudøvelse, hvorved det skal forstås, at en given virksomhedsudøvelse skal ske helt eller delvist gennem et fast driftssted.⁹⁰ OECD's definition leder op til to fortolkningsspørgsmål, hvoraf det ene beror på hvornår der kan statueres en virksomhed og på den anden side i hvor stor udstrækning virksomhedens udøvelse skal ske igennem dette fast driftssted.⁹¹ Virksomhedsbegrebet beskrives efter fortolkning af intern ret i kildelandet.⁹² Intern dansk ret beskriver erhvervsindkomstbegrebet i relation til SL § 4-6 og skal fortolkes som en sondring mellem erhvervsmæssig- og ikke-erhvervsmæssig indkomst, samt skelnen mellem lønmodtager- og erhvervsindkomst.

En selvstændig erhvervsvirksomhed er karakteriseret ved at denne drives ud fra egen regning og risiko og af en sådan økonomisk karakter med formål at opnå økonomisk overskud.⁹³ Opfylder erhvervsvirksomheden ikke disse kriterier anses det for at være hobbyvirksomhed, der drives af egen personlig interesse.⁹⁴ Ydermere skal der sondres mellem lønmodtager- og erhvervsindkomst, hvorved lønmodtagerindkomst kendetegnes ved at lønmodtagere modtager vederlag for arbejde udført i et ansættelsesforhold i form af løn, tillæg og haleydelser, hvorved erhvervsmæssig indkomst kendetegnes ved at være løn og eventuelt udbytte af overskud fra virksomhedens aktiviteter.⁹⁵

⁸⁸ Anders Nørgaard Laursen, Fast driftssted, 1. udg., s. 72-76

⁸⁹ OECD's modeloverenskomst 2017, artikel 5, stk. 1

⁹⁰ OECD's modeloverenskomst 2017, artikel 5, stk. 2, kommentar pkt. 6

⁹¹ Anders Nørgaard Laursen, Fast driftssted, 1. udg., s. 72-76

⁹² OECD's modeloverenskomst 2017, artikel 5, stk. 2

⁹³ Lov nr. 149 af 10. april 1922 om Indkomst- og Formueskat til staten § 4 og Juridisk vejledning 2024-1, C.C.1.1.1 Begrebet selvstændig erhvervsvirksomhed

⁹⁴ Juridisk vejledning 2024-1, D.A.3.1.4.2.2 Hobbyvirksomhed

⁹⁵ Cirkulære nr. 129 af 4. juli 1994 om personskatteloven, 3.1.1 Afgrænsning mellem lønmodtagere og selvstændige erhvervsdrivende

Afslutningsvis er det et kriterium, at virksomhedsudøvelsen skal foretages gennem et fast driftssted og kræver som oftest ansatte eller andre afhængige personer, der kan varetage virksomhedens foretagen i kildelandet. Det omtalte personale kan i flere tilfælde også bestå af automatiserede maskiner, der kan varetage de ansattes opgaver.⁹⁶

5.3.2.2 Negativ begrebsfastlæggelse

Ifølge OECD's modeloverenskomst udgave år 2017 artikel 5, stk. 4 er der aktiviteter der ikke fører til fast driftssted, selvom virksomheden opfylder kriterierne til at statuere det. Der følger en liste der ikke er omfattet af fast driftssted som opremset jf. OECD's modeloverenskomst artikel 5, stk. 4:

“Uanset foranstående bestemmelser i denne artikel omfatter udtrykket “fast driftssted” ikke:

- a) anvendelsen af anlæg udelukkende til oplagring, udstilling eller levering af varer tilhørende foretagendet
- b) opretholdelsen af et varelager tilhørende foretagendet udelukkende til oplagring, udstilling eller levering
- c) opretholdelsen af et varelager tilhørende foretagendet udelukkende til bearbejdelse eller forædling hos et andet foretagende
- d) opretholdelsen af et fast forretningssted udelukkende for at foretage indkøb af varer eller fremskaffe oplysninger til foretagendet
- e) opretholdelsen af et fast forretningssted udelukkende for at udføre anden virksomhed for foretagendet
- f) opretholdelsen af et fast forretningssted udelukkende med henblik på en kombination af de under litra a)-e) nævnte formål,

Såfremt denne virksomhed, eller for så vidt angår litra f) det faste forretningssteds almindelige virksomhed, er af forberedende eller hjælpende art.”⁹⁷

⁹⁶ Anders Nørgaard Laursen, Fast driftssted, 1. udg., s. 146 og OECD's modeloverenskomst 2017, artikel 5, stk. 5, kommentar pkt. 82

⁹⁷ OECD's modeloverenskomst 2017, artikel 5, stk. 4

Citatet ovenfor er en generalklausul, hvor et foretagende, der alene driver virksomhed af hjælpende eller forberedende karakter i kildelandet, ikke statuere fast driftssted.⁹⁸ For disse tilfælde gælder det, at de kun undtages fra etablering af et fast driftssted, hvis den virksomhed, der udøves gennem det pågældende sted, har karakter af hjælpende eller forberedende aktivitet.⁹⁹ Det kan være omstændigt at sondre mellem hvornår virksomheder er af hjælpende eller forberedende karakter, hvorfor det afgøres i forhold til om det faste driftssted isoleret set konstituerer et væsentligt og betydningsfuldt element i virksomhedens foretagen som helhed, jf. OECD's modeloverenskomst artikel 5, stk. 4, kommentar pkt. 59. Derfor bør hvert enkelt tilfælde nøje undersøges med henblik på dets specifikke kontekst. I situationer, hvor et fast forretningssted har det samme primære formål som hele virksomhedens formål, betragtes det ikke som hjælpende eller forberedende karakter.¹⁰⁰ Dette understøttes i SKM2021.252.LSR hvor Landsskatteretten stadfæstede Skatterådets bindende svar omhandlede et udenlandsk selskab, der blev anset for at etablere fast driftssted i Danmark. Medarbejderen var en branchekyndig person, hvor arbejdsopgaverne inkluderede sagsforberedende arbejde, kundemøder med henblik på salg, indledende kontakt med potentielle kunder og salgsopfølgende arbejde i form af reparation og vedligeholdelse af maskiner. Dertil ville medarbejderen ligeledes få ansvar for mål og budgetter og fungere som business partner mellem distributøren og selskabet. Landsskatteretten lagde i afgørelsen vægt på, at arbejdsopgaver for medarbejderen her i landet efter beskrivelsen ikke kunne anses for udelukkende at være af forberedende eller hjælpende karakter. Foretagendet måtte i stedet anses for at udgøre en væsentlig og betydningsfuld del af selskabets virksomhed som helhed, eftersom formålet og karakteren af medarbejderens opgave var identisk med hele foretagendets almindelige formål og aktivitet.¹⁰¹ Modsat denne afgørelse, har skatterådet i SKM2023.178.SR bekræftet at der ikke forelå fast driftssted i Danmark, hvor virksomhedens foretagende i landet alene bestod i midlertidig opbevaring af egen gas indtil videresalg. Virksomhedens gaslager i landet opfylder ikke betingelserne i OECD's modeloverenskomst artikel 5, hvor Skatterådet har forelagt en konkret vurdering af, at det, ud fra virksomhedens oplysninger, udelukkende anses at være et foretagende af forberedende og hjælpende karakter.

⁹⁸ OECD's modeloverenskomst 2017, artikel 5, stk. 4

⁹⁹ Anders Nørgaard Laursen, Nye regler om fast driftssted i dansk ret, 2021

¹⁰⁰ OECD's modeloverenskomst 2017, artikel 5, stk. 4, kommentar pkt. 59

¹⁰¹ SKM2021.252.LSR

Ændringen i OECD's modeloverenskomst i år 2017 artikel 5, stk. 4 medfører at de oplistede litra, til forskel fra tidligere, nu kan statuere fast driftssted ved at opfylde betingelserne for hvornår noget er et forretningssted, samt fasthed og at der herved drives hel eller delvis virksomhedsudøvelse. Dette kan have indflydelse på digitale selskaber, herunder webshops som har et lager eller lignende karakter i kildelandet, hvor virksomhedens lager nu kan opfylde betingelserne for at statuere fast driftssted, da webshoppen vil have en fysisk tilstedeværelse i kildelandet igennem lageret.¹⁰²

5.3.2.3 Anti-fragmenteringsregel

Anti-fragmenteringsreglen er af nyere karakter, som blev indført i OECD's modeloverenskomst i år 2017 artikel 5, stk. 4.1.¹⁰³ Grundlæggende er denne regel gældende, når en virksomhed opdeler dens aktiviteter på tværs af flere forretningssteder i kildelandet. Ved at opdele virksomheden i flere forretningssteder, kan virksomheden undgå at blive omfattet af OECD's modeloverenskomst artikel 5, stk. 4, hvilket kan føre til skatteunddragelse i kildelandet. Skatteunddragelsen opnås når virksomheden fragmenterer aktiviteterne og herefter ikke alene er nok til at udgøre et fast driftssted. Formålet med reglen er, at bekæmpe denne form for omgåelse ved at forlange en samlet vurdering af, om alle virksomhedens aktiviteter i kildelandet kan anses for at være af en hjælpende eller forberedende karakter.¹⁰⁴ Tidligere da OECD's modeloverenskomst 2014-versionen var gældende, blev sådan en opdeling af virksomhedens aktivitet blot anset at være under OECD's modeloverenskomst artikel 5, stk. 4, som værende af hjælpende eller forberedende karakter, da der kun har fremgået en anti-fragmenteringsregel i kommentarerne til 2014-versionen.¹⁰⁵

5.3.2.4 Det sekundære kriterium

Bliver der efter det primære kriterium, ikke fastslået at der er belæg for fast driftssted, undersøges det sekundære kriterium efter OECD's modeloverenskomst artikel 5, stk. 5-6. Dette kriterium er betegnet som agentreglen og undersøger ligeledes, om virksomheden kan statuere fast driftssted. Følgende fremgår af OECD's modeloverenskomst artikel 5, stk. 5, kommentar pkt. 82 :¹⁰⁶

¹⁰² Anders Nørgaard Laursen, Nye regler om fast driftssted i dansk ret, 2021

¹⁰³ Anders Nørgaard Laursen, Nye regler om fast driftssted i dansk ret, 2021

¹⁰⁴ OECD's modeloverenskomst 2017, artikel 5, stk. 4

¹⁰⁵ Anders Nørgaard Laursen, Ændringer af fast driftsstedsdefinitionen afledt af BEPS-projektet, 2018

¹⁰⁶ OECD's modeloverenskomst 2017, artikel 5, stk. 5, kommentar pkt. 82

“Det er et almindeligt accepteret princip, at et foretagende skal betragtes som havende fast driftssted i en stat, hvis der er en person, som under visse betingelser handler på dettes vegne, selv om foretagendet ikke skulle have et fast driftssted i denne stat i stk. 1 og 2's forstand.”¹⁰⁷

Med dette menes der, at hvis en person under visse betingelser handler på foretagendets vegne, udgør dette et fast driftssted for den foretagne, uanset om der statueres fast driftssted efter det primære kriterium gennemgået i afsnit 5.3.2.1 *Det primære kriterium*. I forlængede af ovenstående kommentar fremgår følgende:

“[...] Det skal imidlertid erindres, at stk. 5 simpelthen angiver et alternativt kriterium for, om et foretagende har fast driftssted i en stat. Hvis det kan påvises, at foretagendet har et fast driftssted i stk. 1 og 2's betydning (med forbehold for bestemmelserne i stk. 4), er det ikke nødvendigt at påvise, at den ansvarlige person er en sådan, som ville falde ind under stk. 5.”¹⁰⁸

Der er i ovenstående citat forklaret, at hvis betingelserne opfyldes i det primære kriterium om fast driftssted i en given jurisdiktion, er det ikke nødvendigt at påvise at den ansvarlige person også statuerer fast driftssted i henhold til OECD's modeloverenskomst artikel 5, stk. 5.

Ligeledes fremgår flere eksempler i praksis, der ikke kan fastslå belæg for fast driftssted efter det primære kriterium, hvorfor det sekundære kriterium undersøges nærmere. I SKM2022.357.SR blev der søgt svar på om det tyske selskab H1 ville få et fast driftssted på baggrund af, at der ville blive ansat en dansk medarbejder i koncernselskabet H2. Den danske medarbejder skulle fungere som Nordisk Sales Manager for et særligt forretningsområde for koncernen, som blev varetaget af det tyske selskab. Medarbejderen havde til opgave at undersøge markedet og få kontakt til kunder, samt præsentere kunderne for H1's produkter og ydelser, der var meget kundespecifikke. Hertil skulle medarbejderen indsamle kundens behov og ønsker samt videreformidle disse til H1, der derefter ville foretage en hovedanalyse og udarbejde et konkret tilpasset tilbud til kunden. Efterfølgende ville kontrakt- og

¹⁰⁷ OECD's modeloverenskomst 2017, artikel 5, stk. 5, kommentar pkt. 82

¹⁰⁸ OECD's modeloverenskomst 2017, artikel 5, stk. 5, kommentar pkt. 100

prisforhandlingen blive foretaget af H1. Skatterådet vurderede samlet set, at medarbejderens aktiviteter ikke havde karakter som værende afgørende ved indgåelsen af aftaler, som rutinemæssigt blev indgået uden væsentlige ændringer, jf. SEL § 2, stk. 4, samt den dansk-tyske DBO artikel 5, stk. 5. Derfor bekræftede Skatterådet at medarbejderens aktiviteter i H2 ikke medførte et fast driftssted for H1 i Danmark. Afgørelsen viser at bestemmelsen er subsidær, da det primære kriterium ikke kan være gældende i denne sag, som er præsenteret ovenfor.

Agentreglen blev udvidet i MLI artikel 12, stk. 1, der sammen med OECD's modeloverenskomst artikel 5, stk. 5 regulerer fast driftssted, i tilfælde hvor en ansat, der har en vis tilknytning til en virksomhed, udfører arbejde i kildelandet for virksomheden på vegne af virksomhedens gængse praksis for at styrke dens aktiviteter.¹⁰⁹ I henhold til OECD's modeloverenskomst artikel 5, stk. 5, kommentar pkt. 88-89 denotere det, at hvis en medarbejder forhandler en kontrakt med en kunde i kildelandet, og kontrakten fortsat kræver godkendelse og accept i domicillandet, betragtes medarbejderens indsats med hensyn til kundekontrakten som central og bestemmende. Som følge heraf vil der etableres et fast driftssted for virksomheden i kildelandet.¹¹⁰

I tidligere versioner af OECD's modeloverenskomst var det afgørende, om der var bemyndigelse til personer i kildelandet til at kunne indgå aftaler på vegne af virksomheden. Med revisionen af OECD's modeloverenskomst fra år 2017 blev den såkaldte kommissionsaftale inkluderet i anvendelsesområdet for agentreglen, idet det ikke længere var en forudsætning, at agenten kun handlede i virksomhedens navn. Ifølge dansk lovgivning vil tilstedeværelsen eller fraværet af en fuldmagt til medarbejderen blive betragtet som et fuldmagtsforhold, der er gældende, når der handles med henblik på at øge virksomhedens aktiviteter gennem medarbejderne, jf. AL §10.¹¹¹

Ændringen i OECD's modeloverenskomst artikel 5, stk. 5 udspringer af kommissionærarrangementer, hvor ændringen ikke kun rammer kommissionærarrangementer, men er udarbejdet så bred at den også rammer erhverv der opfylder betingelserne i

¹⁰⁹ Lov nr. 327 af 30. marts 2019 om anvendelse af multilateral konvention til gennemførelse af tiltag i dobbeltbeskatningsoverenskomster til forhindring af skatteudhuling og overskudsflytning artikel 12

¹¹⁰ OECD's modeloverenskomst 2017, artikel 5, stk. 5, kommentar pkt. 88-89

¹¹¹ Lovbekendtgørelse nr. 193 af 02. marts 2016 om aftaler og andre retshandler på formuerettens område §10 og Aage Michelsen & Anja Svendgaard Dalgas m.fl., International Skatteret, 4. udg., s. 370

bestemmelsen.¹¹² Derfor kan der på baggrund af OECD's modeloverenskomst artikel 5, stk. 5 opstå fast driftssted i tilfælde hvor der gives fuldmagt eller når en person har en ledende rolle i kontraktindgåelsen. I den forbindelse indeholder OECD's modeloverenskomst artikel 5, stk. 6 en negativ afgrænsning for, hvornår en person udgør et fast driftssted for en virksomhed. Forholdet mellem OECD's modeloverenskomst artikel 5, stk. 5 og stk. 6, forklares i det følgende.

OECD's modeloverenskomst artikel 5, stk. 5 fastslår, om en udenlandsk virksomhed driver forretning i kildelandet. Hvis der jævnligt indgås bindende aftaler, der udgør en væsentlig del af virksomhedens kerneaktiviteter, anses der for at være et fast driftssted i kildelandet. OECD's modeloverenskomst artikel 5, stk. 6, specificerer i denne sammenhæng, hvem der driver virksomheden i kildelandet. Herunder enten en agent eller en udenlandske virksomhed. Hvis det vurderes, at agenten er uafhængig af den udenlandske virksomhed, anses det for at være agenten selv, der driver virksomheden, hvor der ses bort fra hvem der indgår kontrakter og aftaler. Omvendt hvis agenten er afhængig, jf. den måde begrebet anvendes i OECD's modeloverenskomst artikel 5, stk. 6, kan den pågældendes forretningsaktivitet betragtes som fusioneret med den udenlandske virksomhed, og på den måde udøver agenten den udenlandske virksomheds foretagen.¹¹³

I situationer hvor betingelserne i OECD's modeloverenskomst artikel 5, stk. 5 og MLI artikel 12, stk. 2 er opfyldt, har OECD's modeloverenskomst artikel 5, stk. 6 forrang. Tilsidesættelsen af OECD's modeloverenskomst artikel 5, stk. 5 skyldes, at der i OECD's modeloverenskomst artikel 5, stk. 6 fremgår en afhængighedsvurdering, der kun vil resultere i et fast driftssted, i de tilfælde hvor medarbejderen er direkte tilknyttet virksomheden, og derfor er afhængig af virksomheden.

Dette betyder at undtagelsen, i OECD's modeloverenskomst artikel 5, stk. 6 kun gælder, hvis personen anses for at være uafhængig af virksomhedens foretagende, og resulterer i at det ikke identificeres som et fast driftssted, medmindre personen udfører arbejde der er indenfor virksomhedens sædvanlige foretagen, jf. OECD's modeloverenskomst artikel 5, stk. 6. Det vil i henhold til OECD's modeloverenskomst artikel 5, stk. 5 blive fastslået, om det er personen eller virksomheden, der anses for at drive virksomhed i kildelandet. Hvis det afgøres, at

¹¹² Anders Nørgaard Laursen, Ændringer af fast driftsstedsdefinitionen afledt af BEPS-projektet, 2018

¹¹³ Aage Michelsen & Anja Svendgaard Dalgas m.fl., International Skatteret, 4. udg., s. 372-373

personen er uafhængig af virksomhedens aktiviteter i udlandet, betragtes det ikke som at virksomheden har fast driftssted i kildelandet, hvor personen foretager aktivitet.¹¹⁴ Hvis der derimod er et afhængighedsforhold mellem personen og virksomheden medfører det, at virksomheden statuerer et fast driftssted, hvor personen foretager aktiviteten.¹¹⁵

Det kan imidlertid være udfordrende at fastslå, hvornår grænsen for uafhængighed opstår. Dette aspekt forklares i OECD's modeloverenskomst artikel 5, stk. 6, kommentar pkt. 112 hvor der beskrives en grænse der fortæller, at salget fra virksomhedens udenlandske aktiviteter maksimalt må være på 10 procent af personens samlede salg for virksomheden. Hvis salget af virksomhedens udenlandske aktiviteter overstiger 10 procent af personens samlede salg, anses det for, at personen er tæt knyttet til virksomhedens foretagende.¹¹⁶

5.3.3 Hjemmekontor

I takt med coronakrisen blev erfaring med hjemmearbejde stigende og fremadrettet vil flere medarbejdere arbejde hjemmefra. Coronakrisen, kombineret med den fortsatte forventede teknologiske udvikling og globalisering, medfører at problematikken angående hjemmekontor giver anledning til stort antal anmodninger om bindende svar. Hvis medarbejderen er bosat i et andet land end arbejdsgiver, kan hjemmearbejdet potentielt medføre statuering af fast driftssted i medarbejders hjemland. Skatterådet har siden år 2011 løbende afgivet bindende svar om, hvorvidt hjemmekontor udgør et fast driftssted der har været stigende i årene 2019-2021, hvorfor Skattestyrelsen i år 2020 udsendte et styresignal, SKM2020.298.SKTST, for administrativ praksis på området.¹¹⁷ Hjemmekontor reguleres af OECD's modeloverenskomst artikel 5, hvor er i stk. 1 står følgende:

“et forretningssted, hvorfra et foretagendes forretningsmæssige virksomhed helt eller delvist udøves”¹¹⁸

Dette betyder at der vil statueres fast driftssted hvorfra arbejdet udføres, hvorfor der ingen tvivl er omkring, at hjemmekontor kan udgøre et forretningssted, såfremt øvrige betingelser opfyldes

¹¹⁴ OECD's modeloverenskomst 2017, artikel 5, stk. 6, kommentar pkt. 106

¹¹⁵ Aage Michelsen & Anja Svendgaard Dalgas m.fl., International Skatteret, 4. udg., s. 372-373

¹¹⁶ Anders Nørgaard Laursen, Ændringer af fast driftsstedesdefinitionen afledt af BEPS-projektet, 2018, s. 9

¹¹⁷ Anders Nørgaard Laursen, Fast driftssted og hjemmekontorer, 2022

¹¹⁸ OECD's modeloverenskomst 2017, artikel 5, stk. 1

jf. OECD's modeloverenskomst artikel 5, stk. 1. OECD har i år 2012 udsendt et diskussionsoplæg der fastsætter, en forudsætning for at et hjemmekontor kan udgøre et fast driftssted er, at kontoret i hjemmet er indrettet separat.¹¹⁹ Kommentarerne til overenskomsten udtrykker, at forretningssted dækker over alle lokaler, anlæg eller installationer, der benyttes til at udarbejde foretagendet, uagtet om stedet udelukkende anvendes til formålet. Det afgørende er således hvordan lokalet benyttes og ikke statussen derpå, hvorfor et hjem anses som et forretningssted, såfremt det anvendes til forretningsmæssig virksomhed, uanset anvendelsen til andre formål.¹²⁰ Dertil kan betingelsen om separat kontor anses unødvendig, taget den teknologiske udvikling i betragtning, idet placeringen af arbejdet i hjemmet må være irrelevant. I OECD's modeloverenskomst artikel 5, stk.1, kommentar pkt. 18-19 fremgår at hjemmekontoret ikke per automatik bliver foretagendets disposition på baggrund af, at lokaliteten benyttes af en fysisk person der arbejder for virksomheden. Hvorvidt et hjemmekontor anses som en lokalitet til virksomhedens disposition er individuelt afhængig af faktiske forhold og omstændigheder i den pågældende sag. Dispositionsret forklares i OECD's modeloverenskomst artikel 5, stk.1, kommentar pkt. 11-17, der stort set er ensartet, med almindelige betingelser for fast driftssted for, hvornår et foretagende disponerer over en lokalitet.¹²¹ OECD's modeloverenskomst artikel 5, stk. 1, kommentar pkt. 18 forklarer hvornår et hjemmekontor er til foretagendets disposition:

“Hvis et hjemmekontor løbende anvendes til at udføre et foretagendes forretningsmæssige virksomhed, og det ud fra de faktiske forhold og omstændigheder tydeligt fremgår, at foretagendet har krævet, at den fysiske person anvender denne lokalitet til at udføre foretagendets virksomhed (f.eks. ved ikke at stille et kontor til rådighed for den ansatte, hvis jobbets karakter tydeligvis kræver et kontor), kan hjemmekontoret dog blive anset som værende til foretagendets disposition.”¹²²

Af ovenstående citat fremgår tre betingelser, der skal opfyldes før, at et hjemmekontor kan statuere fast driftssted, hvoraf førstnævnte betingelse er, at hjemmekontoret løbende anvendes til at udføre foretagendets virksomhed. Derudover skal medarbejderen udføre foretagendets

¹¹⁹ Anders Nørgaard Laursen, Fast driftssted og hjemmekontorer, 2022

¹²⁰ SKM2019.185.ØLR

¹²¹ Anders Nørgaard Laursen, Fast driftssted og hjemmekontorer, 2022

¹²² OECD's modeloverenskomst 2017, artikel 5, stk. 1, kommentar pkt. 18

forretningsmæssige virksomhed, samt er tredje kriterium at et foretagende har krævet at medarbejderen fra hjemmekontoret udfører foretagendets virksomhed ud fra vurderingen om de faktiske forhold og omstændigheder.¹²³

I SKM2022.250.SR søgte et tysk selskab svar på om der blev statueret fast driftssted i Danmark, på baggrund af salgsmedarbejder med bopæl i landet. Sælger bidragede til salget til det tyske selskabs kunder og medarbejderen havde blandt andet til opgave at udvikle det nordiske marked, hvilket omfattede kontakt til nye potentielle kunder. Dertil havde placeringen af medarbejderen i Danmark en selvstændig værdi for selskabet grundet den forretningsmæssige interesse i medarbejders placering tæt på kunderne. Arbejdet i landet skyldes ikke udelukkende private forhold, hvorfor det tyske selskab statuerede et fast driftssted i landet med hjemmekontor. Det afgørende for sagen var, at medarbejderen udførte mellem 40-50 procent af arbejdet i Danmark.

5.4 Hvorfor regler om fast driftssted

Begrebet fast driftssted har afgørende betydning for, hvornår en virksomhed er begrænset skattepligtig i de lande, der generer en indkomst. Hovedformålet med at definere fast driftssted er at fastlægge beskatningsretten mellem domicillandet, med hensyn til indkomsten, der kan henføres til det faste forretningssted i kildelandet. Som udgangspunkt har domicillandet beskatningsretten, mens kildelandet har ret til at beskatte indkomsten, der kan henføres til det faste forretningssted, såfremt fast driftsstedskriteriet opfyldes.¹²⁴ Hvis der ikke anses at foreligge et fast driftssted på baggrund af foretagendets disposition i kildelandet, overlades beskatningsretten til domicillandet, hvorfor kildelandet skal have skattesuverænitet, altså hjemmel i lov for at opkræve skatter fra selskabet.¹²⁵ Selve hjemlen til beskatningen af fast driftssted findes i OECD's modeloverenskomst artikel 5, hvor landene imellem kan indgå en DBO med afsæt i modeloverenskomsten med formål om at specificere, hvilket land der har beskatningsretten. OECD har udarbejdet værktøj til at løse de udfordringer der opstår ved en vurdering af, hvor selskabets fortjeneste skal henføres og dermed fastslå hvor beskatningsretten skal tillægges mellem domicil- og kildeland.

¹²³ Anders Nørgaard Laursen, Fast driftssted og hjemmekontorer, 2022

¹²⁴ OECD's modeloverenskomst 2017, artikel 5, kommentar pkt. 1 og OECD's modeloverenskomst 2017, artikel 21

¹²⁵ OECD's modeloverenskomst 2017, artikel 5, kommentar pkt. 1

Grundlæggende er fast driftsstedsbegrebet udarbejdet i OECD's modeloverenskomst for at undgå forvridning og unfair skattekonkurrence og skatteundgåelse ved at fastlægge klare og transparente regler for såvel skattemyndighederne som skatteyderne.¹²⁶

Digitale virksomheder har længe haft mulighed for at betale en lav skat af selskabets fortjeneste, der er blevet generet over landegrænserne.¹²⁷ Dertil har disse virksomhedsformer efter gældende fast driftssteddefinitionen mulighed for legitim og gunstig undgåelse af fast driftssted og derved opnår skattefordele ved udnyttelse af skattesystemerne til reducere eller eliminere af beskatningsgrundlaget.¹²⁸

5.5 Fast driftssted i dansk ret i forhold til OECD's modeloverenskomst

OECD har gennem tiden udgivet flere modeloverenskomster, der er blevet revideret, hvilket har ført til nye versioner, hvoraf den nyeste version udkom i år 2017. De danske skatteregler omhandlende fast driftssted i SEL § 2 stk. 2-5 er i flere tilfælde tilpasset OECD's modeloverenskomst artikel 5, med kun få afvigelser. Af nedenstående *tabel 1* fremgår en skematisk sammenhæng mellem OECD's modeloverenskomst udgave 2014, 2017 og den interne danske ret.

¹²⁶ OECD's modeloverenskomst 2017, indledning til overenskomsten

¹²⁷ OECD, Action Plan on Base Erosion and Profit Shifting, 2013, s. 10

¹²⁸ OECD, Action Plan on Base Erosion and Profit Shifting, 2013, s. 10

Tabel 1 - Skematisk sammenhæng mellem OECD's modeloverenskomst 2014, 2017 samt dansk ret

2014-modellen	2017-modellen (og MLI)	Intern dansk ret
Art. 5, stk. 1	Uændret (ingen MLI-bestemmelse)	Uændret
Art. 5, stk. 2	Uændret (ingen MLI-bestemmelse)	Ingen tilsvarende regel i dansk ret
Art. 5, stk. 3	Uændret (ingen MLI-bestemmelse)	Uændret (Den internretlige 1-dagsregel gælder fortsat)
Art. 5, stk. 4	Materielle ændringer (tilsvarende regel i MLI art. 13, stk. 1 (valgmulighed a))	Regel svarende til 2017-modellen gennemført i dansk ret
N/A	Ny regel i art. 5, stk. 4, nr. 1 (tilsvarende regel i MLI art. 13, stk 4)	Regel svarende til 2017-modellen gennemført i dansk ret
Art. 5, stk. 5	Materielle ændringer (tilsvarende regel i MLI art. 12, stk. 1)	Regel svarende til 2017-modellen gennemført i dansk ret
Art. 5, stk. 6	Materielle ændringer (tilsvarende regel i MLI art. 12, stk. 2)	Regel svarende til 2017-modellen gennemført i dansk ret
Art. 5, stk. 7	Uændret (ingen MLI-bestemmelse)	Ingen tilsvarende regel i intern dansk ret
N/A	Ny regel i art. 5, stk. 8 (tilsvarende regel i MLI art. 15, stk 1)	Svarer til LL § 2

Kilde: Anders Nørgaard Laursen, Nye regler om fast driftssted i dansk ret, 2021¹²⁹

¹²⁹ Anders Nørgaard Laursen, Nye regler om fast driftssted i dansk ret, Juridisk institut Aarhus Universitet 2021

Som det fremgår af ovenstående *tabel 1*, er der i den nyeste udgave af OECD's modeloverenskomst implementeret to nye regler, henholdsvis OECD's modeloverenskomst artikel 5, stk. 4, nr. 1 og i artikel 5, stk. 8. Dertil fremgår det af *tabel 1*, at reglerne i udgave 2017 OECD's modeloverenskomst artikel 5, stk. 2 og stk. 7 ikke er implementeret i intern dansk ret. Herudover afviger den danske ret fra OECD's modeloverenskomst hvad angår artikel 5, stk. 3, omhandlende *bygge-, anlægs- og monteringsarbejde*, hvor der ifølge OECD's modeloverenskomst anses for at være etableret et fast driftssted ved byggearbejde med mere efter 12 måneder, hvor der ifølge dansk ret bliver etableret fast driftssted fra dag et, jf. 5.2.2 *Fast driftssted*.¹³⁰

Indholdet i ovenstående *tabel 1* vil i de følgende afsnit blive uddybet, hvor forskelle samt ligheder mellem OECD's modeloverenskomst og dansk ret vil blive sammenholdt. Dette har til formål at se, hvad der løbende er blevet ændret og tilføjet i loven.

5.5.1 Artikel 5, stk. 1 og 2

Betegnelserne om hvornår noget udgør et fast driftssted i henholdsvis intern dansk ret SEL § 2, stk. 2, 1. pkt. og OECD's modeloverenskomst artikel 5, stk. 1, minder om hinanden, da den danske ret omkring fast driftssted udspringer fra OECD's modeloverenskomst artikel 5, stk. 1. Trods dette har dansk ret ikke implementeret en regel svarende til OECD's modeloverenskomst artikel 5, stk. 2, der oplister eksempler, som det faste driftssted begreb dækker over. At denne regel ikke er implementeret i dansk ret, har ikke betydning i praksis, da det er eksempler på steder der kan statuere fast driftssted. Formuleringen af OECD's modeloverenskomst artikel 5, stk. 2 anses tvetydig idet, at den ligger op til at de oplistede steder udgør et fast driftssted, hvor det derimod ikke altid er tilfældet, som beskrevet i OECD's modeloverenskomst artikel 5, stk. 2, kommentar pkt. 45. Derfor er OECD's modeloverenskomst artikel 5, stk. 2 ikke en udtømmende liste over steder, som kan statuere fast driftssted.

5.5.2 Artikel 5, stk. 3

Som kort beskrevet ovenfor, afviger den danske ret enkelte steder fra OECD's modeloverenskomst. Dette er blandt andet ved bygge-, anlægs- og monteringsarbejde, som i OECD's modeloverenskomst er beskrevet under OECD's modeloverenskomst artikel 5, stk. 3

¹³⁰ Lovbekendtgørelse nr. 2141 af 22. august 2022 om selskabsskatteloven § 2, stk. 2

og i de danske regler fremgår af SEL § 2, stk. 2, 2 pkt. De to regler minder ligeledes om hinanden, grundet samme anvendelsesområde, men differentieres på varigheden af opholdet før statuering af fast driftssted. En sådan type virksomhed statuerer fast driftssted ved en varighed på mere end 12 måneder, jf. OECD's modeloverenskomst artikel 5, stk. 3. Derimod har intern dansk ret en varighed på en dag, hvorefter der statueres fast driftssted. Reglen om at der statueres fast driftssted fra første dag ved bygge-, anlægs- og monteringsarbejde betyder, at der skal betales A-skat af medarbejderens løn, jf. KSL § 43, stk. 1. Undtagelsesbestemmelsen udgør en administrativ byrde for udenlandske foretagender, hvorfor det er muligt at dispensere fra indeholdelsesforpligtelsen i tilfælde, hvor det er tydeligt at den udenlandske entreprenørs arbejde vil være kortvarigt i landet, at der ikke opstår et fast driftssted i henhold til DBO.¹³¹

Indførelsen af endagsreglen i intern dansk ret og dermed afvigelsen fra OECD's modeloverenskomst artikel 5, stk. 3, vil ikke altid kunne anvendes, idet danske DBO'er normalt er i overensstemmelse med OECD's modeloverenskomst, der angiver 12 måneder.

5.5.3 Artikel 5, stk. 4

Som tidligere nævnt indeholder OECD's modeloverenskomst artikel 5, stk. 4 en undtagelse til fast driftssted, der også fremgår af SEL § 2, stk. 3, 1. pkt., hvorefter begge fastsætter et kriterium om, at en virksomhed som er af hjælpende eller forberedende karakter, ikke kan statuere fast driftssted. Undtagelsen træder i kraft når den aktivitet som udøves på forretningsstedet, primært er af hjælpende eller forberedende karakter for virksomheden, hvorfor eksemplerne i litra a-f ikke isoleret set er betydningsfulde i dansk ret.

I OECD's modeloverenskomst fra år 2014, blev der i artikel 5, stk. 4 oplistet forretningssteder som per definition ikke udgjorde et fast driftssted, og dermed var uden betydning for om selve forretningsstedet udgjorde hjælpende eller forberedende karakter, det i år 2017 blev ændret til, at den enkelte situation skal vurderes.

5.5.4 Artikel 5, stk. 4, nr. 1

Der blev i 2017 udgaven af OECD's modeloverenskomst implementeret en ny regel, som er indført i artikel 5, som stk. 4, nr. 1 om den tidligere nævnte anti-fragmenteringsregel der fremgår i intern dansk ret i SEL § 2, stk. 3, 2. pkt., og er en undtagelse til SEL § 2, stk. 3, 1. pkt. Anti-fragmenteringsreglen blev iværksat for at hindre virksomheder i at omgå regler om

¹³¹ Anders Nørgaard Laursen, *Entreprisevirksomhed og fast driftssted*, 2014

etablering af fast driftssted, ved at foretage en samlet vurdering af virksomhedens aktiviteter i kildelande, frem for den enkelte aktivitet. Bestemmelsen medfører, at det ikke udelukkende vurderes ud fra den udenlandske foretagendes egen virksomhed, men også dens nært forbundne foretagende i kildelandet. OECD's modeloverenskomst artikel 5, stk. 8 beskriver hvad der forstås ved nært forbundne foretagende virksomheder, men har i dansk ret valgt ikke at implementere direkte fortolkning og henvises i stedet til LL § 2, der anses for samme fortolkning. I henhold til LL § 2 opstår der, i tilfælde af at fysiske personer har bestemmende indflydelse over et selskab, et nærtstående forhold. Ligeledes er det samme gældende, når en fysisk eller juridisk person ejer to selskaber. Jf. OECD's modeloverenskomst artikel 5, stk. 8 anses et nærtstående forhold for opstået, når der under hensyntagen til alle forhold foretages en kontrol. Ydermere kan et nærtstående forhold opstå når to selskaber kontrolleres af en person eller samme foretagende, jf. OECD's modeloverenskomst artikel 5, stk. 8. Ulige LL § 2 opstår ligeledes et nærtstående forhold i tilfælde hvor mindst 50 procent af et selskab ejes direkte eller indirekte af samme part. Den indirekte ejerandel kan bestå af 50 procent af stemmerettighederne eller af selskabets værdi i form af aktiver eller egenkapital.

På baggrund af ovenstående kan det udledes at definitionen af nærtstående forhold i henhold til intern dansk ret og OECD's modeloverenskomst i overvejende grad er ens. Til forskel for dansk ret er der i henhold til OECD's modeloverenskomst en yderligere definition, der medfører et nærtstående forhold, når 50 procent af et selskab ejes direkte eller indirekte af samme part.

5.5.5 Artikel 5, stk. 5

Det sekundære kriterium fremgår af OECD's modeloverenskomst i artikel 5, stk. 5 og af SEL § 2, stk. 4. Bestemmelsen SEL § 2 stk. 4 skal læses i sammenhæng med SEL § 2, stk. 5 når afhængighedsforholdet vurderes eftersom, at anvendelsesområdet for agentreglen begrænses, der ligeledes er gældende for OECD's modeloverenskomst artikel 5, stk. 5 og stk. 6.¹³² OECD's modeloverenskomst artikel 5, stk. 5 har gennemgået ændringer i den nye udgave fra år 2017, hvor der er foretaget en korrektion i intern dansk ret, således at den fortsat følger OECD's modeloverenskomst. Ændringerne skyldes at der i år 2014 udgaven stod skrevet at;

¹³² Anders Nørgaard Laursen, Nye regler om fast driftssted i dansk ret, Juridisk institut Aarhus Universitet 2021

“En (fysisk eller juridisk) person (en “agent”) “har, og sædvanligvis udøver, en fuldmagt i en kontraherende stat til at indgå aftaler i foretagendets navn”. ”¹³³

Ovenstående citat er i udgaven fra år 2017 af OECD’s modeloverenskomst ændret til, at artikel 5, stk. 5 også omfatter kommissionær. Det kunne udgaven fra år 2014 ikke, da der som i ovennævnte citat var skrevet ordene *fuldmagt* samt *indgå aftaler i et foretagendes navn*, og de to udsagn blev fortolket i dansk ret jf. AL § 10, stk. 1. At kommissionær ikke kunne udgøre et fast driftssted, udnyttede mange virksomheder til at drive omfattende forretning i lande uden at det blev anset for at være et fast driftssted. Efter ændringerne i OECD’s modeloverenskomst i år 2017, finder ovenstående citat ikke længere anvendelse, da det ikke længere er påkrævet, at der skal udarbejdes en fuldmagt, men derimod at agenten handler på vegne af et udenlandsk foretagende, og i den forbindelse indgår en aftale. Undtagelsen nævnt i afsnit 5.3.3 *Artikel 5, stk. 4* angående virksomhed af forberedende og hjælpende karakter, der ikke kan statuere fast driftssted, finder ligeledes anvendelse ved agentreglen i henhold til SEL § 2, stk. 4.¹³⁴

5.5.6 Artikel 5, stk. 6 og stk. 8

Som beskrevet ovenfor i afsnittet 5.5.5 *Artikel 5, stk. 5* hænger agentreglen i SEL § 2, stk. 4 sammen med SEL § 2, stk. 5, da denne bestemmelse reducerer agentreglens anvendelsesområde der gør, at dansk ret fortsat følger OECD’s modeloverenskomst, herunder artikel 5, stk. 6, 1. pkt. Kommentarerne til OECD’s modeloverenskomst artikel 5, stk. 6 har en retningsgivende rolle for intern dansk ret, hvorved der er indskrevet kriterier til at afgøre, hvorvidt agenten er økonomisk eller juridisk afhængig af det udenlandske foretagende.¹³⁵ I afsnit 5.2.2.3 *Agentreglen* er betydningen for nærtstående forhold gennemgået ligeledes udtrykker OECD’s modeloverenskomst artikel 5 stk. 8, at der er et nærtstående forhold, når der udelukkende eller næsten udelukkende handles på vegne af en foretagender. Det kan være svært definerbart hvornår agenten næsten udelukkende handler på vegne af foretagender, men dette anses for at være, når agenten tegner over 90 procent af de salgsaftaler, som foretagender indgår.¹³⁶

¹³³ Anders Nørgaard Laursen, Nye regler om fast driftssted i dansk ret, 2021

¹³⁴ Anders Nørgaard Laursen, Nye regler om fast driftssted i dansk ret, 2021

¹³⁵ Anders Nørgaard Laursen, Nye regler om fast driftssted i dansk ret, 2021

¹³⁶ OECD’s modeloverenskomst 2017, artikel 5, stk. 6, kommentar pkt. 112

5.6 Sammenfatning

Ovenstående afsnit har gennemgået begrebet fast driftssted i dansk og international ret samt dets betydning for beskatning af digitale selskaber. Her er det belyst, hvornår et fast driftssted betragtes som værende etableret i henhold til de gældende regler, og dermed danner grundlag for beskatning i henhold til intern dansk og international ret.

OECD's modeloverenskomst er essentiel i relation til definitionen af fast driftssted, hvor hensigten med begrebet er at kunne fastlægge beskatningsretten mellem domicil- og kildelandet, så skatteundgåelse og skattekonkurrence forhindres. Digitale selskaber har haft mulighed for at omgå skattesystemet i forhold til etablering af fast driftssted og dermed beskatningen. Intern dansk ret omhandlende fast driftssted fortolkes i overensstemmelse med OECD's modeloverenskomst artikel 5 blev opdateret i år 2017 med ændringer som følge af BEPS-projektet, med henblik på at undgå skatteunddragelse i grænseoverskridende virksomheder. BEPS-projektets tre handlinger i form af action 1, 7 og 15 adresserer de skatteudfordringer der er ved digitale selskaber, ændringsforslag til fast driftssted definitionen og bilaterale skatteaftaler der skal styrke internationale skattesystemer og derved mindske muligheden for skatteundgåelse.

Reglerne om fast driftssted i dansk ret beskriver i hvilket omfang udenlandske virksomheder, som udøver aktivitet i Danmark, gennem et fast driftssted, er skattepligtige til Danmark, af indtægten der hidrører og optjenes i landet. Fast driftssted er defineret ved at udenlandske personer udøver et erhverv med et fast driftssted her i landet, jf. SEL § 2, stk. 1, litra a. Skattepligten omfatter enten virksomheder med udøvelse af erhverv med fast driftssted her i landet eller ved deltagelse i en erhvervsvirksomhed med fast driftssted her i landet, jf. SEL § 2, stk. 1, litra a. Visse aktiviteter er undtaget fra fast driftsstedbegrebet, herunder når fast forretningssted anvendes eller opretholdes i virksomheden udelukkende med henblik på forberedende eller hjælpende karakter, jf. SEL § 2, stk. 3. Tilhørende er anti-fragmenteringsreglen som en undtagelsesbestemmelse, der fastlægger fast driftssted for virksomheder hvis supplerende funktioner opdeles i flere elementer til undgåelse af fast driftssted, jf. SEL § 2, stk. 3, 2. pkt. Ydermere behandler afsnittet 5.2.2 *fast driftssted* agentreglen, der indebærer at en juridisk person på vegne af selskabet indgår aftaler eller spiller en afgørende rolle her i landet, anses at statuere fast driftssted for selskabet jf. § 2, stk. 4. For at opfylde kriteriet for agentreglen er det en betingelse, at virksomheden ikke udelukkende er af forberedende eller hjælpende karakter tilmed skal en af følgende kriterier opfyldes; Første

betingelse lyder på at aftalen indgår i selskabets navn, anden betingelse er at det vedrører overdragelse af ejendomsret eller brugsret til formuegoder ejet af selskabet, hvoraf sidste betingelse er, at aftalen henvender sig til levering af tjenesteydelser.

Agentreglen finder ikke anvendelse i tilfælde hvor repræsentanten er en uafhængig part af erhvervsvirksomheden, hvorfor dette ikke opfylder kravet om fast driftssted i landet, jf. SEL § 2, stk. 5.

OECD's modeloverenskomst artikel 5 indeholder bestemmelserne om fast driftssted, hvor det primære kriterium udgør artikel 5, stk. 1-2, hvor tre kriterier, skal opfyldes før der er etableret et fast driftssted. De tre kriterier er, at det kræver et forretningssted, der er fast i tid og sted og herudover at virksomhedens aktiviteter udøves helt eller delvist fra forretningsstedet. Det er vigtigt at bemærke, at der er visse aktiviteter som ikke fører til fast driftssted, selvom det opfylder kriterierne i det primære kriterium, som er omfattet af negativlisten, der indeholder aktiviteter som er af forberedende eller hjælpende karakter, jf. OECD's modeloverenskomst artikel 5, stk. 4. Der blev i 2017 udgaven af OECD's modeloverenskomst indført en ny bestemmelse, nemlig artikel 5, stk. 4. nr. 1, som har til formål at bekæmpe de virksomheder, som dekomponerer deres aktiviteter i en sådan grad, at det omfattes artikel 5, stk. 4. Ved indførelsen af OECD's modeloverenskomst artikel 5, stk. 4, nr. 1 foretages en samlet vurdering af hver enkelt aktivitet i virksomheden i kildelandet, for at se om det anses for værende af hjælpende eller forberedende karakter.

Opfyldes kriteriet ikke i det primære kriterium, vil det sekundære kriterium finde anvendelse, jf. OECD's modeloverenskomst artikel 5, stk. 5-6. Her træder agentreglen i kraft i situationer, hvor en person handler på virksomhedens vegne, hvortil visse forudsætninger skal være opfyldt. Agentreglen, der fremgår af OECD's modeloverenskomst artikel 5, stk. 5, bliver set som en udvidelse af begrebet fast driftssted, da den gælder uafhængigt af artikel 5, stk. 1 og 2. I betragtning af OECD's modeloverenskomstens artikel 5, stk. 5, som præciserer betingelserne for hvornår en person kan statuere fast driftssted, er der ligeledes undtagelser, der kan medføre at disse ikke er gældende, jf. OECD's modeloverenskomst artikel 5, stk. 6. OECD's modeloverenskomst artikel 5 stk. 6 er en udtømmende liste, der angiver en række betingelser angående uafhængighedsvurdering, hvorved en opfyldelse af disse betingelser medfører at der ikke kan statueres fast driftssted i henhold til OECD's modeloverenskomst artikel 5 stk. 5.

6. Beskatning af digitale virksomheder

De foregående afsnit har fastlagt, hvad begrebet digitale virksomheder dækker over, samt fastslået hvilke afgørende betingelser der skal være opfyldt for at en virksomhed kan statuere fast driftssted i dansk ret og ifølge OECD's modeloverenskomst. Som nævnt i afsnit 4.1 *Digitale selskaber* er disse karakteriseret ved en minimal eller ingen fysisk tilstedeværelse i kildelandet, hvor indkomsten genereres. Til trods for megen teknologisk afhængighed, kan disse virksomheder have nødvendige behov for fysiske midler, heriblandt servere, for at udøve økonomisk aktivitet og til stadighed være tilgængelig på det digitale marked. Der opstår således en undren over, om digitale virksomheders udøvelse på nuværende tidspunkt udløser beskatning i kildelandet. Derfor er det nærliggende at undersøge om digitale virksomheders aktiviteter med immaterielle aktiver som data, samt materielle aktiver som server eller varelager, kvalificeres som tilstrækkelig tilstedeværende og kan statuere fast driftssted i kildelandet. I takt med den stigende anvendelse af hjemmekontor, er det ligeledes aktuelt at undersøge hvordan det moderne hjemmekontor kan statuere et fast driftssted for de digitale virksomheder. Disse problemstillinger vil blive analyseret gennem en række cases på baggrund af den erfaring, der er opnået i de foregående afsnit til at fastlægge, om de eksisterende betingelser for at statuere fast driftssted er et tilstrækkeligt juridisk beskatningsgrundlag for digitale virksomheder.

Under behandlingen af nedenstående eksempler vil det pågældende afsnit hovedsageligt tage udgangspunkt i reguleringen fra OECD's modeloverenskomst. Årsagen til dette er at denne danner de universale rammer for, hvordan fast driftssted behandles i de enkelte lande og ligeledes er modeloverenskomsten mere uddybende end SEL, der er udarbejdet på grundlag af OECD's modeloverenskomst. Heraf er der få afvigelser fra OECD's modeloverenskomst, der i landet er gældende ret og derfor i stedet løbende anvendes.

6.1 Datacenter i Danmark med udenlandsk ejer

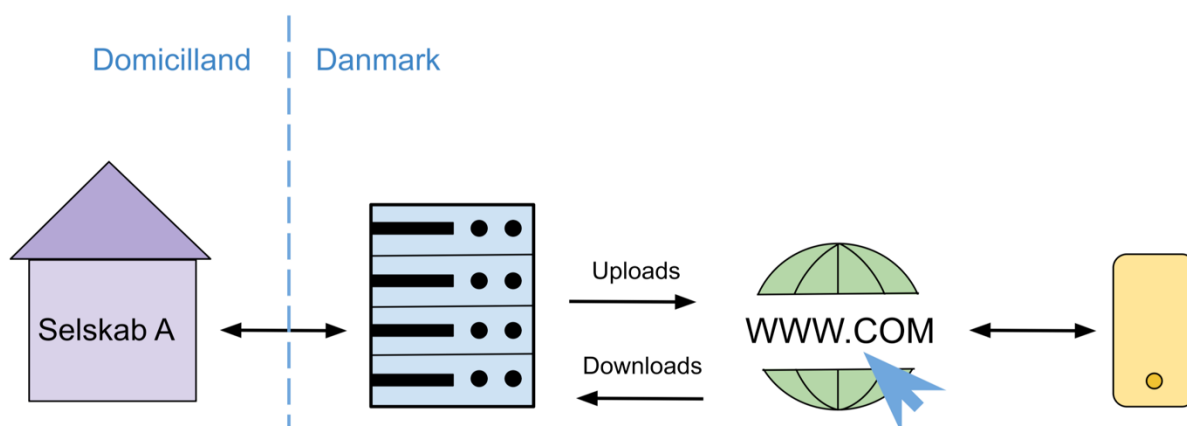
For at der kan drives digital virksomhed er det afgørende at der disponeres over en server, eftersom det er nødvendigt for at den digitale medieplatform fungerer for brugeren.¹³⁷ Virksomheder der benytter et datacenter, dækker et bredt spektrum, som de tidligere nævnte arketyper dækker over, jf. afsnit 4.1.1 *De syv arketyper*. Det følgende afsnit undersøger derfor,

¹³⁷ Haroon Shakirat Oluwatosin, Client-Server Model, 2014

om en virksomhed bliver begrænset skattepligtig i Danmark, når en udenlandsk virksomhed ejer en server i landet.

I OECD's modeloverenskomst artikel 5, stk. 1 tilhørende kommentarer fastlægges at virksomhedens e-handel og de bagvedliggende remedier som serverer og hjemmesider potentielt udgør et fast forretningssted, når betingelserne for fast driftssted ellers opfyldes.¹³⁸ Nedenstående figur illustrerer, hvordan eksemplet på casen opstilles, som i det følgende undersøges og vurderes for om selskaber som disse ud fra gældende ret vil statuere fast driftssted.

Figur 4 - Datacenter i Danmark med udenlandsk ejer



Kilde: Egen tilvirkning

Figuren visualiserer Selskab A beliggende i udlandet, der har et datacenter med egen opbevaret data beliggende i Danmark. Datacenteret har en fysisk platform hvor dataene der down- og uploades gemmes, i takt med anvendelsen. Fra datacenteret får brugeren adgang til platformen og det dertilhørende indhold, der løbende anvendes. Eksemplet kan, iblandt de mange arketyper, forestille den digitale platformsbygger, der udbyder en social medieplatform. Alt det data brugeren genererer og anvender indsamles, og gemmes i datacenteret, som Selskab A i domicillandet kan benytte til at videresælge til markedsføring eller benytte dataene til at tilpasse det sociale medie til forbrugeren.

Som tidligere nævnt i 5.5.1 Artikel 5, stk. 1 og 2 angående OECD's modeloverenskomst artikel 5, stk. 1 skal følgende tre betingelser vurderes for at undersøge, om virksomheden opfylder

¹³⁸ OECD's modeloverenskomst 2017, artikel 5, stk. 1, kommentar pkt. 123-124

kriterierne for at blive skattepligtige af indkomsten i Danmark. Første betingelse er at der skal være et forretningssted, der i positivlisten i OECD's modeloverenskomst artikel 5, stk. 2 er angivet en række eksempler på, herunder en filial eller et kontor. I henhold til eksemplerne, kan det ikke umiddelbart antages, at et datacenter tilhører en af disse kategorier. Listen er ikke udtømmende, hvorfor afgrænsningsproblemer opstår, idet udtrykket forretningssted kan bestå, til trods for at der ingen fysiske lokaler er. Betydningen må findes andetsteds til at vurdere, om datacenter er kategoriseret som forretningssted og er i den forbindelse relevant at uddybe betydningen af hvad der forstås ved en server.¹³⁹ Jf. OECD's modeloverenskomst artikel 5, stk. 1, kommentar pkt. 123 defineres en server som et udstyr, der findes på en fysisk lokalitet og anvendes til at opbevare software og elektroniske data, som eksempelvis er inkluderet og benyttet på websites. Hovedsageligt er serverens funktion at tilgængeliggøre software og data for andre brugere.¹⁴⁰ En server anses for at besidde de nødvendige egenskaber for at være et forretningssted ved at have fysisk tilstedeværelse og af materiel karakter, hvorfor serveren danner paralleller der opfylder vilkårene, og kan sammenlignes med anlæg, lokaler, maskiner eller udstyr.¹⁴¹ Det fastlægges således, at et datacenter beliggende i Danmark opfylder betingelsen for forretningssted, jf. SEL § 2, stk. 2 og OECD's modeloverenskomst artikel 5, stk. 1.

Udover fastlæggelsen af den skattemæssige definition på en server, er det relevant at sondre mellem fysisk lokalitet som denne server har og en immateriel funktion som eksempelvis et website, idet virksomheden både kan eje og leje et datacenter. Når virksomheden ejer datacenteret og samtidig står for vedligeholdelse og kontrol, har de retlig rådighed over serveren. Der er mulighed for at udleje eller lease et datacenter, hvor virksomheden giver afkald på disposition over serveren til at kontrollere eller betjene denne.¹⁴² For virksomheder der lejer eller leaser et datacenter, følger andre lignende betingelser, for hvornår datacenteret kan medvirke til at der statueres fast driftssted. Dette forhold vil blive uddybet i det kommende afsnit *6.2 Leasing og leje af datacenter*. Til opfyldelse af betingelsen skal virksomheden have disposition over serveren, hvorfor råderetten og dispositionen har afgørende betydning for, om virksomheden statuerer fast driftssted. Dette understøtter sagen SKM 2011.828.SR, hvor et udenlandsk selskab, der tilbød onlinespil på nettet, ikke endte med at statuere et fast driftssted i Danmark. Selskabet var hjemmehørende og havde kontor i x-land,

¹³⁹ OECD's modeloverenskomst 2017, artikel 5, stk. 1, kommentar pkt. 10

¹⁴⁰ OECD's modeloverenskomst 2017, artikel 5, E-handel, kommentar pkt. 123-125

¹⁴¹ OECD's modeloverenskomst 2017, artikel 5, E-handel, kommentar pkt. 123

¹⁴² Juridisk vejledning 2024-1, C.F.8.2.2.5.4 Tjenesteydelser og E-handel

hvor alle hovedaktiviteter og beslutninger blev truffet. Selskabet ville ansøge om spillelicens i Danmark og havde ikke påtænkt at etablere et kontor. Selve spillet skulle afvikles via et website fra en server, og serveren var fysisk placeret udenfor Danmark. En intern website, der er en kombination af software og elektroniske data, udgør ikke en selvstændig virksomhed, hvorfor det ikke udelukkende kan udgøre en lokalitet som forretningssted.¹⁴³ Sagen blev afgjort på baggrund af en vurdering om, at der ikke forelå et forretningssted i landet for virksomheden, idet selskabet ikke havde en faktisk retlig rådighed over forretningslokaler eller kontor med videre i Danmark samt at serveren var placeret i udlandet. Dertil havde websitet udelukkende karakter som forberedende og hjælpende for selskabet og derfor ikke endte med at blive begrænset skattepligtig i landet.

I eksemplet har det udenlandske selskab A bygget et datacenter i Danmark og står derfor både for vedligeholdelsen og kontrollen heraf. Det vurderes, at selskabet har fuld disposition over serveren, hvorfor dette krav anses opfyldt for at statuere fast driftssted.

Udover at første betingelse opfyldes i forhold til at udgøre et fast forretningssted, skal de resterende to betingelser i det primære kriterium opfyldes. I henhold til fasthed forudsættes det, at forretningsstedet har den nødvendige tilknytning til et geografisk sted i kildelandet, og derfor må forretningsstedet ikke flyttes, hvorfor serveren skal placeres på en fast geografisk lokalitet.¹⁴⁴ Det er ikke afgørende, om det er muligt at flytte serveren, men om selskabet reelt flytter den.¹⁴⁵ Desuden er det en betingelse at forretningsstedet har en vis tilknytning i henhold til varigheden, hvorfor serveren skal være placeret på en fast geografisk lokalitet i et tilstrækkeligt omfang der, tidligere nævnt i afsnit 5.3.2.1 *Det primære kriterium*, oftest er på seks måneder, for at kunne blive fast i sted. Selskabets datacenter opfylder kravet om fasthed i både geografisk og tidsmæssig forstand, eftersom selskab A forventer samme geografiske placering i kildelandet og ligeledes forventer at forretningsstedet bliver liggende i flere år, idet datacenteret er nyt og netop kommet ind på det nye marked. Havde selskabet ikke forventet at have haft forretningsstedet i mere end fire måneder, ville der tages en vurdering ud fra, om dette er nok til at der ikke statueres fast driftssted, idet selskabet ikke længere opfylder betingelserne.

¹⁴³ OECD's modeloverenskomst 2017, artikel 5, stk. 1, kommentar pkt. 42

¹⁴⁴ OECD's modeloverenskomst 2017, artikel 5, stk. 1 kommentar pkt. 6 og 21

¹⁴⁵ OECD's modeloverenskomst 2017, artikel 5, E-handel, kommentar pkt. 125

Den tredje betingelse, der ud fra det primære kriterium skal opfyldes for at statuere fast driftssted, er virksomhedsudøvelse i kildelandet, som gennemgås i afsnit 5.3.2.1 *Det primære kriterium*. Hverken dansk intern ret eller OECD har en fremgangsmåde til vurdering heraf og specificerer ikke hvorvidt der udøves virksomhed gennem serveren. Derfor vurderes det ud fra et teoretisk udgangspunkt, at aktiviteten, som et website praktiserer, kan kvalificeres som udøvelse af virksomhed. Ud fra tidligere nævnte definition af virksomhedsudøvelse, må det antages at aktiviteten er af erhvervsmæssig karakter, og kan vurderes på baggrund af selskabets foretagen for egen regning og risiko. Derudover er begrundelsen for virksomhedsudøvelse, at selskabet må have for øje at opnå økonomisk overskud, kun med undtagelse af virksomheder, der har til hensigt at udøve hobbyvirksomhed. I forbindelse med virksomhedsudøvelse skal serveren og det dertilhørende website sædvanligvis opfylde tilstedeværelsen af ansatte eller andre uafhængige personer som medarbejdere, der udøver foretagendets virksomhed i kildelandet, jf. OECD's modeloverenskomst artikel 5, kommentar pkt. 6.¹⁴⁶ Der skal være en vis form for fysisk interaktion med personale eller anden uafhængig tredjepart, som digitale virksomheder ikke nødvendigvis er afhængige af eller har behov for, grundet teknologiske administrative processer i virksomhedens aktiviteter. Disse kan enten styres interaktivt fra domicillandet i kildelandet og andre digitale virksomheder har ikke behov for personale, grundet teknologien. Derfor opstår uoverensstemmelse i reglerne om beskatning af selskaber og kriteriet for personale, idet virksomheder ikke længere har behov for fysiske personer til at drive serveren. I eksemplet har Selskab A ikke medarbejdere tilknyttet datacenteret, idet disse er vedligeholdelsesfri og ikke løbende har behov for at blive modificeret. Dette anses teoretisk set ikke for at have betydning for om selskabet opfylder kriteriet om virksomhedsudøvelse, idet Selskab A stadig foretager økonomisk aktivitet for egen risiko.

I OECD's modeloverenskomst artikel 5, stk. 8, kommentar pkt. 127 fremgår det, at der kan statueres fast driftssted til trods for, at der på virksomhedens lokalitet ikke er behov for personale til at betjene udstyret, hvorfor tilstedeværelsen ikke er nødvendig for at et foretagende udøver virksomhed på en lokalitet. Dette er gældende for alle teknologiske virksomheder, der kan udøve automatisk forretningsmæssig virksomhed.¹⁴⁷ På baggrund af dette vurderes det, at et datacenter uden fysiske tilstedeværende personale, kan være medvirkende til at virksomheden statuerer fast driftssted. Det fremgår i sagen SKM2019.647.SR at en virksomhed vil have fastlagt om de opfylder kriterierne for

¹⁴⁶ OECD's modeloverenskomst 2017, artikel 5, stk. 1, kommentar pkt. 6

¹⁴⁷ OECD's modeloverenskomst 2017, artikel 5, E-handel, kommentar pkt. 127

udelukkende at være skattepligtige af den optjente indkomst i Danmark. Det handlede om en dansk virksomhed, hvis kerneforretning var at etablere og drive datacentre, der vil eje og drive servere i udlandet og i den forbindelse søger svar på, om indtægten medregnes i den danske skattepligtige indkomst. Virksomheden vil outsource aktiviteterne til enten EU-lande eller ikke EU-lande, som Danmark har indgået en DBO med eller har indkomstskattesystemer der i alt væsentlighed ligestilles med det danske. Det er ikke meningen, at der skal være ansatte tilkøbt i de lande hvor udstyret skal være lokaliseret og i stedet påtænkes eventuel outsourcing med dele af vedligeholdelse og drift af serverne til tredjeparter, hos hvem serveren vil være fysisk placeret. Virksomheden vil fra tid til anden besøge stedet og inspicere serverne. Alle betingelser for statuering af fast driftssted jf. OECD's modeloverenskomst anses for i øvrigt at være opfyldt. På baggrund af dette lægges der i afgørelsen vægt på, at udenlandske aktiviteter ud fra et dansk skattemæssigt perspektiv, vil statuere fast driftssted i udlandet, hvorfor virksomheden vil statuere fast driftssted de steder serverne lokaliseres. Dette vurderes på trods af, at der ikke vil være fysisk tilstedeværende medarbejdere, hvorfor dansk praksis stadfæster OECD's modeloverenskomst artikel 5, kommentar pkt. 127 angående personale, hvorfor lovgivningen på dette punkt følger den digitale udvikling.

Udover de tre gennemgået betingelser der alle skal opfyldes for at selskabets datacenter statuerer fast driftssted i landet, skal yderligere kriterier undersøges, som tidligere er gennemgået i 5.2.2 *Fast driftssted*, for at fastlægge om virksomheden udføres som forberedende eller hjælpende karakter. For at foretage vurdering om datacenteret udgør en væsentlig og betydningsfuld del i selskabets helhed, må dette yderligere undersøges jf. OECD's modeloverenskomst artikel 5. Negativlisten, der opstiller en række aktiviteter, der ikke anses væsentlige og betydningsfulde for virksomheden som blandt disse omfatter levering af kommunikationslinjer, markedsføring af varer og tjenesteydelser samt indsamling af tjenesteydelser.¹⁴⁸ Aktiviteterne er forklaringen på et datacenters hovedformål, hvorfor det antages at OECD anser en server som værende af forberedende eller hjælpende karakter og derfor ikke statuerer fast driftssted i landet. Idet den enkelte sag kan afvige fra andre, vurderes det individuelt.¹⁴⁹

¹⁴⁸ OECD's modeloverenskomst 2017, artikel 5, E-handel, kommentar pkt. 128

¹⁴⁹ OECD's modeloverenskomst 2017, artikel 5, E-handel, kommentar pkt. 128

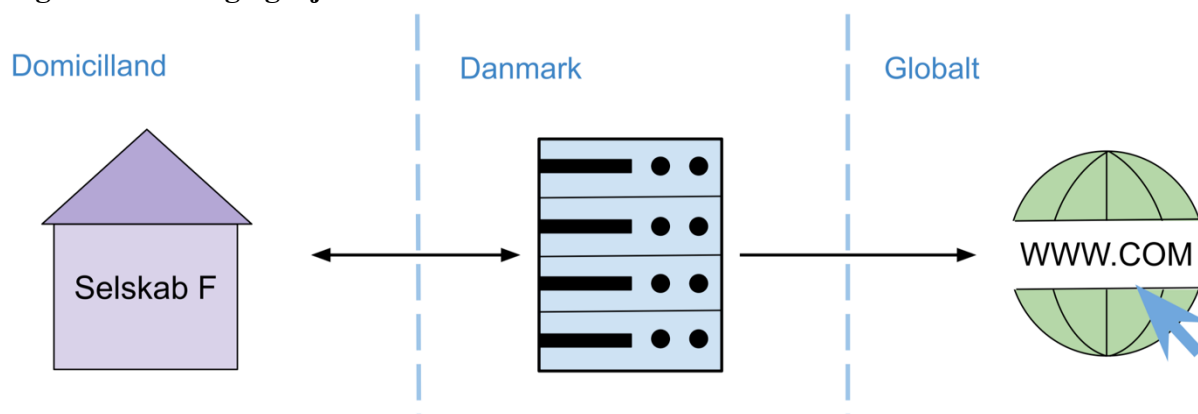
Til trods for at ovenstående kriterier opfyldes, har Selskab A datacenter i Danmark, der anses som værende af forberedende eller hjælpende karakter, hvorfor selskabet opfylder denne betingelse og bliver ikke begrænset skattepligtig af fortjenesten i landet.

Sammenlagt giver ovenstående case et indblik i udfordringen af digitale selskabers statuering af fast driftssted. Ud fra dette kan det udledes, at en server kan statuere fast driftssted når serveren er placeret i landet, såfremt virksomheden råder og disponerer over serveren, og bliver vurderet som værende væsentlig og betydningsfuld i foretagendet. Det faktum at lovgivningen anses for ufyldestgørende, medfører at virksomheder nemmere kan fortolke regelsættet. Der forekommer ikke megen praksis på området, hvorfor lovgivningen kan være svær at sammenholde med hvordan det udføres i praksis.

6.2 Leasing og leje af datacenter

Imens ovenstående scenarie primært har fokus på, hvornår et datacenter statuerer fast driftssted for virksomheden, vil følgende eksempel fokusere på og uddybe, hvornår en virksomhed statuerer fast driftssted ved leasing og leje af et datacenter i Danmark. Eksemplet illustrerer forretningstypen wiki-skaberen, der driver forretning ved at udbyde en platform, der er gratis at tilgå og giver brugere mulighed for at dele viden. Denne virksomhedstype driver forretning ved at modtage donationer fra brugerne, der ønsker at beholde hjemmesiden jf. 4.2.1 De syv arketyper. Foretagendet kræver en server, som vist i *figur 5*, der lagrer data i landet og danner et stabilt grundlag for at platformen kan håndtere den store aktivitet, der opstår gennem forbrugerne.

Figur 5 - Leasing og leje af datacenter



Kilde: Egen tilvirkning

Figuren illustrerer, at Selskab F er hjemmehørende i udlandet, der er interesseret i at udbyde en digital aktivitet i Danmark, hvorved data er nødvendigt at få lagret på en server. Lagringen af dataene foretages i Danmark hvor det er muligt at foretage en såkaldt hostingaftale, hvor foretagendet lejer eller leaser et datacenter gennem en ekstern part. Herfra er det muligt at udbyde platformen globalt, til de virksomheder der er interesseret i at målrette annoncer. Ved en hostingaftale er det relevant at fastlægge hvorvidt et datacenter med placering udenfor domicillandet kan agere fast driftssted for virksomheden der lejer eller leaser datacenteret.

For at undersøge om dette scenarie statuerer fast driftssted i landet, skal det primære kriterium først behandles, jf. 5.3.2.1 *Det primære kriterium*. I denne sammenhæng kan servere udgøre et forretningssted i kildelandet, da disse kræver en fysisk placering i form af et datacenter, jf. OECD's modeloverenskomst artikel 5, stk. 1. I eksemplet har Selskab F leaset eller lejet et datacenter, hvorfor reglerne herom undersøges nærmere. Jf. OECD's modeloverenskomst artikel 5, stk. 1, kommentar pkt. 10 er det uden betydning om datacenteret ejes eller lejes af foretagendet, hvorfor Selskab F isoleret set opfylder betingelsen for fast forretningssted. Det fremgår af OECD's modeloverenskomst artikel 5, E-handel, kommentar pkt. 124 at der skal sondres mellem et website og en server, da foretagendet der driver serveren kan være forskellig fra foretagendet der udøver den forretningsmæssige virksomhed gennem websitet der lagres på serveren. Selvom der mod vederlag betales for lagring på serveren af software og data medfører en hostingaftale ikke nødvendigvis, at lokaliteten, hvor serveren står placeret, er til rådighed for foretagendet, selvom foretagendet har haft mulighed for at bestemme hvilken server der skulle anvendes til Selskab F's data. Til trods for dette har foretagendet ikke en fysisk tilstedeværelse, idet en website ikke anses for et materielt aktiv og kan derfor ikke anses for at have opnået et forretningssted på baggrund af foretagendet. Såfremt Selskab F har stillet en server til rådighed til egen disposition og driver serveren hvor websitet er lagret, kan lokaliteten, hvor serveren står opbevaret, medføre et fast forretningssted.¹⁵⁰ Derfor skal der sondres mellem om virksomheden har stillet serveren til disposition. Selskab F har ikke stillet serveren til rådighed, hvorfor betingelsen om forretningssted ikke kan opfyldes.

Der bliver i afgørelsen SKM.2015.369.SR vurderet en lignende problemstilling, hvor selskab A udbyder et gratis onlinespil med indtægter fra reklamer. Onlinespillet opbevares på en server beliggende i udlandet, som tilhører selskab B. De to selskaber havde indgået en aftale om at selskab A mod vederlag kunne leje serverkapacitet ved selskab B, hvortil selskab B var

¹⁵⁰ OECD's modeloverenskomst 2017, artikel 5, E-handel, kommentar pkt. 124

ansvarlig for drift og vedligeholdelse af den pågældende server. På baggrund af dette blev det afgjort at serveren ikke konstituerede et fast driftssted for selskab B. Denne afgørelse understøtter gældende ret i OECD's modeloverenskomst artikel 5, E-handel, kommentar pkt. 124 angående e-handel, der angiver at hostingaftaler vedrørende selskaber, opnår serverkapacitet gennem et hostende selskab der oftest ikke medfører at denne server angiver fast driftssted for den lejede virksomhed. Havde selskab B derimod været ansvarlig for opretholdelse af drift samt vedligeholdelse af servere, ville det medføre, at serveren fastslår et fast driftssted for selskab B. Ydermere ville det være påkrævet at selskab B gennem hostingaftalen havde opnået kontrol over serveren, for at forholdet kunne være gældende.

Da foretagendets disposition over serveren er afgørende for om betingelsen for forretningssted opfyldes, antages det, til trods for ovenstående, at Selskab F i eksemplet har behov for at have rådighed over serveren for at se om de øvrige betingelser for fast driftssted opfyldes. Begge scenarier ønskes gennemgået for at undersøge om den nuværende lovgivning anses at være tilstrækkelig til at regulere digitale selskaber, hvorfor næste betingelse undersøges nærmere.

Denne betingelse kræver foruden fasthed i sted, at der skal være en fasthed i tid, hvorved der ikke er fastsat en minimumsgrænse, for hvornår et forretningssted kan anses som værende fast i tid, som praksis anvender en grænse på seks måneder, der tidligere er nævnt i 5.3.2.1 *Det primære kriterium*. Jf. OECD's modeloverenskomst artikel 5, E-handel, kommentar pkt. 122-125 udgør en computer et fast forretningssted, når kravet om fasthed opfyldes. Ligeledes er det ikke afgørende om serveren kan flyttes, men om det reelt foretages, idet serveren skal være det samme sted indenfor det nævnte tidsrum. Dette kriterium anses at være opfyldt for Selskab F, idet selskabet ikke har til hensigt at flytte serveren foreløbigt.

Afslutningsvis er det en betingelse, at der foretages virksomhedsudøvelse gennem forretningsstedet, der har fysisk substans i kildelandet. For Selskab F, omhandlende leje eller leasing af datacentre, måles virksomhedsudøvelsen på baggrund af indkomsten, der optjenes i takt med at andre foretagender modtager økonomisk bidrag fra brugerne på platformen, som er virksomhedens måde at tjene penge på. Derfor vurderes det, at virksomheden har for øje at opnå økonomisk tilgang til trods for at platformen bygges og udvikles uden økonomisk fortjeneste til dette foretagende. Ligeledes skal det tages i betragtning om den forretningsmæssige virksomhed anses helt eller delvist for at blive udøvet på en lokalitet, når virksomheden netop har en server til disposition. Det afgøres i den enkelte sag, om foretagendet

har stillet serveren til rådighed, hvorfra virksomhedsudøvelsen skal foretages.¹⁵¹ Det nævnes ikke i kommentaren, om rådighed er af materiel eller immateriel karakter, hvorfor det anses som begge dele, alt efter hvilken aktivitet der udøves. I eksemplet med Selskab F har virksomheden datacenteret til rådighed, idet foretagendet kan tilgå serveren med lagring af diverse data og dertilhørende website. Derfor opfylder virksomheden betingelsen for virksomhedsudøvelse. Idet virksomheden i eksemplet opfylder alle betingelser for at statuere fast driftssted, vil virksomheden ud fra et lovgivningsmæssigt perspektiv blive skattepligtig til Danmark.

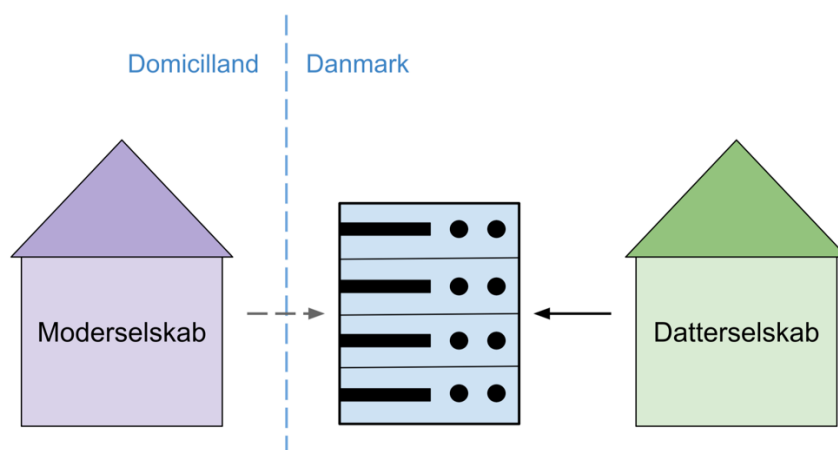
Det afgørende for dette eksempel er om virksomheden der leaser eller lejer datacenteret, har kontrol over serveren blandt andet i forhold til disponering og ansvaret for vedligeholdelse. I tilfælde hvor virksomheden ikke har kontrol over serveren, vil det ikke medføre fast driftssted, men kan i tilfælde hvor virksomheden har kontrol og ansvar for serveren, statuere fast driftssted, såfremt den øvrige betingelse om fast i tid og sted er opfyldt. Dette anses som en udfordring at virksomheder, der blot lejer eller leaser en server, ikke bliver skattepligtige af indkomsten i det land serveren anvendes og har erhvervsmæssig aktivitet. Der er endnu ikke afgjort domme i praksis der stadfæster at virksomheder har statueret fast driftssted ved at leasing eller leje et datacenter, hvorfor lovgivningen kan anses for at være utilstrækkelig i henhold til digitale selskaber.

6.3 Koncernintern hostingaftale

Udover at virksomheder har mulighed for at lease eller leje et datacenter af andet foretagende, har en koncern mulighed for at indgå en intern aftale angående benyttelse af datacentre. En koncernintern hostingaftale forekommer i situationer hvor et selskab i en koncern anvender en server til opbevaring af en digital medieplatform, ejet af et andet selskab i koncernen beliggende i landet. Der tages udgangspunkt i afgørelsen SKM2016.188.SR, som i det følgende vil blive undersøgt for at statuere fast driftssted i landet. Nedenstående figur illustrerer moderselskabet, der er beliggende i domicilland med domicil og har behov for oplagring af data på en server i Danmark, som er ejet af datterselskabet.

¹⁵¹ OECD's modeloverenskomst 2017, artikel 5, E-handel, kommentar pkt. 126

Figur 6 - Koncernintern hostingaftale



Kilde: Egen tilvirkning

Afgørelsen omhandler moderselskabet, der ønsker et bindende svar på om selskabet statuerer fast driftssted ud fra at det nyoprettede danske datterselskab etablerer et datacenter i landet. Det danske datterselskab bliver ejer af datacenteret, som vil eje eller lease alle servere og alt udstyr på lokaliteten. Datterselskabets medarbejdere skal drive og vedligeholde datacenteret samt skal selskabet kontrollere selve hardwaren. Datterselskabet skal levere tjenesteydelser i form af webstedskapacitet til moderselskabet mod vederlag, som vil være i overensstemmelse med markedsvilkårene. For at holde adgangen adskilt har datterselskabet ikke tilladelse til at anvende eller behandle de data, som moderselskabet kontrollerer og opbevarer i datacenteret. Det er datterselskabets personale, der er ansat for at have det primære ansvar for den daglige ledelse samt installation, drift, vedligeholdelse og reparation af udstyret i datacenteret. Dertil er det kun datterselskabet, som vil have adgang til datacenteret, samt en lille andel af moderselskabets medarbejdere, når det tillades af datterselskabet. Dette medfører at moderselskabet kun i et meget begrænset omfang har fysisk rådighed over datacenteret. Moderselskabet har mulighed for fjernadgang til at overvåge ydeevne, vedligeholde og omdirigere datatrafikken til andre servere, såfremt serveren lukker ned. Det fremgår af OECD's modeloverenskomst artikel 5, stk. 7, kommentar pkt. 115-118 at eksistensen af et datterselskab ikke medfører et fast driftssted for moderselskabet. Et datterselskab anses beskatningsmæssigt for at være en uafhængig juridisk person, også selvom den forretningsmæssige aktivitet der udøves, er ledet af moderselskabet.¹⁵² Et moderselskab kan anses for at have et fast driftssted i en stat, hvor et datterselskab har et forretningssted, såfremt arealet eller lokalet er til rådighed

¹⁵² OECD's modeloverenskomst 2017, artikel 5, stk. 7, kommentar pkt. 115

for moderselskabet.¹⁵³ På baggrund heraf vurderes det i sagen at det er datterselskabet som har den retslige rådighed over serveren. I afgørelsen bliver det vurderet, at hostingaftalen ikke kan statuere fast driftssted på baggrund af, at moderselskabet hverken lejer, leaser eller ejer den fysiske hardware i datacenteret, at moderselskabet har fysisk begrænset adgang til datacenteret samt, at den faktiske håndtering af moderselskabets data foregår via fjernadgang.

Det afgørende element for koncernintern hostingaftale er således, om selskabet råder over datacenteret og dermed kontrollen. Dette praktiske eksempel understreger, at det for et selskab er muligt at være til stede i landet, til trods for, at det alligevel ikke anses for at statuere fast driftssted og dermed undgår beskatningsretten.

6.4 Udenlandsk selskab med varelager i Danmark

Virksomheder, der sælger fysiske produkter via en webshop, er nødsaget til at etablere fysisk tilstedeværelse i form af varelager. Dette afsnit vil således nærmere undersøge, om virksomheder af sådanne karakterer kan betragtes som at have etableret et fast driftssted baseret på fysisk tilstedeværelse i kildelandet gennem et varelager.

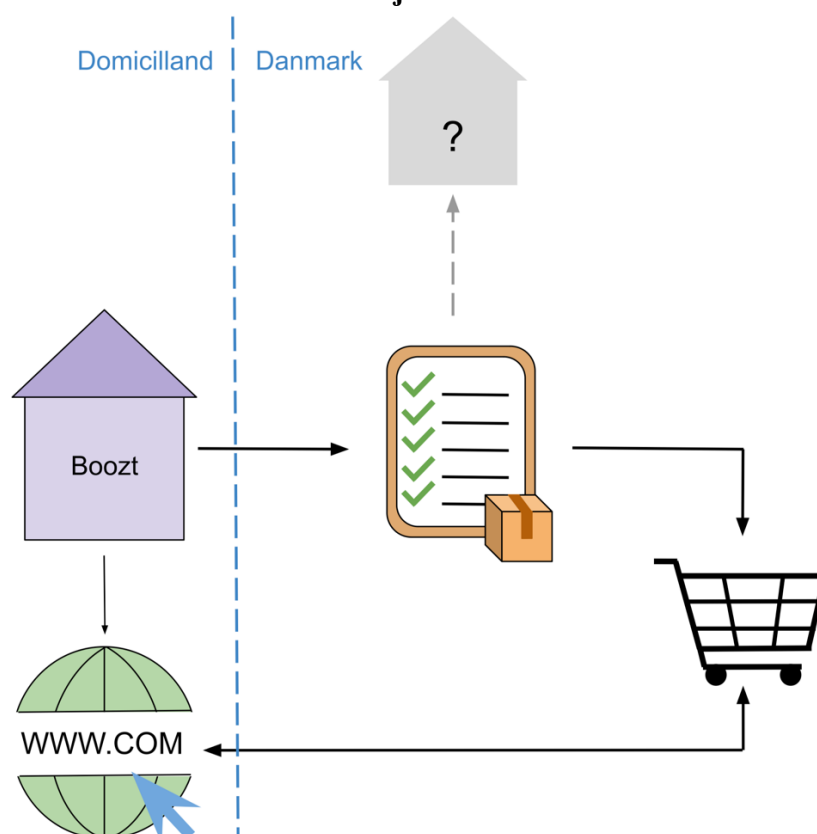
Ved etablering af foretagendet med sådan en forretningsmodel skal tre betingelser under det primære kriterium undersøges med henblik på at fastlægge om foretagendet opfylder betingelserne, jf. OECD's modeloverenskomst artikel 5, stk. 1. Når en udenlandsk virksomhed, har en forretningsmodel med en digital platform gennem en hjemmeside, vælger at etablere et varelager i Danmark, hvis formål er at udlevere og opbevare varer, vil udgangspunktet være at der herigennem statueres fast driftssted. Dertil skal OECD's modeloverenskomst artikel 5, stk. 4 undersøges for at fastlægge om varelager har karakter som værende forberedende eller hjælpende.

OECD's modeloverenskomst artikel 5, stk. 4 opremser eksempler, der ikke udgør et fast driftssted i kildelandet, uanset de foranstående bestemmelser, som tidligere nævnt i afsnit 5.2.2 *fast driftssted*. Hvis et varelager anvendes til opbevaring, udstilling eller levering af varer, som tilhører foretagendet, kan foretagendets varelager opfylde betingelserne for undtagelsesreglen, jf. OECD's modeloverenskomst artikel 5, stk. 4. Bestemmelsen er ikke udtømmende, hvorfor det er væsentligt at understrege, at der kræves individuel vurdering i den enkelte situation til at fastslå, hvorvidt virksomheden er af hjælpende eller forberedende karakter eller om

¹⁵³ OECD's modeloverenskomst 2017, artikel 5, stk. 7, kommentar pkt. 116

virksomheden udøver kerneaktivitet. Som tidligere nævnt i afsnit 5.2.2 *fast driftssted* OECD's modeloverenskomst artikel 5, stk. 4 skal der tages stilling til den individuelle sag, hvilket ligeledes fremgår af BEPS action 7 samt MLI artikel 13 a. En digital virksomhed med en forretningsmodel som webshoppen, hvis kerneaktivitet er distanceret salg af fysiske varer, har et varelager der vedligeholder aktiviteten i at opbevare og levere varer til kunden, hvorfor lageret anses som værende forberedende og hjælpende. Ud fra dette argumenteres der for, at virksomhedens varelager ikke danner grundlag for etablering af fast driftssted i landet på baggrund af, at anvendelsen af varelageret udelukkende er til oplagring og levering til kunden, jf. OECD's modeloverenskomst artikel 5, stk. 4.¹⁵⁴ Hvis virksomheden har karakter som værende forberedende eller hjælpende, må virksomhedens beskæftigelse i forbindelse med varelageret ikke udgøre en kerneaktivitet af hele foretagendets aktiviteter. Sondringen heraf fastlægges på baggrund af om foretagendet udgør en væsentlig eller betydningsfuld aktivitet for virksomheden.¹⁵⁵

Figur 7 - Udenlandsk selskab med dansk ejer



Kilde: Egen tilvirkning

¹⁵⁴ OECD's modeloverenskomst 2017, artikel 5, stk. 4

¹⁵⁵ OECD's modeloverenskomst 2017, artikel 5, stk. 4, kommentar pkt. 59

Ovenstående figur illustrerer selskabet Boozt, der blandt de digitale selskaber, anvender forretningsmodellen webshoppen som en online virksomhed, og derfor ikke råder over fysiske butikker i Danmark. Boozt har blandt andet distributionscentre i Køge og hovedkontor i Malmø i Sverige. Igennem distributionscenteret bliver faciliteter såsom håndtering og forsendelse af produkter foretaget til kunder i Danmark, såvel som til andre dele af Europa. Idet Boozt er hjemmehørende i Sverige, har denne jurisdiktion beskatningsretten af erhvervsindkomsten fra Boozt. Hvis der statueres fast driftssted i et andet land gennem et varelager, er det placeringen på varelageret, der har indvirkning på, hvem beskatningsretten tilfalder. Boozt bliver dermed begrænset skattepligtig til det følgende land, hvor varelageret og herved det faste driftssted er etableret. Der opstår en skattemæssig problemstilling ved at Boozt som nævnt er hjemmehørende i Sverige, men har forbrugere fordelt på tværs af landegrænser. Herved forekommer en skattemæssig asymmetri, da Boozt ikke beskattes i alle lande der distribueres til, men derimod til domicillandet Sverige.

Som beskrevet i afsnit 5.3.2.2 *Negativ begrebsfastlæggelse* har den væsentlige ændring ligeledes fået betydning for digitale selskaber, hvor Boozt med etableret varelager i flere lande, kan statuere fast driftssted. Jf. OECD's modeloverenskomst, artikel 5 stk. 4 udgave 2014, kunne litra a, omkring anlæg der anvendes til oplagring og levering af varer, ikke statuere fast driftssted, da det udelukkende ansås som værende af forberedende eller hjælpende karakter. Den betydningsfulde ændring af ordlyden i år 2017 af OECD's modeloverenskomst artikel 5, stk. 4, har medført individuel stillingtagen til hver enkelt situation, hvorfor digitale selskaber med varelager i større grad kan statuere fast driftssted. Denne tilføjelse blev effektueret på baggrund af et ønske om, at kildelandet skal opnå beskatningsret i tilfælde hvor et digitalt selskab er grænseoverskridende.

I de tilfælde hvor varelageret for et digitalt selskab udfører en betydningsfuld og væsentlig aktivitet for foretagendet, udgør det ikke længere et aktiv, der er af forberedende eller hjælpende karakter, men derimod et fast driftssted. Idet der ikke findes en klar definition af hvornår et foretagende udgør en betydningsfuld og væsentlig aktivitet, skal hvert enkelt tilfælde undersøges i helheden til foretagendet.¹⁵⁶ Et fast forretningssted hvor dets almindelige formål er ensbetydende med hele foretagendets formål, må det anses for at opfylde kriteriet om fast driftssted. Boozts primære formål er videresalg af varer til kunden, hvorfor det kan diskuteres

¹⁵⁶ OECD's modeloverenskomst 2017, artikel 5, stk. 4, kommentar pkt. 59

om det primære formål dertil er at opbevare og udlevere varer til kunden. I OECD's modeloverenskomst artikel 5, stk. 4, kommentar pkt. 62 angives at foretagendet med en stor lagerbygning, der arbejder med det primære formål at opbevare og levere varer der er ejet af foretagendet, udgør en væsentlig aktivitet.¹⁵⁷ Idet Booxts primære formål er videresalg og dermed ikke ejer varerne, anses loven tvetydig og dermed opfylder selskabet ikke betingelsen for, at det udgør en væsentlig del af hele foretagendet, og har forberedende eller hjælpende karakter, hvorfor dette isoleret ikke vil statuere fast driftssted. Dertil fremgår at der skal være et *betydeligt* antal ansatte til at varetage en væsentlig del af foretagendets primære formål, der har betydning for udfaldet om statuering.¹⁵⁸ Således kan et foretagende i en fremmed stat ikke være af forberedende eller hjælpende karakter hvis det vurderes at virksomhedens ansatte er betydelige, samt hvis de ansatte varetager en væsentlig del af foretagendets aktivitet og vil derfor statuere fast driftssted, jf. OECD's modeloverenskomst artikel 5, stk. 4. Dette har således betydning for digitale virksomheder med en forretningsmodel, hvor der er inkorporeret materielle faciliteter i form af salgs- eller distributionsvirksomheder.

Når et udenlandsk selskab har til hensigt at have varelager beliggende i Danmark og landet ikke har en DBO med det pågældende land, er den danske interne ret gældende til at afgøre om foretagendet statuerer fast driftssted i kildelandet, jf. SEL § 2, stk. 3. Ved vurderingen af om varelager medfører begrænset skattepligt angående forberedende og hjælpende karakter anses SEL § 2, stk. 3 og OECD's modeloverenskomst artikel 5, stk. 4 som værende relativt ens jf. afsnit 5.5.3 *artikel 5, stk. 4*. Dertil er det tidligere beskrevet i afsnit 5.3.2 *OECD's modeloverenskomst* at modeloverenskomsten og de dertilhørende kommentarer ikke folkeretligt bindende, og dermed et fortolkningsbidrag til hvordan OECD mener at det bør fortolkes. Fortolkningen af OECD's modeloverenskomst artikel 5, stk. 4, litra a samt kommentar pkt. 62 stemmer ikke overens i henhold til hvad der skal forstås vedrørende *betydeligt* antal ansatte, eftersom, at der ikke er angivet antal. Myndighederne må således anvende subjektiv fortolkning til hvornår der er antal betydeligt ansatte, idet der på nuværende tidspunkt ikke findes praksis hvor følgende er stadfæstet. Det medfører usammenhæng og tvetydighed på hvornår foretagendet statuerer fast driftssted og bliver begrænset skattepligtig til landet, hvorfor virksomheder kan undgå eventuelt beskatning på baggrund af den manglende klarhed. Ligeledes fremgår det ved analyse af casen, at det for Booxt er muligt at sælge varer

¹⁵⁷ OECD's modeloverenskomst 2017, artikel 5, stk. 4, kommentar pkt. 62

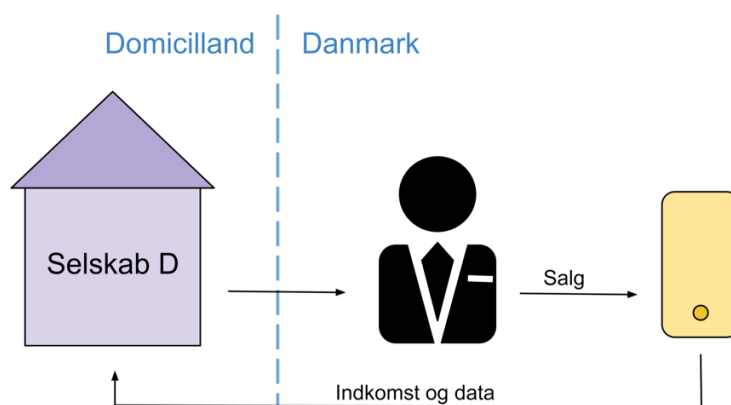
¹⁵⁸ OECD's modeloverenskomst 2017, artikel 5, stk. 4, kommentar pkt. 62

og have økonomisk aktivitet i landet, uden at dette medfører en begrænset skattepligt, hvilket anses betydeligt med denne form for økonomisk aktivitet og indtjening.

6.5 Salgsagent i Danmark

Mange virksomheder benytter en salgsagent i andre lande end domicillandet, hvilket kan være tilfældet for app-udvikleren, der som nævnt i afsnit 4.1.1 *De syv arketyper* består i at udarbejde en app. I tilfælde hvor virksomheden eksempelvis ønsker at indtræde på det danske marked, kan denne opgave outsources til salgsagenter, der i nogle tilfælde kan statuere fast driftssted, hvilket betinges af om disse agenter er afhængige eller uafhængige, jf. 5.2.2.3 *Agentreglen*. Agentreglen reguleres af SEL § 2, stk. 4 og OECD's modeloverenskomst artikel 5, stk. 5-6, der i det følgende gennemgås. Afsnittet vil tage udgangspunkt i følgende nedenstående eksempel, som løbende vil blive analyseret i forhold til, hvornår der statueres fast driftssted, når en salgsagent opererer i Danmark på vegne af et udenlandsk foretagende.

Figur 8 - Salgsagent i Danmark



Kilde: Egen tilvirkning

Figuren illustrerer Selskab D, der har udviklet en app, som de ønsker at få solgt på det danske marked. Selskab D finder en agent i Danmark, hvis formål er at formidle og sælge appen til forbrugeren. Indkomsten, der opstår gennem salget, vil efterfølgende tilgå virksomheden. Derudover indsamler appen en mængde data, der ligeledes overføres til Selskab D. Idet det er væsentligt at sondre mellem en afhængig og en uafhængig salgsagent, vil to eksempler i det følgende gennemgås.

6.5.1 Den afhængige salgsagent

Den afhængige salgsagent kan identificeres ved at en af tre betingelser opfyldes, når denne indgår aftaler jf. 5.2.2.3 *Agentreglen*. I henhold til SEL § 2, stk. 5 er den første betingelse er at aftalen indgås i foretagendes navn, den anden er at aftalen vedrører ejendomsretten i henhold til et aktiv, der er under foretagendes kontrol, og den tredje er at salgsagenten indgår aftaler angående levering af serviceydelser for foretagende. I ovenstående eksempel er det væsentligt at undersøge OECD's modeloverenskomst artikel 5, stk. 5 hvor en person der handler på foretagendets vegne i den kontraherende stat, og i den forbindelse indgår kontrakter eller har en ledende rolle, der rutinemæssigt indgås uden væsentlige ændringer, og derved statueres der fast driftssted for Selskab D, såfremt øvrige betingelser opfyldes. I OECD's modeloverenskomst artikel 5 stk. 5, kommentar pkt. 88-89 fremgår det, at hvis agenten i kildelandet, forhandler kontrakten med kunden, og blot mangler at blive accepteret af foretagendet i domicillandet, som er selskabet, har agenten i kildelandet haft en så afgørende rolle ved salget af appen, at den anses som værende ledende i kontraktindgåelsen. Havde agenten derimod blot introduceret mulighederne for appen, ville det ikke kunne anses som en ledende rolle, hvorfor det ikke havde statueret fast driftssted for Selskab D. Dermed vil situationer, hvor agenten udfærdiger en kontrakt, uden at der foreligger yderligere væsentlige ændringer i kontrakten til Selskab D, medføre begrænset skattepligt til landet. Ligeledes er der krav om at en agent der sædvanligvis indgår kontrakter eller har en afgørende rolle op til indgåelsen heraf, der rutinemæssigt indgås af Selskab D uden væsentlige ændringer, som afspejler at selskabets tilstedeværelse i en stat, skal være længerevarende for at det anses at statuere fast driftssted.¹⁵⁹ Det er ikke muligt at specificere tilstedeværelsen i tid, hvorfor der må tages udgangspunkt i de tidligere nævnte seks måneder i afsnit 5.3.2.1 *Det primære kriterium*. På baggrund af dette vil de væsentlige funktioner, agenten leder op til i kontraktindgåelsen, uanset den formelle indgåelse, medvirke til, at agenten har en ledende rolle, der medfører at Selskab D opfylder betingelsen for at statuere fast driftssted i landet.

En afgørelse, hvor en lignende situation finder sted, fremgår i sagen SKM2021.670.SR hvor et tysk selskab ønskede at få afklaret hvorvidt deres salgsagent, i form af et dansk selskab, bevirkede at virksomheden fik et fast driftssted i Danmark. Det danske selskab havde ikke

¹⁵⁹ OECD's modeloverenskomst 2017, artikel 5, stk. 5, kommentar pkt. 98

autorisation til at indgå aftaler i det tyske selskabs navn, men måtte derimod forhandle priser på baggrund af nogle rammer, der var fastsat af det tyske selskab. Herved fandt Skatterådet, at det var en afhængig salgsagent, hvorfor denne ville statuere fast driftssted for det tyske selskab.¹⁶⁰

6.5.2 Den uafhængige salgsagent

Den uafhængige salgsagent identificeres ved at denne handler på vegne af et foretagende der, til forskel fra tidligere, er indenfor agentens egne rammer i virksomheden, jf. SEL § 2, stk. 5. Den uafhængige salgsagent statuerer ikke fast driftssted for selskabet, men en række krav skal tages stilling til for at vurdere om agentens foretagende anses for uafhængig til Selskab D, jf. SEL § 2, stk. 5 og OECD's modeloverenskomst artikel 5, stk. 6, kommentar pkt. 102. Sondringen af om agenten er uafhængig, afhænger af omfanget af de forpligtelser som agenten har overfor Selskab D. Ydermere er det afgørende for denne sontring at vurdere, om agentens foretagende falder inden for dennes normale forretningsrammer eller en ekstern virksomhed. Dette skal forstås ved at agenten tilbyder egen forretningsmæssige ydelser til eksterne virksomheder, der har behov for specifik rådgivning indenfor agentens kompetenceområde. Dette vil udløse en rutinemæssig opgave for agenten, der i henhold til SEL § 2 stk. 5 er med til at angive, at forholdet mellem agenten og Selskab D er uafhængigt. I det nævnte angående *figur 8* er der som beskrevet en app-udvikler, der ønsker at indtræde det danske marked med et nyt produkt, hvorved denne hyrer en agent til opgaven. For at der kan være et uafhængighedsforhold skal appudvikleren hyre en agentvirksomhed, der specifikt udbyder ydelser til videreformidling og salg af apps på det danske marked. Herved hyres agenten til en rutinemæssig opgave, hvorfor der ud fra dette opstår et uafhængighedsforhold. Hvis agenten i forbindelse med videreformidling og salg af appen er underlagt detaljerede instrukser og omfattende kontrol fra Selskab D, anses agentens foretagende ikke som værende uafhængigt, jf. OECD's modeloverenskomst artikel 5, stk. 6, kommentar pkt. 104. Det skal vurderes i den enkelte situation, hvem der bærer den forretningsmæssige risiko, eftersom det kan have en afgørende betydning for, om der opstår et uafhængighedsforhold.¹⁶¹

¹⁶⁰ SKM2021.670.SR

¹⁶¹ OECD's modeloverenskomst 2017, artikel 5, stk. 5, kommentar pkt. 104

Ligeledes afhænger situationen ud fra graden af ansvarlighed, som agenten tager overfor fuldmagtsgiveren, Selskab D, for resultatet af arbejdet. Såfremt agenten er underlagt en form for kontrol med hensyn til arbejdets udførelse, vil forholdet ikke længere anses for uafhængigt, eftersom dette indikerer at Selskab D ikke stoler på agentens dygtighed og viden.¹⁶² Agenten der sælger appen, har fuldt ansvar og bliver ikke kontrolleret om arbejdet bliver udført korrekt efter Selskab D's ønsker, idet selskabet har tillid til at agenten har de rette kompetencer, hvorfor det heller ikke er nødvendigt, at agenten skal have instrukser undervejs. Alligevel ønsker Selskab D at agenten løbende og i et betydeligt omfang informerer angående status på formidlingen og salget af appen for at følge udviklingen på markedet. Dette er ikke et tilstrækkeligt kriterium for, at forholdet betragtes som afhængigt, eftersom det blot anses for at sikre problemfri opfyldelse af aftalen og et stabilt forhold mellem parterne, jf. OECD's modeloverenskomst artikel 5, stk. 6, kommentar pkt. 108. Alligevel skal der altid foretages en konkret vurdering af det enkelte forhold i sagen, i sammenhæng med sagens omstændigheder.¹⁶³

Ydermere bør antallet af fuldmagtsgivere tages i betragtning, idet afhængigheden bliver påvirket af antallet af fuldmagtsgivere, da et større antal af disse medvirker til at den enkelte har en mindre dominerende rolle for agentens foretagende.¹⁶⁴ Dette er ikke et selvstændigt afgørende kriterium og skal vurderes i sammenhæng med de øvrige faktiske omstændigheder, herunder om agenten udgør selvstændig virksomhed, hvor risikoen bæres og hvor der modtages vederlag som følge af dennes viden og kunnen, jf. OECD's modeloverenskomst artikel 5, stk. 6, kommentar pkt. 109. Når agenten arbejder for flere fuldmagtsgivere er det blot vigtigt at skelne mellem agentens sædvanlige kerneydelse og nye ydelser, idet et tiltag kan medføre afhængighedsforhold, hvis fuldmagtsgiverne handler sammen for at opnå en form for kontrol over agenten.¹⁶⁵ Agentens virksomhed sælger og videreformidler apps for flere selskaber, og dermed en slags bureau, hvor selskaberne ønsker at få kunder i Danmark, hvorfor agenten handler for egen risiko og vederlag og derfor anses dette forhold ikke for at være af afhængig karakter til Selskab D.

¹⁶² OECD's modeloverenskomst 2017, artikel 5, stk. 5, kommentar pkt. 106

¹⁶³ OECD's modeloverenskomst 2017, artikel 5, stk. 5, kommentar pkt. 108

¹⁶⁴ OECD's modeloverenskomst 2017, artikel 5, stk. 5, kommentar pkt. 109

¹⁶⁵ OECD's modeloverenskomst 2017, artikel 5, stk. 5, kommentar pkt. 109

Det må yderligere tages i betragtning, hvordan forholdet mellem Selskab D og agenten er, idet et forhold anses for afhængigt når vedkommende er nært forbundet, jf. OECD's modeloverenskomst artikel 5, stk. 6, kommentar pkt. 111. Dertil må et forhold anses for mindre uafhængigt, såfremt agenten udelukkende eller næsten udelukkende udøver virksomhed på vegne af blot det enkelte foretagende. Det finder kun anvendelse, såfremt agenten foretager og udbyder ekstraordinære handlinger. Udgør foretagendet mere end 10 procent af hele salget, vil parterne anses som nært forbundne, der medfører et afhængighedsforhold, hvorfor dette kan føre til beskatning i landet.¹⁶⁶ Som beskrevet ovenfor, har agenten flere foretagender i Selskab D, hvorfor dette ikke anses som en problematik i henhold til afhængighedsforholdet.

Det fremgår at ovenstående afsnit, at flere forhold skal tages i betragtning ved vurdering af om en agent anses for at have et uafhængigt forhold, hvor der skal foretages en konkret afvejning af de enkelte forhold, sammenholdt med sagens faktum. Følgende lovgivning kan understøttes af gældende retspraksis, hvor Skatterådet i SKM2022.7.SR behandler et bindende svar angående en konsulentvirksomhed, der sælger ydelser til udenlandske virksomheder og gennem virksomheden assisterer med at opnå salg på det nordiske marked. Konsulentvirksomheden var i den forbindelse nysgerrige på, hvorvidt de gennem salg af ydelser statuerede fast driftssted for de udenlandske kunder. Skatterådet fandt herved, at konsulentvirksomheden var en uafhængig part, hvorfor disse ikke vil statuere fast driftssted for kunderne. Der blev i afgørelsen lagt vægt på at agentvirksomhedens medarbejdere var uafhængige af de tyske virksomheder blandt andet fordi, at virksomhederne ikke havde mulighed for at tilrettelægge arbejdet samt havde agentvirksomheden flere kunder end de tyske virksomheder, hvorfor de tyske virksomheder ikke endte med at statuere fast driftssted.

Ovenstående afsnit angående afhængig og uafhængig salgsagent henviser til, at der må foretages en konkret vurdering af sagen for at afgøre udfaldet, hvor det udledes at flere faktorer har stor indflydelse herpå. En af de faktorer der medvirker til at determinere agentens afhængighedsforhold er, om opgaven er indenfor agentens normale foretagen, da opgaver af særlig karakter kan danne grundlag for et afhængighedsforhold mellem agenten samt fuldmagtsgiver. Ydermere afgøres det ud fra, hvor mange fuldmagtsgivere agenten

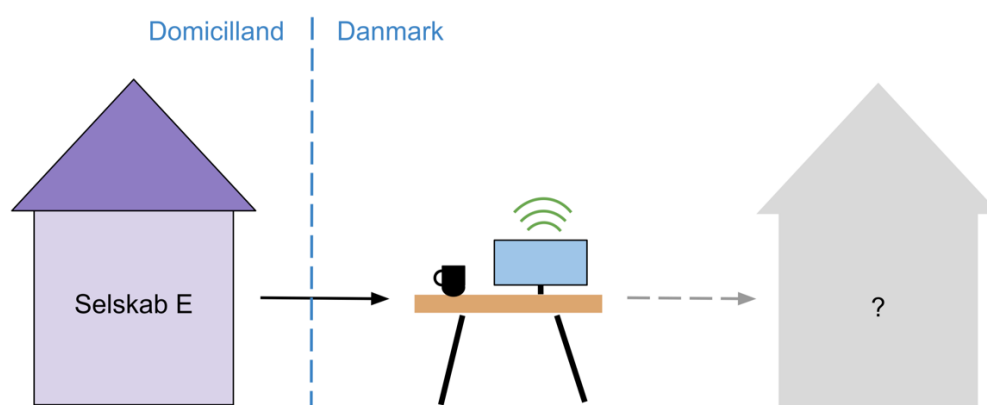
¹⁶⁶ OECD's modeloverenskomst 2017, artikel 5, stk. 5, kommentar pkt. 112

samarbejder med. Det er ligeledes afgørende, om agenten har en ledende rolle ved kontraktindgåelsen.

6.6 Hjemmekontor

Som beskrevet i afsnit 1. *indledningen* er digitaliseringen stadig i udvikling, der muliggør fleksibiliteten i at arbejdsopgaver kan tilgås hvor som helst.

Figur 9 - Hjemmekontor



Kilde: Egen tilvirkning

Følgende afsnit tager udgangspunkt i eksemplet, som vist i ovenstående figur. Af denne fremgår det at Selskab E har domicil beliggende i udlandet, og har medarbejdere der foretager arbejde hjemmefra med bopæl i Danmark. Selskabets hovedaktivitet er at udvikle software, hvorfor foretagendet af denne forretningsmodel kan udføres hvor som helst. Medarbejderen har fået en arbejdscomputer og telefon til rådighed.

Problemstillingen angående, hvorvidt et hjemmekontor statuerer fast driftssted opstår i det øjeblik, hvor en medarbejder er bosiddende i et andet land end virksomheden, med mulighed for hjemmearbejde. Eftersom der i dansk intern ret ikke er regulering af hjemmekontor, må afsnittet tage udgangspunkt i OECD's modeloverenskomst. Når medarbejderen arbejder hjemmefra via et hjemmekontor, kan medarbejderes hjem medføre statuering af fast driftssted jf. OECD's modeloverenskomst artikel 5, stk. 1, kommentar pkt. 18-19. Medarbejderen vil netop foretage en hel eller delvis udøvelse ved at arbejde hjemmefra, eftersom foretagendet anses for at blive udført og arbejdet med, som på en almindelig arbejdsplads.¹⁶⁷

¹⁶⁷ OECD's modeloverenskomst 2017, artikel 5, stk. 1

Udover definitionen af fast driftssted i OECD's modeloverenskomst artikel 5, stk. 1, er der som nævnt i afsnit 5.3.2.1 *Det primære kriterium* og i OECD's modeloverenskomst artikel 5, stk. 1, kommentar pkt. 6 er tre betingelser som skal være opfyldt for, at der kan statueres fast driftssted. Begrebet fast driftssted dækker over:

- “- eksistensen af et “forretningssted”, dvs. anlæg såsom lokaler eller i visse tilfælde maskineri eller udstyr
- dette forretningssted skal være “fast”, dvs. det skal være etableret på et givet sted med en vis grad af varighed
- virksomhedsudøvelse for foretagendet gennem dette faste driftssted. Det vil sædvanligvis sige, at personer, som på den ene eller den anden måde er afhængige af foretagendet (personale), udfører foretagendets virksomhed i den stat, hvor det faste sted er beliggende.”¹⁶⁸

Som det fremgår af ovenstående, er de tre betingelser i det primære kriterium, der skal opfyldes i overensstemmelse med OECD's modeloverenskomst artikel 5, stk. 1, at der skal være et forretningssted, det skal være fast i form af en geografisk og tidsmæssig placering samt skal der foretages virksomhedsudøvelse gennem det faste driftssted.

Udover disse kriterier er der yderligere modifikationer, der skal være opfyldt for at et hjemmekontor kan statuere fast driftssted, jf. OECD's modeloverenskomst artikel 5, stk. 1, kommentar pkt. 18 hvoraf følgende fremgår:

“Selv om en del af et foretagendets virksomhed bliver udført på en lokalitet, f.eks. en persons hjemmekontor, bør det ikke automatisk konkluderes, **at lokaliteten er til foretagendets disposition**, blot fordi lokaliteten anvendes af en fysisk person (f.eks. en ansat), der arbejder for foretagendet. Hvorvidt et hjemmekontor betragtes som **en lokalitet, der er til foretagendets disposition**, afhænger af de faktiske forhold og omstændigheder i hver enkelt sag. [...] Hvis et hjemmekontor **løbende anvendes til at udføre et foretagendes forretningsmæssige virksomhed**, og det ud fra de faktiske forhold og omstændigheder tydeligt fremgår, at foretagendet har krævet, at den fysiske person anvender denne lokalitet til at udføre foretagendets

¹⁶⁸ OECD's modeloverenskomst 2017, artikel 5, stk. 1, kommentar pkt. 6

virksomhed [...] kan hjemmekontoret dog blive anset som værende til foretagendets disposition.”¹⁶⁹ (egen fremhævning)

Ud fra ovenstående citat er de tre kriterier der skal være opfyldt, at der løbende skal ske anvendelse af hjemmekontoret, medarbejderen skal udføre foretagendes forretningsmæssige virksomhed på hjemmekontoret, og det sidste kriterium handler om, om foretagende har bestemt at medarbejderen skal udføre foretagendets virksomhed fra hjemmekontoret, og dermed være til foretagendes disposition. De tre kriterier jf. OECD's modeloverenskomst artikel 5, stk. 1 der behandler betingelsen for fast driftssted samt kriterierne i OECD's modeloverenskomst artikel 5, stk. 1 kommentar pkt. 18 der behandler betingelsen for hjemmearbejdsplads, vil i det følgende afsnit kombineres og sammenlignes med det formål at uddybe hvad der er afgørende for at et hjemmekontor statuerer fast driftssted.

6.6.1 Forretningssted & påbudt udførsel af foretagendets virksomhed

I forbindelse med en hjemmearbejdsplads kan denne opfylde betingelserne for at være et forretningssted, såfremt hjemmekontor anses for at være under et lokale, anlæg eller installation, der benyttes til at udøve foretagendets virksomhed, jf. OECD's modeloverenskomst artikel 5, stk. 1. Det er ikke et krav at foretagendet udelukkende anvendes til dette formål.¹⁷⁰ Når medarbejderen i eksemplet udelukkende eller næsten udelukkende arbejder hjemmefra, må kravet om et lokale opfyldes, hvilket skyldes at kontoret dækker over et forretningssted. Til trods for at det ikke udelukkende anvendes til selskabets virksomhed, anses det stadig for at opfylde betingelsen, jf. OECD's modeloverenskomst artikel 5, stk. 1. Når hjemmekontoret opfylder betingelsen for at være et forretningssted, tillægges den yderligere anvendelse af hjemmekontoret ingen værdi i form af eventuelt privat brug. Herudover eksisterer der ikke et krav om et indrettet hjemmekontor, før det kan statueres fast driftssted. Blot det at medarbejderen anvender en arbejdscomputer eller mobiltelefon inden for hjemmets rammer bør anses for værende tilstrækkeligt. Jf. OECD's modeloverenskomst artikel 5, stk. 1 er det afgørende, at der sker en regelmæssig udøvelse af virksomheden fra medarbejderen hjem, hvorved hjemmet reelt benyttes som et forretningssted.¹⁷¹

¹⁶⁹ OECD's modeloverenskomst 2017, artikel 5, stk. 1, kommentar pkt. 18

¹⁷⁰ OECD's modeloverenskomst 2017, artikel 5, stk. 1, kommentar pkt. 10

¹⁷¹ Anders Nørgaard Laursen, Fast driftssted og hjemmekontorer, 2022

I eksemplet, hvor medarbejderen arbejder hjemmefra og udvikler software for virksomheden, har medarbejderen således både stillet en arbejdscomputer til rådighed for at udføre arbejdet samt en arbejdstelefon til diverse kommunikation. Idet medarbejderen fast arbejder hjemmefra, med få afvigelser, samt at medarbejderen anvender arbejdscomputer og mobiltelefon, udledes at kriteriet for at være et fast forretningssted for virksomheden opfyldes. Derudover skal kriteriet opfyldes for hvorvidt foretagendet har krævet, at medarbejderen udfører foretagendets virksomhed fra hjemmekontoret, hvilket tydeligt skal fremgå af de faktiske forhold og omstændigheder, jf. OECD's modeloverenskomst artikel 5, stk. 1, kommentar pkt. 18. Her skal der lægges vægt på, at foretagendet kræver, at den fysiske person anvender lokaliteten som hjemmekontor for foretagendet. Det fremgår ikke af kommentarerne til OECD's modeloverenskomst artikel 5 hvad der menes med betydningen *kræver*, kun at der skal tages udgangspunkt i de faktiske forhold og omstændigheder. Jf. OECD's modeloverenskomst artikel 5, stk. 1, kommentar pkt. 18 fremgår betydningen af kræver, som når foretagendet ikke stiller et kontor til rådighed, hvis arbejdsopgaven kræver det, kan hjemmekontoret anses at være til foretagendets disposition, som beskrevet i afsnit 6.6 *Hjemmekontor*.¹⁷²

At vurderingen tages ud fra de faktiske forhold og omstændigheder bør reguleres til, om det er i foretagendets interesse, at medarbejderen arbejder fra et hjemmekontor, og derfor ikke har betydning for om kravet, at medarbejderen arbejder hjemmefra, er indskrevet i en ansættelseskontrakt.¹⁷³ I eksemplet kræver selskabet at medarbejderen anvender hjemmet som en hjemmearbejdsplads, hvorfor selskabet ud fra dette kriterium opfylder kravet om at statuere fast driftssted, hvilket er en medvirkende faktor til at virksomheden statuerer fast driftssted, såfremt de øvrige betingelser opfyldes.

6.6.2 Fast i tid og sted & løbende anvendelse

Det næste, der undersøges, er om forretningsstedet er fast i tid og sted. Når det skal vurderes om, hvorvidt et hjemmekontor betragtes som værende fast i tid og sted, anvendes OECD's modeloverenskomst artikel 5, stk. 1, kommentar pkt. 18. Her blev det tidligere nævnt at der skulle ske løbende anvendelse af hjemmekontoret til brug for at udføre foretagendets virksomhed, før det kan statuere et fast driftssted. Det er i OECD's modeloverenskomst uklart

¹⁷² OECD's modeloverenskomst 2017, artikel 5, stk. 1, kommentar pkt. 18

¹⁷³ Anders Nørgaard Laursen, Fast driftssted og hjemmekontorer, 2022

hvad løbende anvendelse dækker over, da OECD's modeloverenskomst artikel 5 kommentarer udelukkende henviser til, at uregelmæssig og tilfældig brug af hjemmekontor ikke medfører at disse skal anses for at være til et foretagendes disposition, hvorfor løbende anvendelse må stå i kontrast til udtrykket uregelmæssig og tilfældig.¹⁷⁴

På trods af kontrasten mellem løbende anvendelse og uregelmæssig- samt tilfældighed er der ingen klare retningslinjer for, hvornår et hjemmekontor statuerer fast driftssted. OECD's modeloverenskomst artikel 5, stk. 1 nævner ikke betegnelsen hjemmekontor, hvor fast forretningssted i stedet anvendes som betegnelsen, idet hjemmekontor kan falde derindunder, eftersom det kan være indbefattet af et forretningssted, hvorfor det tidsmæssige aspekt blot anses for tvivlsomt. Derved opstår udfordringen i hvornår hjemmekontoret har en vis varighed for at kunne betegnes som fast, jf. OECD's modeloverenskomst artikel 5, stk. 1. I henhold til OECD's modeloverenskomst artikel 5, stk. 1, kommentar pkt. 28 vil et forretningssted, der har en varighed på mere end seks måneder, betragtes som værende fast. Jf. OECD's modeloverenskomst artikel 5, stk. 1, kommentar pkt. 29-30 fremgår det, at der ikke nødvendigvis skal være en sammenhængende periode på mindst seks måneder, men arbejde af tilbagevendende karakter, der tilsammen overskrider de seks måneder, kan opfylde betingelserne for at være fast.

Hvis et hjemmekontor anvendes i en sådan grad at det betragtes som værende fast i henhold til kommentarerne, vil det også kunne betragtes som værende løbende anvendt jf. OECD's modeloverenskomst artikel 5, stk. 1, kommentar pkt. 18 og i modsætning hertil vil et hjemmekontor der ikke kan anses som værende fast betragtes som et forretningssted der anvendes uregelmæssigt og tilfældigt.¹⁷⁵

Eksemplet vist i *figur 9*, anvender medarbejderen hjemmekontoret til udførelse af foretagendes virksomhed, hvor anvendelsesperioden har en væsentlig betydning jf. ovenstående. Anvendes hjemmekontoret i en uafhængig tidsperiode på mindst seks måneder, vil hjemmekontoret betragtes som værende fast, der løbende anvendes, og dermed statuerer fast driftssted.

¹⁷⁴ Anders Nørgaard Laursen, Fast driftssted og hjemmekontorer, 2022

¹⁷⁵ Anders Nørgaard Laursen, Fast driftssted og hjemmekontorer, 2022

Kriteriet omkring løbende anvendelse af hjemmekontor bidrager ikke yderligere til det almindelige kriterium, der siger at forretningsstedet skal være fast, før det kan statuere fast driftssted, hvorfor dette ikke skaber en bedre forståelse for hvornår fast driftssted statueres.¹⁷⁶

6.6.3 Virksomhedsudøvelse & udførelse af foretagendes forretningsmæssige virksomhed

I dette kriterium skal medarbejderen udføre foretagendets forretningsmæssige virksomhed på hjemmekontoret. Kriteriet er ikke entydigt, og der fremgår to aspekter, hvoraf det første aspekt omhandler, hvilken virksomhed der udføres arbejde for. Når en medarbejder skal udføre foretagendets forretningsmæssige virksomhed, vil det typisk omhandle en ansat, der udfører aktiviteter der direkte er knyttet til det pågældende foretagende.

Idet medarbejderen skal udføre foretagendes forretningsmæssige virksomhed på hjemmekontoret, undersøges det andet aspekt, angående hvilken aktivitet det drejer sig om, nærmere, hvortil kravet omkring udførelsen af forretningsmæssig virksomhed er i overensstemmelse med dette jf. OECD's modeloverenskomst artikel 5, stk. 1. Derfor er det væsentligt at tage stilling til om aktiviteten er erhvervmæssig og om denne anses for at være forberedende eller hjælpende, jf. OECD's modeloverenskomst artikel 5, stk. 4. Ydermere bidrager kriteriet angående erhvervmæssig aktivitet ikke substantielt til forståelsen af, om et hjemmekontor udgør et fast driftssted, set i forhold til de almindelige betingelser. Idet betingelsen for forretningsmæssig virksomhed ikke er betydeligt ændret og tilpasset hjemmekontor, anses betingelsen ikke for at bidrage selvstændigt til kriteriet.¹⁷⁷

Afsnittet omkring hjemmekontor kan understøttes af det bindende svar SKM2020.208.SR, hvor en tysk virksomhed spørger om det kan bekræftes at der ikke vil blive statueret fast driftssted i Danmark, når en dansk medarbejder arbejder fra et hjemmekontor i en periode på seks måneder. Den danske medarbejders arbejdsopgaver vil dække virksomhedens kerneaktivitet, hvoraf arbejdet tre dage om ugen foregår i Tyskland og de resterende dage på hjemmekontoret i Danmark. Afgørelsen faldt på, at der vil blive etableret et fast driftssted i Danmark i forbindelse med arbejde fra hjemmekontoret. Alle kriterierne for statuering af fast driftssted anses for opfyldt, jf. OECD's modeloverenskomst artikel 5, stk. 1, kommentar pkt. 18-19.

¹⁷⁶ Anders Nørgaard Laursen, Fast driftssted og hjemmekontorer, 2022

¹⁷⁷ Anders Nørgaard Laursen, Fast driftssted og hjemmekontorer, 2022

Hjemmekontoret blev anset for at være et forretningssted, selvom det ikke udelukkende blev anvendt til udøvelse af foretagendets virksomhed. Det blev vurderet at medarbejderen udførte en tilstrækkelig grad af foretagendets virksomhed fra hjemmekontoret, og selvom virksomheden ikke havde krævet at den danske medarbejder skulle udføre arbejdet fra egen bolig, fremgik det i ansættelseskontrakten, at medarbejderens bolig var arbejdsstedet. Selvom der jf. OECD's modeloverenskomst artikel 5, stk. 1, kommentar pkt. 18 fremgår at arbejdet på et hjemmekontor typisk er af uregelmæssig og tilfældig karakter, er det ikke tilfældet, da lokaliteten betragtes som værende til foretagendets disposition, da spørgeren oplyser at den danske medarbejder løbende og udelukkende vil udføre arbejdet fra hjemmekontoret, og kun i meget begrænset omfang kører rundt, hvorfor hjemmekontoret betragtes som fast. Skatterådet pålægger det i afgørelsen ingen betydning, at virksomheden ikke direkte har krævet, at medarbejderen skulle benytte et hjemmekontor til at udføre arbejdet. Derimod er det afgørende, at den danske medarbejder foretager arbejdet for virksomheden fra egen adresse i Danmark, og idet medarbejderen har rådighed over egen bolig, vil hjemmekontoret blive betragtet som et forretningssted.¹⁷⁸ At forretningsstedet skal være fast i tid og sted for at foreligge fast driftssted kan være vanskeligt at bedømme, og i DBO'en mellem disse to lande, fremgår der ikke tidskrav, blot at det skal være af en vis varighed og ikke være af midlertidig karakter. Som tidligere nævnt i afsnit 5.3.2.1 *Det primære kriterium* viser praksis at en varighed på mindre end seks måneder ikke vil statuere fast driftssted. Afgørelsen falder på, at den danske medarbejders arbejde har et tilstrækkeligt tidsmæssigt omfang til at hjemmekontoret betragtes som værende fast. Til sidst skal det afgøres om aktiviteten er af forberedende eller hjælpende karakter, hvor der jf. afsnit 5.2.2.1 *Forberedende eller hjælpende karakter* ikke er karakter som værende forberedende eller hjælpende, hvis der udføres en del af virksomhedens kernevirkomhed fra hjemmekontoret. Det tyske selskab oplyser hvilke arbejdsopgaver den danske medarbejder kommer til at udføre over de seks måneder, og Skattestyrelsen opfatter arbejdsopgaverne som virksomhedens kerneaktivitet, hvorfor arbejdet samlet set udgør en væsentlig og betydningsfuld del af foretagendets virksomhed. Spørgerens bindende svar kan derfor besvares med et nej, hvorfor aktiviteten i Danmark medfører et fast driftssted i landet.

¹⁷⁸ SKM2020.208.SR

6.7 Sammenfatning

Med afsæt i ovenstående analyse af afsnit 6 *Beskatning af digitale virksomheder*, er der foretaget en fortolkning af begrebet, hvor gældende ret anvendes i kombination med opstillede eksempler der understøttes med afgørelser. Det belyser de problemstillinger, der opstår ved fastlæggelsen af fast driftssted for digitale selskaber. Det kan udledes, at de tre primære betingelser har krav om fysisk tilstedeværelse før, at det er muligt at foretagende statuerer fast driftssted for virksomheden. Idet den fysiske tilstedeværelse er et afgørende aspekt for fast driftssted, anses lovgivningen for at være mangelfuld for digitale selskaber. Dette kan i forbindelse med digitale selskaber, der helt eller delvis er af immateriel karakter, skabe ufordelagtige rammer for landet, idet selskaberne på denne måde ikke bliver beskattet, såfremt selskabet på ingen måde er afhængigt af fysiske komponenter i virksomheden.

For virksomheder der anvender servere i forbindelse med forretningens kerneaktivitet, har det en særdeles betydning for hvordan foretagendet anvender serveren, set fra et skatteretligt perspektiv. Når et digitalt selskab anvender en server beliggende i Danmark, er det afgørende, om foretagendet råder og disponerer over serveren. Såfremt en virksomhed lejer serveren og har ansvaret for vedligeholdelsen og kontrollen, opfyldes kravet om forretningssted og virksomhedsudøvelse. Omvendt vil der ved leasing og leje af et datacenter ikke statueres fast driftssted, når selskabet ikke har råderet over det, men blot anvender centeret til opbevaring af data. Dette skaber en forvridning i praksis, da det muliggør at virksomheder kommer ind på det danske marked uden at statuere fast driftssted, blot på baggrund af at der ikke rådes over serveren. At en server på nuværende tidspunkt anses som værende af forberedende eller hjælpende karakter, kan ligeledes anses for en udfordring i fremtiden, hvor flere virksomheder bliver digitale og derfor mangler klare retningslinjer til at determinere, om der statueres fast driftssted og dermed hvordan virksomheden kan forventes at blive beskattet. I forbindelse med koncernintern hostingaftale udledes det at være problematisk at moderselskabet kan have aktivitet i landet uden at statuere fast driftssted, hvor det afgørende element er, om selskabet råder og har kontrollen over serveren, hvilket sjældent er en nødvendighed for immaterielle aktiver.

Analysen viser ligeledes at selskaber der anvender et varelager i kildelandet, vil kunne statuere fast driftssted i de lande der har en fysisk tilstedeværelse med et varelager. Varelager har karakter som værende forberedende eller hjælpende og må derfor vurderes i den enkelte sag om

den specifikke virksomhed opfylder kravet for at være en betydningsfuld og væsentlig aktivitet for foretagendet. Ligeledes har antallet af ansatte en afgørende betydning for, om der statueres fast driftssted. Vurderingen af dette er i praksis kompliceret, hvilket gør det uklart for om virksomhederne vil statuere fast driftssted i kildelandet på baggrund af opretholdelsen af varelageret. Udover vurderingen af om varelageret anses som et fast driftssted i kildelandet, er det ligeledes en udfordring at virksomheden kan distribuere varer fra domicillandet til hvilket som helst land, uden at statuere fast driftssted, idet virksomheden kan afsætte varer til kunder til trods for, at der ikke opretholdes varelager. Dette indikerer at den danske lovgivning fortsat er udfordret og mangler reguleringer til, hvornår virksomheder statuerer et fast driftssted til trods for, at der ikke er fysisk tilstedeværelse og på den baggrund ikke kan opnå beskatningsretten af foretagendet.

Det er vanskeligt at anslå hvornår en salgsagent henholdsvis er en afhængig eller uafhængig part, idet vurderingen heraf skal fortolkes ud fra reglerne. Det afgørende kriterium er sondringen, der foretages ud fra omfanget af de forpligtelser som agenten har overfor virksomheden, hvor agenten anses for afhængig af virksomheden, når denne har en væsentlig ledende rolle til at indgå kontrakter og aftaler. Der fremgår ikke specifikke udfordringer i forhold til om et digitalt selskab kan statuere fast driftssted i henhold til agentreglen. Derudover er reglerne for hjemmekontor ikke selvstændigt udarbejdet og tager udgangspunkt i princippet om det primære kriterium i OECD's modeloverenskomst. Det medvirker til at reglerne bliver generaliseret og ikke konkrete til at vurdere hvornår et hjemmekontor kan statuere et fast driftssted. Endvidere medfører manglende opdatering af hjemmekontor reglerne, at de ikke målrettes digitale selskaber, der anses problematisk, idet den teknologiske udvikling er stigende og flere forventes at arbejde uden for arbejdspladsen.¹⁷⁹

Sammenlagt kan der ud fra forudgående analyse konkluderes, at gældende ret angående fast driftssted ikke anses for at være tilstrækkeligt og nutidig i relation til den digitale udvikling. Dette medfører mange faldgruber for digitale selskaber ved anvendelsen af den nuværende lovgivning. I størstedelen af de nævnte afgørelser kan der ikke statueres fast driftssted i kildelandet, hvorfor foretagendet ikke tildeles beskatningsret i landet til trods for, at virksomhedens indkomst er oppebåret med kilde i det pågældende land. Det medfører udelukkende en beskatningsret i domicillandet, hvor foretagendet er hjemmehørende, og det

¹⁷⁹ Dansk Industri, 42 millioner arbejder hybridt i Europa, 2023

skaber en forvridning i beskatningen. På nuværende tidspunkt fremgår det af eksemplerne, at virksomheden kan foretage økonomiske aktiviteter i kildelandet uden at det medfører en skattepligt. Det vurderes derfor at der er behov for en ændring og tilføjelse til de danske såvel som de internationale skatteregler i henhold til begrebet fast driftssted, så virksomhederne beskattes korrekt og for at kildelandet kan udføre en gældende ret til beskatningen. Det følgende kapitel vil undersøge, om BEPS's tiltag i form af Pillar One som OECD har fremlagt, medføre en tilstrækkelig ændring for allokering af beskatningen af digitale virksomheders indtægter.

7. Fremtidig beskatning efter nye løsningsforslag

Ud fra foregående afsnit fremgår en tydelig forskel på traditionelle og digitale virksomhedstyper, der udfordrer de nuværende skatteregler for fast driftssted. Digitale selskaber udfordrer skattereglerne ved, at der i lav eller ingen grad foreligger en fysisk tilstedeværelse i de jurisdiktioner, hvor produktet eller ydelsen sælges, hvorfor det kun i minimal eller ingen udstrækning er muligt for jurisdiktionen at pålægge en skattepligt, som hidtil har været en elementær betingelse for statuering af fast driftssted.

Som beskrevet kort i afsnit 5.4 *Hvorfor regler om fast driftssted* har digitale virksomheder længe haft mulighed for at undgå beskatning i kildelandet, da de ikke opfylder alle nuværende krav til fast driftssted, herunder den fysiske tilstedeværelse. Det fremgår tydeligt ud fra afsnit 5.2.2 *Fast Driftssted*, at OECD's modeloverenskomst artikel 5, ikke omfatter de digitale virksomheder, som skaber en problemstilling omkring, hvornår digitale selskaber faktisk kan blive beskattet af indtægten i de jurisdiktioner hvor foretagendet har dens aktivitet med at afsætte produkter og ydelser.

Pillar One har til hensigt at afhjælpe problemstillingen omkring hvem beskatningsretten af erhvervsindkomsten tilfalder og er et muligt løsningsforslag til at kunne beskatte de digitale selskaber og få allokeret beskatningen korrekt. Dermed bliver overskuddet fra de største grænseoverskridende MNE fordelt ud fra hvor kunderne er placeret, og det er derfor de jurisdiktioner hvor køberen eller brugeren er placeret, der får beskatningsretten. Pillar One omfavner alle lande og jurisdiktioner, der er en del af OECD/G20 Inclusive Framework, som i alt vedrører 137 lande og jurisdiktioner.¹⁸⁰ OECD havde i starten planer om at Pillar One skulle implementeres med ikrafttrædelse fra år 2023, men meddelte i år 2022 at implementeringen var udskudt tidligst i år 2024.¹⁸¹ OECD meddelte i slutningen af år 2023, at underskrivelsen af aftalen finder sted inden udgangen af juni 2024.¹⁸²

Jf. afsnit 6. *Beskatning af digitale selskaber* fremgår det tydeligt, at de nuværende skatteregler angående fast driftssted bør moderniseres, så den følger globaliseringen og heriblandt den teknologiske revolution. OECD mener at op mod 18,4 milliarder EUR¹⁸³, som er overskud fra

¹⁸⁰ OECD/G20, Tax Challenges Arising from Digitalisation – Report on Pillar One Blueprint, 2020, s. 10

¹⁸¹ KPMG, Inclusive Framework BEPS Agreement, 2022

¹⁸² OECD/G20, Update to Pillar One timeline by the OECD/G20 Inclusive Framework on BEPS, 2023

¹⁸³ Omregnet d. 28-05-2024 fra 20 milliarder USD til EUR

digitale selskaber, hvert år ville skulle uddelegeres til de enkelte markedsjurisdiktioner efter implementeringen af Pillar One.¹⁸⁴

Følgende afsnit behandler de moderniseringstiltag, som EU og OECD har udarbejdet. Her fokuseres der på projektet *Tax Challenges Arising from Digitalisation – Report on Pillar One Blueprint*. Ideen med de nye tiltag er at udarbejde et regelsæt der omfatter de digitale selskabstyper som omtalt i afsnit 4.1.1 *De syv arketyper*, for at kunne fordele beskatningsretten til jurisdiktionerne hvor virksomheden har dens aktivitet, og dermed ikke tage den fysiske tilstedeværelse i betragtning.

7.1 Unilateral tilgang

EU forsøgte i årene 2018-2019 at implementere en midlertidig beskatning af de digitale selskaber, som skulle bruges indtil OECD havde udarbejdet et løsningsforslag. Det lykkedes ikke EU-landene at nå til enighed, da kun 24 ud af 28 lande bakkede op om aftalen, hvorfor der ingen omsætningsskat blev indført. Heriblandt var Danmark, Irland, Finland og Sverige imod løsningsforslaget.¹⁸⁵ Derfor har enkelte lande indført deres egne skatteregler for digitale selskaber. Tiltagene de enkelte lande har implementeret stammer fra EU Kommissionens forslag, hvor de blot har ændret satserne og anvendelsesområderne. EU Kommissionens forslag handlede om at beskatte de digitale selskaber der hvor deres brugere og derved indkomst genereres. Kommissionens fire overordnede forslag var at mindske fragmenteringen af det indre marked og undgå konkurrenceforvridning inden for EU, undgå at de nationale skattegrundlag udhules, sikre fair og lige vilkår for alle virksomheder samt bekæmpe aggressiv skatteplanlægning.¹⁸⁶ De unilaterale tiltag er derfor med til at skabe en øget kompleksitet og transatlantiske spændinger på handelsområdet, eftersom det medfører skattemæssige usikkerhed for de grænseoverskridende digitale virksomheder, da de risikerer at blive pålagt forskellige skattebyrder i de lande de opererer i, hvorfor dette ikke anses for en holdbar løsning.¹⁸⁷

De lande, der har indført deres egen omsætningsskat, er Frankrig, Ungarn og Østrig. Den franske skatteregel omkring digitale selskaber har navnet GAFA-skat, der dækker over de

¹⁸⁴ OECD/G20, Inclusive Framework releases new multilateral convention to address tax challenges of globalisation and digitalisation, 2023

¹⁸⁵ Tænketanken Europa, EU klar til at kickstarte arbejdet med en digital skat, hvis OECD fejler, 2019

¹⁸⁶ Tænketanken Europa, EU klar til at kickstarte arbejdet med en digital skat, hvis OECD fejler, 2019

¹⁸⁷ Tænketanken Europa, EU klar til at kickstarte arbejdet med en digital skat, hvis OECD fejler, 2019

største amerikanske tech-giganter, som Google, Apple, Facebook og Amazon. Dertil dækker den franske skatteregel også ikke-amerikanske selskaber. Frankrigs nye skatteregel tilgodeser mindre selskaber, idet skattesatsen er på tre procent for udenlandske selskaber, der overstiger en global omsætning på 750 millioner EUR og over 25 millioner EUR i Frankrig.¹⁸⁸

De unilaterale tiltag lægger pres på OECD om at finde en global løsning. De enkelte lande, der allerede har indført unilaterale skatteregler har tilkendegivet, at de ønsker at støtte op om en global løsning, og derved trækker deres unilaterale skatteregler tilbage, når den globale løsning kommer.¹⁸⁹

7.2 Framework

Pillar One er udarbejdet med henblik på at adaptere de internationale beskatningsbestemmelser til de nye forretningsmodeller, der er opstået på baggrund af den digitale udvikling. Denne tilpasning foretages ved hjælp af neksus-reglerne og gennem ændringer i reglerne for profitallokering. Pillar One udvider derfor beskatningsrettighederne til de pågældende markedsjurisdiktioner, hvorved nogle virksomheder er placeret, eller har deres aktive og vedvarende deltagelse. Ydermere bestræber Pillar One på at udarbejde rammer for en bedre skattesikkerhed ved at implementere mekanismer, der forebygger eller løser konflikter blandt medlemmerne. Pillar One søger at balancere de ovenstående ambitioner samt bortskaffe unilaterale foranstaltninger.¹⁹⁰

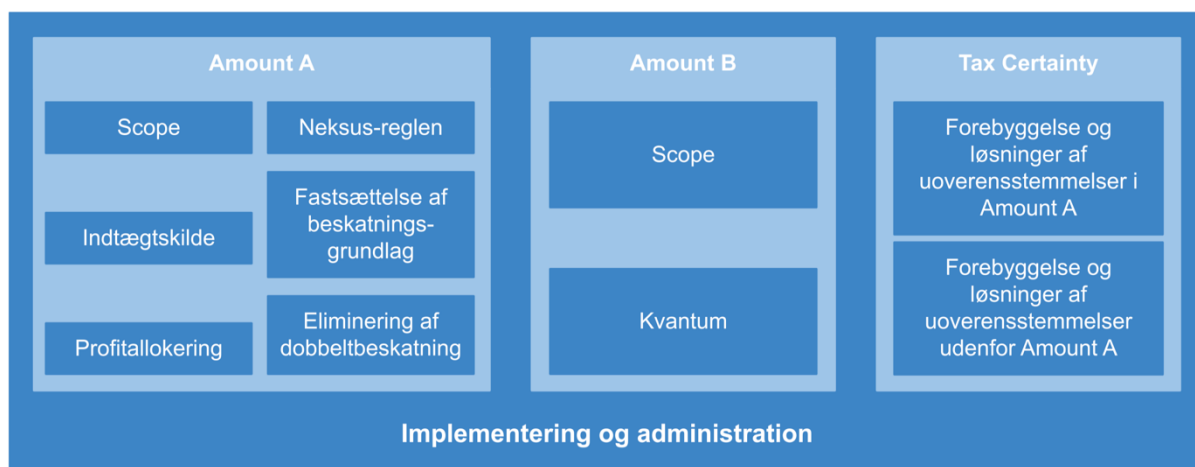
Pillar Ones delkomponenter, kan segmenteres i tre grupper: Amount A, Amount B og skattesikkerhed. I Pillar One bidrager Amount A til at skabe en ny beskatningsret, af restoverskuddet i MNE, for markedsjurisdiktionerne, hvorved Amount B danner forudsætninger for at markedsjurisdiktionerne opnår et fast afkast, der opstår gennem en række markedsførings- og distributionsaktiviteter, med fysisk placering i markedsjurisdiktionerne. Den tredje gruppe, skattesikkerhed, dækker som nævnt over de tiltag, der implementeres med henblik på at øge skattesikkerheden ved at forebygge samt løse konflikter. Nedenfor fremgår en model, der illustrerer Pillar Ones segmentering samt de delkomponenter, den omfatter.

¹⁸⁸ Tænk tanken Europa, EU klar til at kickstarte arbejdet med en digital skat, hvis OECD fejler, 2019

¹⁸⁹ Elike Easen & Daniel Bunn, Digital Services Taxes in Europe, 2021

¹⁹⁰ OECD/G20, Tax Challenges Arising from Digitalisation – Report on Pillar One Blueprint, 2020, s.11

Figur 10 - Pillar One framework



Kilde: OECD/G20, Tax Challenges Arising from Digitalisation – Report on Pillar One Blueprint, 2020, Egen tilvirkning¹⁹¹

Pillar Ones delkomponenter er visualiseret i *figur 10* består blandt andet af scope, der fastlægger anvendelsesområdet for henholdsvis Amount A og Amount B. Anvendelsesområdet bidrager til en præcisering af Pillar Ones omfang, herunder de berørte aktiviteter.¹⁹²

Foruden Scope består Amount A af fem yderligere delkomponenter. En af disse er Nexus-reglen, der indeholder forudsætninger for at sikre interesserne blandt mindre jurisdiktioner og udviklingsøkonomier. En anden delkomponent er reglerne for indtægtskilder, der præciserer hvilke indtægtskilder, der udspringer af en given markedsjurisdiktion. Ydermere indgår fastlæggelsen af skattegrundlaget i Amount A, der baseres på profitten målt i et konsolideret regnskab. Tilmed indgår profitallokering, der består af en formel, der tager afsæt i skattegrundlaget for et givent segment. Afslutningsvis for Amount A indgår den sidste delkomponent angående eliminering af dobbeltbeskatning, der baseres på identificeringen af de betalende enheder samt metoder til at foretage elimineringen.¹⁹³

¹⁹¹ OECD/G20, Tax Challenges Arising from Digitalisation – Report on Pillar One Blueprint, 2020

¹⁹² OECD/G20, Tax Challenges Arising from Digitalisation – Report on Pillar One Blueprint, 2020, s.11

¹⁹³ OECD/G20, Tax Challenges Arising from Digitalisation – Report on Pillar One Blueprint, 2020, s. 10-11

Amount B udgør to byggesten, hvorved den første som tidligere nævnt er scope, og den anden er kvantum. Kvantum anvendes til at fastlægge identifikatorerne for en markedsførings- eller distributionsaktivitet.¹⁹⁴

Den tredje gruppe i *figur 10*, der omhandler skattesikkerhed, kan opdeles i to delkomponenter. Det første undersøger konfliktløsning og -håndtering indenfor beskatningsrammerne for Amount A, og det andet undersøger konfliktløsning og -håndtering udenfor Amount A.¹⁹⁵

Delkomponenterne der er illustreret i *figur 10*, er avanceret, hvorfor medlemmerne der indgår i Pillar One, anerkender at implementeringen heraf kræver politisk opmærksomhed, da Pillar One giver anledning til en række uoverensstemmelser blandt medlemmerne.¹⁹⁶

Derudover skal profitallokering tages med i betragtning for at kunne allokere indkomsten til jurisdiktionerne. Herved skal der indgås en aftale om andelen af restavancerne, der bør omfordeles under den nye beskatningsret. Denne delkomponent baseres på en fastlæggelse af tærskel- samt procentsatser, som scope, neksus-reglerne og profitallokering alle er afhængige af. Ved denne delkomponent er det nødvendige forarbejde udført i Pillar One, så den endelige politiske fastlæggelse af delkomponenterne kan foregå gnidningsfrit.

Med afsæt i denne delkomponent har Pillar Ones medlemmer bidraget med forslag til hvordan markedsjurisdiktionerne kan opnå økonomisk tilgang. Et af disse forslag er, at en andel af de Pillar One omfattede virksomheders rutinemæssige fortjeneste på aktiviteterne, tilgår markedsjurisdiktioner, for at kompensere for blandt andet markedsførings- og distributionsomkostninger, der er lettet af digitaliseringen. Andre medlemmer fremlagde et forslag om implementeringen af differentieringsmekanismer, der kan medvirke til et større overskud blandt de aktiviteter, der er omfattet skattepligt til markedsjurisdiktionerne.¹⁹⁷

En tredje problemstilling blandt Pillar Ones delkomponenter er omfanget af skattesikkerheden. Fælles for alle medlemmer er at der anerkendes et behov for innovative løsninger, der skaber

¹⁹⁴ OECD/G20, Tax Challenges Arising from Digitalisation – Report on Pillar One Blueprint, 2020, s. 10-11

¹⁹⁵ OECD/G20, Tax Challenges Arising from Digitalisation – Report on Pillar One Blueprint, 2020, s. 10-11

¹⁹⁶ OECD/G20, Tax Challenges Arising from Digitalisation – Report on Pillar One Blueprint, 2020, s. 11

¹⁹⁷ OECD/G20, Tax Challenges Arising from Digitalisation – Report on Pillar One Blueprint, 2020, s. 11-13

bedre forudsætninger for en øget skattesikkerhed, samt en håndtering af konflikter mellem markedsjurisdiktionerne. For at kunne realisere disse mål angående øget skattesikkerhed er der behov for at determinere skattesikkerhedens anvendelsesområde samt størrelse, hvilket bør fastlægges gennem politiske aftaler ved implementeringen af Pillar Ones bestemmelser.¹⁹⁸

Afslutningsvis ønsker en andel af medlemmerne at udvide omfanget af aktiviteter, der bidrager til at identificere distributører. Ligeledes har andre medlemmer givet udtryk for et behov for at yderligere forfine identifikatorerne for distributører, så det er muligt at opnå simplificeringsfordele. For at kunne aflæse det faktiske behov er det overvejet, at implementeringen af reglerne kan foretages gennem et pilotprogram, der gør det muligt at udlede egentlige behov for enten at udvide eller nedjustere mængden af identifikatorer.¹⁹⁹

7.3 Amount A

Amount A er en ny beskatningsret, der har til formål at favne bredt og er derfor ikke målrettet mod en specifik branche. Pillar Ones medlemmer der er berørte af den nye beskatningsret, er opmærksomme på behovet for denne samt de nøglefunktioner, den omfatter. Et af beskatningsrettens funktioner er at regulere regler angående restoverskuddet, der er baseret på MNE konsoliderede koncernomsætning.²⁰⁰

Som nævnt i afsnit 7.2 *Framework* omfatter Amount A blandt andet neksus-reglen, som anvendes til at identificere de markedsjurisdiktioner, den berører, samt afbalancerer disse jurisdiktioners interesser med henblik på at mindske overholdelsesomkostninger og undgå spillover-effekten på skattemæssige og ikke-skattemæssige områder.

Reglen understøttes af mindre regler der i fællesskab skaber rammerne for at gøre reglerne administrerbare for de digitale selskaber, og derved gøre det nemmere for de tværjuridiske virksomheder at navigere i Amount A og de omkostninger, der er forbundet med beskatningsretten.²⁰¹

¹⁹⁸ OECD/G20, Tax Challenges Arising from Digitalisation – Report on Pillar One Blueprint, 2020, s. 11-13

¹⁹⁹ OECD/G20, Tax Challenges Arising from Digitalisation – Report on Pillar One Blueprint, 2020, s. 11-13

²⁰⁰ OECD/G20, Tax Challenges Arising from Digitalisation – Report on Pillar One Blueprint, 2020, s. 13-15

²⁰¹ OECD/G20, Tax Challenges Arising from Digitalisation – Report on Pillar One Blueprint, 2020, s. 13-15

Reglerne for profitallokering der indgår i Amount A, medvirker til at markedsjurisdiktionerne på baggrund af en formel vil modtage en andel af den restfortjeneste, der opstår, når indkomsten overstiger et aftalt rentabilitetsniveau. Værdierne for denne formel baseres på offentliggjorte regnskaber, for at skabe en nøjagtig beregning og bibeholde et højt niveau af effektivitet, hvorved den i praksis ved de fleste tværjuridiske virksomheder vil blive beregnet af den andel af overskuddet, der vil blive allokeret til markedsjurisdiktionerne.

Amount A's løfte om en beskatningsret, der er nøjagtig og sikre lige vilkår, kræver at de relevante profilmålinger grupperes i de tilfælde hvor virksomhederne på forhånd beskæftiges med segmenterede konti ved regnskabsaflæggelse. For at gøre det simpelt for virksomhederne vil en række forenklinger være tilgængelige for virksomhederne berørt af Pillar One, heriblandt er det blandt andet muligt at allokere indirekte omkostninger ved hjælp af en indkomstorienteret fordelingsnøgle.²⁰²

For at være omfattet af Amount A, skal MNE opfylde kriterierne i scope. Tildelingen af beskatningsretten og den skattepligtige fortjeneste kan dermed ikke længere begrænses udelukkende til fysisk tilstedeværelse.²⁰³ Afslutningsvis indeholder Amount A en mekanisme, der har til formål at eliminere dobbeltbeskatning.²⁰⁴ I henhold til *2.1 Afgrænsning* vil de følgende afsnit uddybe Scope, Nexus-reglen samt profitallokering, da disse er særligt relevante for belysningen af problemformuleringen i denne afhandling.

7.3.1 Scope

Amount A vedrører i henhold til Pillar One multinationale virksomheder, der opfylder kriterierne oplistet i dette afsnit.²⁰⁵ Behovet for Amount A er opstået som følge af den stigende globalisering og digitalisering blandt virksomheder. Denne har til formål at ændre beskatningsreglerne, sådan at virksomhederne kan deltage i den økonomiske velstand af en markedsjurisdiktion, hvorved skattepligtigt overskud og beskatningsrettigheder ikke er bundet på virksomhedernes faste driftssted.

²⁰² OECD/G20, Tax Challenges Arising from Digitalisation – Report on Pillar One Blueprint, 2020, s. 13-15

²⁰³ OECD/G20, Tax Challenges Arising from Digitalisation – Report on Pillar One Blueprint, 2020, s. 19-22

²⁰⁴ OECD/G20, Tax Challenges Arising from Digitalisation – Report on Pillar One Blueprint, 2020, s. 13-15

²⁰⁵ OECD/G20, Tax Challenges Arising from Digitalisation – Report on Pillar One Blueprint, 2020, s. 19-22

OECD fremlagde i år 2020 forslaget Pillar One, der krævede opførelse af henholdsvis en aktivitets- og en tærskeltest. Førstnævnte test inddeler digitale virksomheder i to kategorier, henholdsvis automatiserede digitale tjenesteydelser (ADS) eller forbrugerorienterede virksomheder (CFB), der vurderer om virksomheden er omfattet af reglen og sidstnævnte test foretager en globalindkomsttest der inddeler digitale virksomheder med en minimumsgrænse på 750 millioner EUR for omsætningen i henhold til om virksomheden omfattes reglen.²⁰⁶ I år 2023 udgiver OECD/G20 en ændring til *Tax Challenges Arising From Digitalisation – Report on Pillar One Blueprint*, der erstatter de tidligere nævnte kriterier, der er fastlagt.²⁰⁷ Opdateringen medfører at alle MNE med en indtægt på over 20 mia. EUR og en rentabilitetsgrad før skat på over 10 procent i stedet er omfattet af den nye beskatningsregel. Udvindings- og finanssektoren er ikke omfattet reglerne. OECD forventer at den nye opdatering af kriterierne i alt vil resultere i, at 100 MNE vil blive omfattet af Amount A.²⁰⁸ Opdateringen af anvendelsesområdet for Amount A kommer på baggrund af et bredere anvendelsesområde. Den højere indtægtstærskel end i 2020 modellen samt rentabilitetstærsklen, omfatter færre MNE, men mængden på det resterende overskud anses for at genere det samme omfang svarende til der tages i betragtning i 2020 modellen.²⁰⁹ Vurderes det at MNE er omfattet af Amount A ud fra det ovenstående, skal det afgøres om der er neksus i jurisdiktionen til beskatningsretten.

7.3.2 Nexsus-reglen

Begrebet *neksus* dækker over en sammenhæng, der skal være for et forretningssted som statuerer fast driftssted i eksempelvis Danmark, for at Danmark netop er tillagt beskatningsretten af dette forretningssted. På baggrund af den teknologiske udvikling opstår problematikker omkring beskatningsretten, og det vurderes, at beskatningsretten ikke længere udelukkende kan bestemmes via fysisk tilstedeværelse. I henhold til nuværende regler vil digitale selskaber, som er grænseoverskridende, der sælger varer og produkter via en hjemmeside over landegrænser, blive beskattet af overskuddet i det land, det har den fysiske tilstedeværelse. Med de nye neksus-regler forsøger OECD at tildele beskatningsretten til de lande hvor virksomhedens kunder og brugere er placeret, og dermed ikke ud fra virksomhedens eventuelle fysiske placering.

²⁰⁶ OECD/G20, Tax Challenges Arising from Digitalisation – Report on Pillar One Blueprint, 2020, s. 19-21

²⁰⁷ OECD/G20, Update to the Economic Impact Assessment of Pillar One

²⁰⁸ OECD/G20, Update to the Economic Impact Assessment of Pillar One, s. 9-15

²⁰⁹ OECD/G20, Update to the Economic Impact Assessment of Pillar One. s. 21-24

De implementerede neksus-regler søger efter at kunne ramme de store digitale virksomheder, som er grænseoverskridende. Reglerne bliver udarbejdet særskilt, så det bliver en særskilt bestemmelse, for at tage hensyn til allerede eksisterende bestemmelser, både skatteretligt og ikke skatteretligt. På denne måde vil neksus-reglerne ikke påvirke de allerede gældende regler for fast driftssted i OECD's modeloverenskomst artikel 5, og vil derfor fortsat fungere som på nuværende tidspunkt.

For at vurdere om en virksomhed bliver omfattet af den nye neksus-regel, skal den opfylde kriterierne oplistet i afsnit 7.3.1 *Scope*. Når der foreligger neksus, skyldes det at MNE har en skattemæssig tilknytning til jurisdiktionen, som medfører at jurisdiktionen har retten til at beskatte indkomsten der stammer herfra, hvis denne indkomst bidrager til den økonomiske velfærd i jurisdiktionen. Som beskrevet ovenfor er det kun de større virksomheder som bliver omfattet af de nye neksus-regler. For at fastlægge om hvorvidt der er neksus, skal der anvendes en neksus-test, og derefter skal indkomsten fra jurisdiktionen identificeres og måles jf. reglerne for bestemmelse af indtægtskilde.²¹⁰ Nexsus-reglen består af følgende, jf. OECD:

“Neksus-reglen er opfyldt for en periode, hvis indtægterne fra en omfattet koncern, der opstår i [en jurisdiktion] i henhold til [henvisning til artiklen om kilderegler] for perioden, er lig med eller større end [1 mio. EUR/250 tusind EUR]. Hvis perioden er kortere eller længere end tolv måneder, justeres beløbet [1 million EUR / 250 tusind EUR] proportionalt svarende til periodens længde.”²¹¹ (egen oversættelse)

Det fremgår af ovenstående citat at neksus-reglen består af to komponenter, hvor den ene skal fastlægge indkomsten fra jurisdiktionen, og den anden skal undersøge om indkomsten overstiger en fastsat markedsindkomsttærskel. Overstiger indkomsten den fastsatte markedsindkomsttærskel vurderes det, at der foreligger neksus mellem indkomsten og jurisdiktion, hvor indkomsten kan henføres til, hvilket medfører, at jurisdiktionen vil have retten til beskatning af overskuddet.

²¹⁰ OECD/G20, Tax Challenges Arising from Digitalisation – Report on Pillar One Blueprint, 2020, s. 65-70

²¹¹ OECD, Pillar One – Amount A: Draft Model Rules for Nexus and Revenue Sourcing, 2022

Markedsindkomsttærsklen for jurisdiktioner som har et BNP på under 40 milliarder EUR er sat til at være 250.000 EUR per år. For jurisdiktioner som har et BNP på over 40 milliarder EUR er defineret til at være en million per år.²¹² I differentieringen mellem de 250.000 EUR og en million tages det i betragtning hvornår en indkomst bidrager til jurisdiktionens økonomi, hvor beløbene indikerer at en indkomst i højere grad bidrager til en jurisdiktionens økonomi, med et lavere BNP set i forhold til en jurisdiktion med et højere BNP.

Det er ikke kun jurisdiktioner med en markedsindkomsttærskel på 12 måneder, der kan blive omfattet af neksus-reglen. Jævnfør det ovenstående citat skal der foretages tilpasning af markedsindkomsttærsklen i sammenhæng med tidsperioden. Derved kan neksus opstå selvom perioden hvor indtægten oppebæres enten er kortere eller længere end 12 måneder og indtægten ikke overstiger markedsindkomsttærsklen, da indtægten kan risikere at overstige markedsindkomsttærsklen når tidsperioden justeres, så tærsklen og perioden er proportionel.

7.3.3 Profitallokering

I forbindelse med etablering af neksus-reglen er det ligeledes relevant at vedtage nye regler for allokering af indkomsten. Der er implementeret en ny formel til at bestemme, hvor meget af skatten jurisdiktionerne har ret til. Profitallokeringen består af tre trin, hvoraf det første er en rentabilitetstærskel, der har til formål at isolere den resterende fortjeneste, der potentielt kan omfordeles og begrænse enhver interaktion mellem Amount A og aflønningen af de rutinemæssige aktiviteter. Denne tærskel er baseret på en fast procentsats på 10 procent og anvendes i henhold til skattegrundlaget for Amount A efter eventuelle fradrag.²¹³ En af årsagerne til at anvende en fast tærskel i stedet for en variabel procentsats er at reducere kompleksiteten og administrationen heraf.²¹⁴

Det andet trin er en omfordelingsprocent til at identificere en passende andel af restoverskuddet der kan allokeres til markedsjurisdiktioner under Amount A, som er skattegrundlag, der kan allokeres. Det er medvirkende til at sikre, at andre væsentlige faktorer som eksempelvis immaterielle handelsaktiver, kapital samt risiko forrentes og fordeles med restfortjenesten. For

²¹² OECD/G20, Update to the Economic Impact Assessment of Pillar One 2023, s. 9-11

²¹³ OECD/G20, Tax Challenges Arising from Digitalisation – Report on Pillar One Blueprint, 2020, s. 126-127

²¹⁴ OECD/G20, Tax Challenges Arising from Digitalisation – Report on Pillar One Blueprint, 2020, s. 126-127

at undgå at gøre dette trin komplekst vil dette skattegrundlag blive fastlagt gennem en forenklingsskonvention, som vil være en fast procentdel, som bliver gangen med restavancen.²¹⁵

Det tredje trin er en fordelingsnøgle til fordeling af det beregnede skattegrundlag, der kan allokere. Når beregningen for Amount A er afsluttet, skal dette overskud fordeles til de forskellige støtteberettigede markedsjurisdiktioner på grundlag af fordelingsnøglen. Her er fordelingen baseret på omfattende indtægter, der stammer fra hver støtteberettiget markedsjurisdiktion, der bestemmes ved anvendelse af reglerne i Pillar One om anvendelsesområde, tilknytning og indtægtskilder. Ofte bogføres indtægterne på bruttobasis eksklusiv skat og afgift i henhold til regnskabsstandarder. Anvendelsen af fordelingsnøglen varierer afhængigt af om formelen gennemføres ved hjælp af en fortjenestebaseret- eller en fortjenestegradsmetode. Findes skattegrundlaget for de enkelte markedsjurisdiktioner gennem den fortjenestebaseret metode, vil virksomhedens samlede fortjeneste inklusiv ikke-støtteberettiget jurisdiktioner blive multipliceret med den procentvise andel af aktiviteter MNE har i en given markedsjurisdiktion. Hvis skattegrundlaget skal udregnes ved fortjenestegradsmetoden, ganges fortjenestegraden med den givne indtægt fra markedsjurisdiktionen, der opfylder kravet indenfor scope. Begge metoder sikrer at Amount A fortjenesten, der kan henføres til indtægter fra ikke-støtteberettiget markedsjurisdiktioner, ikke allokere til andre støtteberettigede markedsjurisdiktioner, men forbliver beskattet under det eksisterende fortjeneste-allokeringsystem.²¹⁶

Sammenfattende er der behov for tretrins-formlen for at beregne størrelsen af det skattepligtige beløb i hver støtteberettiget markedsjurisdiktion. Her vil en fortjenestebaseret metode starte beregningen med skattegrundlaget for Amount A bestemt som fortjenesten, for eksempel en absolut fortjeneste på 10 mio. EUR, mens beregningen ved en fortjenestegradsmetode vil starte beregningen med skattegrundlaget for Amount A bestemt som en fortjenstmargen, eksempelvis en omsætning på 15 procent. Begge tilgange vil anvende fordelingsformlens tre trin på samme måde og dermed levere det samme kvantum af Amount A der er skattepligtig i hver markedsjurisdiktion. Selve administrationen af hver metode kan være varierende, eksempelvis

²¹⁵ OECD/G20, Tax Challenges Arising from Digitalisation – Report on Pillar One Blueprint, 2020, s. 127-128

²¹⁶ OECD/G20, Tax Challenges Arising from Digitalisation – Report on Pillar One Blueprint, 2020, s. 128-129

i forhold til valutaveksling. Disse praktiske forskelle er medvirkende til at danne grundlaget for valget af den mest hensigtsmæssige metode til beregning og allokering af Amount A.²¹⁷

Tabel 2 - Profitallokering for Selskab G

Markedsjurisdiktioner, BNP	Fortjenestegradsmetode, aktivitet %	Fortjenestebaseret metode, aktivitet EUR	Betingelser opfyldt?
Polen, 654 mia. EUR	1%	150.000	Nej BNP > 40 Mio EUR Aktivitet < 1.000.000 EUR
Estland, 37,95 mia. EUR	6%	900.000	Ja BNP < 40 Mio EUR Aktivitet > 250.000 EUR
Tyskland, 3.867 mia. EUR	37%	5.550.000	Ja BNP > 40 Mio EUR Aktivitet > 1.000.000 EUR
Frankrig, 2.351 mia. EUR	56%	8.400.000	Ja BNP > 40 Mio EUR Aktivitet > 1.000.000 EUR
SUM	100%	15.000.000	

Kilde: Egen tilvirkning²¹⁸

Af ovenstående tabel fremgår et eksempel med måden hvorpå profitallokering foretages, med henholdsvis fortjenestegrads- og fortjenestebaseret metoden. Der er i tabellen taget udgangspunkt i fire markedsjurisdiktioner, Polen, Estland, Tyskland og Frankrig, hvor Virksomhed G har dens aktiviteter. Virksomheden er hjemmehørende i Tyskland. Fortjenestegradsmetoden viser den procentdel som aktiviteten i hver markedsjurisdiktion udgør af den samlede fortjeneste i Virksomhed G, hvoraf det fremgår at aktiviteten udgør en procent af fortjenesten i Polen. Derimod viser den fortjenestebaseret metode fortjenesten som aktiviteten udgør, der i Polen er 150.000 EUR. Som forklaret i afsnit 7.3.2 *Nexus-reglen* skal det undersøges om der foreligger nexus af beskatningsretten i den enkelte jurisdiktion, der

²¹⁷ OECD/G20, Tax Challenges Arising from Digitalisation – Report on Pillar One Blueprint, 2020, s. 129

²¹⁸ Stastia, Estonia, Gross domestic product (GDP) in current prices from 1999 to 2029, 2022 og Statista, Economy of Poland - statistics & facts, 2022 og Statista, Gross Domestic Product (GDP) of France from 2008 to 2022, 2022 og Statista, Germany, Gross domestic product (GDP) from 2010 to 2022, 2022

vurderes ud fra markedsindkomsttærsklen, som beregnes ud fra om BNP'et er over eller under den fastsatte grænse, samt om aktiviteten bidrager til jurisdiktionens økonomi. Her viser tabellen, at tre ud af fire markedsjurisdiktioner opnår retten til beskattningen af overskuddet. Aktiviteten i Polen, der ikke er omfattet af tærsklen, beskattes i domicillandet Tyskland.

I forbindelse med udarbejdelsen af aftalen er der ikke enighed omkring om formelen skal omfatte en differentieringsmekanisme, angående om komponenterne i trinmodellen skal anvendes under alle omstændigheder eller om visse variationer i trin et og to bør anvendes til at forøge eller formindske størrelsen af den fortjeneste der omfordes til markedsjurisdiktionerne for visse forretningsaktiviteter. Ligeledes er der hverken enighed angående de politiske fordele ved disse variationer eller deres gennemførlighed i henhold til et teknisk perspektiv, hvorfor udestående spørgsmål om jurisdiktionel segmentering stadig forekommer.²¹⁹

7.4 Eksempel ved anvendelse af Pillar One

Der er tidligere gennemgået flere eksempler for at belyse, hvordan den nuværende lovgivning regulerer digitale virksomheders foretag. Idet reglerne for Pillar One endnu ikke er vedtaget, foreligger der ikke retspraksis på området, der kan påvise effekten og anvendelsen heraf. Derfor vil et tidligere praktisk eksempel gennemgås for at illustrere hvilken effekt Pillar One har og hvordan virksomheden bliver berørt efter implementeringen af løsningsforslaget. Det kommende eksempel vil dermed tage udgangspunkt i afgørelsen SKM 2011.828.SR.

Sagen handler om en udenlandsk Virksomhed A der tilbyder forskellige former for onlinespil via internettet. Selskabet er hjemmehørende og har hovedkontor i X-land, hvor også hovedaktiviteterne samt alle beslutninger træffes. Den udenlandske virksomhed ønsker at udbyde spil i Danmark og ansøger derfor Spillemyndigheden efter en spillelicens. Virksomhed A har ikke planer om at blive etableret fysisk i Danmark, hvorved serveren med den danske website er placeret udenfor Danmark. Herfra vil alt foregå fra A's server i X-land, herunder kundens spillekonto, indskud og hævnninger. Til trods for aktiviteten i landet afgør Skatterådet, at virksomheden ikke statuerer fast driftssted på baggrund af, at onlinespillet opbevares i X-land, jf. OECD's modeloverenskomst artikel 5, stk. 1. For at virksomheden bliver omfattet Amount A reglen skal kriteriet for at have en indtægt på over 20 mia. EUR og en rentabilitetsgrad på over 10 procent før skat være opfyldt. Idet virksomheden er anonymiseret

²¹⁹ OECD/G20, Tax Challenges Arising from Digitalisation – Report on Pillar One Blueprint, 2020, s. 129-131

i afgørelsen, er der ikke forudsætninger for at undersøge forholdene nærmere, hvorfor det antages at virksomheden opfylder det førnævnte kriterium.

Skatterådet bekræftede spørgeren i, at der ikke ville blive etableret fast driftssted i Danmark, grundet den manglende fysiske tilstedeværelse, jf. OECD's modeloverenskomst. Implementeringen af den nye neksus-regel fordeler i stedet beskatningen ud fra hvor virksomheden har dens forretningsaktiviteter og tjener overskuddet. For at fastlægge fordelingen foretages neksus-testen der først fastlægger indkomsten fra jurisdiktionen, i Danmark, og derefter undersøges det om indkomsten overstiger den fastsatte markedsindkomsttærskel, der for jurisdiktioner som har et BNP på under 40 milliarder EUR er sat til at være 250.000 EUR per år og for jurisdiktioner som har et BNP på over 40 milliarder EUR er defineret til at være en million per år.²²⁰ Såfremt Virksomhed A's indkomst overstiger den fastsatte markedsindkomsttærskel og derved har en signifikant økonomisk tilstedeværelse, tildeles Danmark beskatningsretten. Derefter skal der foretages en profitallokering ved hjælp af trin-modellen for at afgøre hvor stor en andel der kan tildeles jurisdiktionen, som igennem neksus-reglen har fået tildelt beskatningsretten, der udføres gennem den tidligere nævnte tretrinsmodel.

Med implementeringen af Amount A reglerne vurderes det, at Virksomhed A bliver skattepligtig i Danmark. Anvendelsen af det nye regelsæt for digitale virksomheder vil medføre en ændring i forhold til fordelingen af skatten, hvor omkring 20 milliarder EUR uddelegeres til de enkelte markedsjurisdiktioner hvor kunderne og forbrugerne er placeret, hvorfor ændringen anses fordelagtig for jurisdiktionerne.²²¹

7.5 Vurdering af forslaget

Som beskrevet tidligere i afhandlingen opstår problemstillingen ved statuering af fast driftssted for digitale selskaber, idet der kræves fysisk tilstedeværelse for statuering, jf. OECD's modeloverenskomst. Dette fremgår i afsnittet 6. *Beskatning af digitale selskaber*, hvor det analyseres at digitale selskabsformer ikke opfylder kravet i OECD's modeloverenskomst artikel 5. Implementeringen af Pillar One har til formål at regulere beskatningen af digitale

²²⁰ OECD/G20, Update to the Economic Impact Assessment of Pillar One 2023, s. 9-13

²²¹ OECD/G20, Inclusive Framework releases new multilateral convention to address tax challenges of globalisation and digitalisation, 2023

selskaber, hvorved kravet om fysisk tilstedeværelse ikke er gældende, men derimod krav om en signifikant økonomisk tilstedeværelse i jurisdiktionerne.

Pillar One medfører både fordele og ulemper for jurisdiktionerne, hvoraf en fordel er, at overskuddet uddelegeres til de jurisdiktioner, det digitale selskabs aktiviteter forekommer i, som et resultat ved implementering af neksus-reglen. Omvendt vil nogle jurisdiktioner, i takt med anvendelsen af Pillar One, miste en skattemæssig indtægt i forbindelse med omfordelingen af overskuddet. Danmark er blandt de lande, der vil miste skattemæssig indkomst ved implementeringen, idet indkomsten beskattes efter de markedsjurisdiktioner hvor virksomheden har den største økonomiske aktivitet. Grundet de nuværende regler har Danmark som konsekvens oplevet dette ved at tabe 6,9 mia. DKK i selskabsskat i år 2016 fordi MNE sender deres overskud ud af landet, for at slippe for landets høje beskatning.²²² Derudover vil implementeringen af Pillar One have negativ indvirkning på eksportlande, idet reglen medfører, at beskatningsretten allokeres de lande, hvor indtjeningen generes.

Pillar One bliver gældende for de jurisdiktioner, der har tilkendegivet den kommende lovgivning, og dermed ikke er en regulering globalt. Det kan medvirke til en ulige fordeling på markedet, der ødelægger formålet med at udarbejde gennemsigtige regler, der forfordeler jurisdiktioner. Det medfører, at virksomheder har mulighed for at forblive i lande, der ikke er reguleret af Pillar One, og dermed undgå beskatning.

Det kan diskuteres om den fastsatte grænse i forhold til virksomheders gennemsnitlige omsætning på 20 mia. EUR samt rentabilitetsgrad på 10 procent for virksomhedens indkomst er for høj, hvorfor det anses problematisk at Pillar One har til hensigt at løse de skattemæssige udfordringer for større MNE. Den fastsatte grænse kan medføre en risiko for at digitale virksomheder forsøger at tilpasse indkomsten og dermed sørge for at omsætningen ikke overstiger tærskelværdien. Dette effektueres ved at digitale selskaber spreder indtægterne over flere enheder eller ved at begrænse indtægtsgenereringen i enkelte markedsjurisdiktioner, for at undgå beskatning i lande hvor skatteprocenten er højere. Dette vil således fortsat kunne medføre en ulige fordeling af skatteindtægten i jurisdiktionerne og dermed ikke løse den skattemæssige problemstilling i fremtiden.

Derudover vil ændringen af grænsen, fra aktivitets- og tærskeltesten til ovenstående tiltag i forhold til virksomhedens gennemsnitlige omsætning samt rentabilitetsgrad, medføre at

²²² Tænkertanken Europa, EU klar til at kickstarte arbejdet med en digital skat, hvis OECD fejler, 2019

alle MNE reguleres af implementeringen, såfremt landet virksomheder opererer i har accepteret forslaget. Ulempen ved dette er, at digitale virksomheder specifikt mangler reguleringer til, hvordan disse beskattes bedst muligt og mest retfærdigt. En fordel ved at det ikke udelukkende omhandler digitale selskaber er, at den teknologiske og digitale proces fortsat er i udvikling, hvorfor flere virksomheder bliver digitale og dermed fremadrettet vil regulere flere virksomheder.

Selvom OECD vurderer at ændringen medfører, at omsætningen der samlet beskattes, er lige så stor, som med den tidligere aktivitets- og tærskeltest, anses dette ikke for retvisende. Formålet med Pillar One burde ikke nødvendigvis være at få genereret flere skattekroner, men mere at skatten fordeles retfærdigt og korrekt mellem jurisdiktionerne. Derudover vil den høje grænse medføre, at mange virksomheder ikke bliver omfattet af reguleringen. Det anses problematisk, når det i tidligere afsnit erfares at mange virksomheder ikke ender med at have beskatningsretten i Danmark. Grænsen for indkomsten medfører, at små- og mellemstore virksomheder ikke omfattes af Amount A, hvorfor OECD's modeloverenskomst fortsat er gældende for virksomheder, der ikke opfylder kriteriet for omsætningen. Dette anses for noget af en udfordring, da skatten dermed fremadrettet for mange jurisdiktioner ikke fordeles, idet OECD's modeloverenskomst ikke er udarbejdet til at regulere digitale selskaber. Derfor vil små- og mellemstore virksomheder fortsat falde uden for loven, til trods for at de ikke skattemæssigt bidrager lige så meget, som store virksomheder. Derfor kan OECD med fordel sænke grænsen betydeligt for på den måde at omfatte alle digitale virksomheder, der i forvejen ikke omfattes. Fordelen ved dette er, at der bliver en overordnet regulering for alle, som gør det mere gennemsigtigt og besværligt for virksomheder at omgås regler for at anvende jurisdiktioner med en lavere skattesats. En generel ulempe er, at den skattemæssige fordeling ved anvendelse af Pillar One er administrativt tung og krævende for virksomheden såvel som jurisdiktionerne. Derfor vil det nuværende forslag være en fordel for jurisdiktionerne, idet et begrænset antal skatteberegninger skal foretages. Samtidig vil OECD udarbejde en målrettet løsning, så den minimerer eftervirkningsomkostningerne for skatteyderne og administrationen af de nye regler, og gøre regelsættet håndterbart for jurisdiktionen. Ideen anses for at være fornuftig, men virker ikke realistisk udførlig uden omkostninger, oplæring og klare retningslinjer. Til trods for at Pillar One meddeler, at det er jurisdiktionen, som står for den administrative byrde, anses det ligeledes uundgåeligt for virksomheden at blive administrativt krævende. Jurisdiktionen skal have et målbart grundlag til vurdering heraf og derefter have eksakte regnskaber at foretage kalkulationer ud fra. Grænsen for beskatningen bidrager

naturligvis til, at de administrative omkostninger ikke i sidste ende overstiger beskatningsgrundlaget, hvorfor en grænse isoleret set giver mening. Men uanset den tunge administrative byrde, vil implementeringen af denne lov stadig medføre et hul for små- og mellemstore virksomheder, under den fastsatte grænse.

Et muligt tiltag for at gøre Pillar One mere gennemsigtig og fordelagtigt for alle virksomheder, såvel som jurisdiktioner er at nedsætte eller fjerne tærsklen, så alle MNE bliver reguleret, idet andre regler, som SEL og OECD's modeloverenskomst, ikke regulerer som de burde. I tiltaget kunne der fastsættes en bagatelgrænse, der ikke medtager de små virksomheder, hvor den administrative byrde vil blive for omfattende og økonomisk tung.

8. Konklusion

Denne afhandling er udarbejdet med henblik på at undersøge hvilke problematikker der er opstået ved den stigende digitalisering i forhold til at determinere fast driftssted for digitale selskaber, samt hvordan et muligt løsningsforslag kan udarbejdes for at tage de nye forretningsmodeller, der er opstået gennem den teknologiske udvikling, i betragtning.

Det fastslås at udfordringen opstår i at begrebet fast driftssted jf. OECD's modeloverenskomst artikel 5 fastlægges ud fra en fysisk tilstedeværelse, hvor kriteriet er, at virksomheden skal have en fysisk tilknytning til landet, før der bliver udløst skattepligt i kildelandet. Denne udformning af lovgivningen viser ikke at være tilstrækkelig nok til at omfavne digitale selskaber, da det på nuværende tidspunkt er muligt at operere i mange lande uden at have en fysisk tilstedeværelse, og dermed undgå at statuere fast driftssted. Den manglende fysiske tilstedeværelse ved digitale selskaber gør det muligt for virksomhederne at generere en indtægt og stadig undgå beskatning af indkomsten i kildelandet, på trods af den økonomiske aktivitet.

Det er fremvist at digitale selskaber anvender servere i forbindelse med deres aktiviteter, og i nogle tilfælde kan statuere fast driftssted. Det første eksempel på dette er servere placeret i Danmark, men som har en udenlandsk ejer, hvorved det er et krav at disse har kontrol over serveren, for at denne kan statuere fast driftssted i Danmark. Er serveren derimod lejet eller leaset, er det tilmed afgørende at virksomheden har ansvaret for vedligeholdelsen og opfylder de resterende krav i OECD's modeloverenskomst artikel 5, stk. 1 angående fast i tid og sted samt virksomhedsudøvelse. I nogle tilfælde kan serveren være lejet eller leaset gennem en koncernintern hostingaftale. Herunder er det ikke tilstrækkeligt at selskabet indgår i et koncernforhold for at serveren kan statuere fast driftssted, da et datterselskab anses som værende en selvstændig juridisk enhed, hvorfor der på trods af virksomhedens relation gennem koncernen gælder samme regler som ved eje, leje og leasing angående råderetten og det primære kriterium. Fælles for de tre scenarier er, at det ligeledes skal vurderes, hvorvidt disse servere udgør en forberedende eller hjælpende karakter, da dette ikke vil statuere fast driftssted. Det kan ligeledes udledes at udfordringen er, at virksomheder i høj grad kan påvirke, hvorvidt deres brug af servere, skal medføre et fast driftssted udenfor domicillandet, samt at kildelandet ikke får beskatningsretten af de aktiviteter der foregår i landet. I forbindelse med hvornår et varelager statuerer fast driftssted, opstår en udfordring i at virksomheden kan påvirke kriteriet om et betydeligt antal ansatte, idet der endnu ikke findes praksis til at afgøre definitionen

betydelig og giver derfor anledning til subjektiv fortolkning. Ved anvendelse af salgsagenter fremgår der ingen problemstilling som følge af den stigende digitalisering, da det afgørende er, om salgsagenten er afhængig af virksomheden. Dertil fastslås det at hjemmekontor ikke medfører problemstillinger i forhold til digitale selskaber, men blot er en stigende tendens, der forekommer i takt med at det for medarbejdere er muligt at arbejde i alle lande, hvilket gør det muligt at virksomheden statuerer fast driftssted udenfor domicillandet.

På baggrund af caseanalysen konkluderes det at kriterier for beskatningen af digitale virksomheders aktivitet er uklare, hvorfor OECD har udarbejdet Pillar One, som et muligt løsningsforslag til at imødekomme udfordringen ved fast driftsstedsbegrebet. Pillar One har til formål at etablere en ny beskatningsret for MNE, herunder grænseoverskridende digitale selskaber. Pillar One omfatter kun virksomheder med en indtægt der overstiger 20 mia. EUR og en rentabilitetsgrad før skat på over 10 procent, hvorfor små- og mellemstore virksomheder fortsat falder uden for lovgivningen. Det kan således konkluderes at Pillar One kun er tilstrækkelig i et vist omfang og derfor burde OECD ligeledes implementere regelsæt med lav eller ingen grænse, så alle virksomheder omfattes af lovgivning der fordeler skatten korrekt mellem jurisdiktionerne.

9. Litteraturliste

Bøger

Blume, Peter: Retssystemet og juridisk metode, 4. udgave, Djøf Forlag 2020

Bolander, Jane; Madsen, Liselotte; Laursen, Anders Nørgaard; Langhave, Inge: Lærebog om indkomstskat, 20. udgave, Djøf Forlag 2023

Larsen, Anders; Rasmussen, René Yssing: Juridisk metode for revisorer, 1. udgave, Djøf Forlag 2022

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

Michelsen, Aage; Dalgas, Anja Svendgaard; Laursen, Anders Nørgaard: International Skatteret, 4. udgave, Karnov Group 2017

Munck-Hansen Carsten: Retsvidenskabsteori, 3. udgave, Djøf forlag 2022

Dansk lovgivning

Lov nr. 149 af 10. april 1922 om Indkomst- og Formueskat til staten (Statsskatteloven)

Lov nr. 160 af 05. juni 1953 om Danmarks Riges Grundlov (Grundloven)

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

Lov nr. 945 af 23. november 1994 om ophævelse af lov om indgåelse af overenskomster med fremmede stater til undgåelse af dobbeltbeskatning m.v. (Dobbeltbeskatningsloven)

Lov nr. 1835 af 8. december 2020 om ændring selskabsskatteloven og forskellige andre love

Lovbekendtgørelse nr. 42 af 13. januar 2023 om påligningen af indkomstskat til staten (Ligningsloven)

Lovbekendtgørelse nr. 193 af 02. marts 2016 om aftaler og andre retshandler på formuerettens område (Aftaleloven)

Lovbekendtgørelse nr. 700 af 20. april 2021 om beskatning af fonde og visse foreninger (Fondsbeskatningsloven)

Lovbekendtgørelse nr. 1241 af 22. august 2022 om selskabsskatteloven (Selskabsskatteloven)

Lovbekendtgørelse nr. 1284 af 14. juni 2021 om indkomstskat for personer m.v. (Personskatteloven)

Lovbekendtgørelse nr. 1330 af 20. november 2021 om Kildeskatteloven (Kildeskatteloven)

Domme og afgørelser

SKM2008.844.SR

SKM 2011.828.SR

SKM.2015.369.SR

SKM2016.188.SR

SKM2019.185.ØLR

SKM2019.647.SR

SKM2020.208.SR

SKM2020.298.SKTST

SKM2021.252.LSR

SKM.2021.670.SR

SKM2022.7.SR

SKM2022.250.SR

SKM2022.293.SR

SKM2022.357.SR

SKM2023.178.SR

TfS1989.165LSR

TfS1996.619LSR

TfS.1998.556.LSR

Juridisk vejledning 2024-1

C.D.1.2.2 Erhvervsvirksomhed med fast driftssted her i landet

C.F.8.2.1 Overordnet om modeloverenskomsten

C.F.8.2.2.5.1 Generelt om fast driftssted

C.F.8.2.2.5.4 Tjenesteydelser og E-handel

C.F.8.2.2.23.3 Creditlempelse

C.F.9.2.17.2.1 Rusland - DBO'ens baggrund, formål og historik

D.A.3.1.4.2.2 Hobbyvirksomhed

International lovgivning

Modeloverenskomst af 1992 til overenskomst til undgåelse af dobbeltbeskatning, for så vidt angår indkomst- og formueskatter, 2014

Modeloverenskomst til overenskomst til undgåelse af dobbeltbeskatning for så vidt angår indkomst- og formueskatter 21. november 2017 (OECD's modeloverenskomst)

OECD's kommentar til artikel 5 om definitionen af fast driftssted, 2017

Internetkilder

Beskæftigelsesministeriet (2024), OECD, Lokaliseret d. 13. marts 2024 på
<https://bm.dk/arbejdsomraader/arbejdsvilkaar/internationalt-samarbejde/oecd/>

Danmarks Statistik (2023), Digitalisering, Lokaliseret d. 20. maj 2024 på

<https://www.dst.dk/da/Statistik/temaer/digitalisering>

Danmarks Statistik (2021), Hjemmearbejde fordoblet i 2020, Lokaliseret d. 10. april 2024 på

<https://www.dst.dk/da/Statistik/nyheder-analyser-publ/nyt/NytHtml?cid=32435>

Danmarks Statistik (2017), Hvor højt er det høje danske skattetryk?, Lokaliseret d. 02. marts

2024 på <https://www.dst.dk/da/Statistik/nyheder-analyser-publ/rigsstat-klumme/2017/2017-06-08-hvor-hoejt-er-det-hoeje-danske-skattetryk>

Dansk Industri (2023), 42 millioner arbejder hybridt i Europa, Lokaliseret d. 15. maj 2024 på

<https://www.danskindustri.dk/di-business/arkiv/nyheder/2023/8/42-millioner-mennesker-arbejder-hybridt-i-europa/>

KMPG (2022), Inclusive Framework BEPS Agreement, Lokaliseret d. 17. maj 2024 på

<https://kpmg.com/xx/en/home/insights/2022/03/inclusive-framework-beps-agreement-14-march-2022.html>

OECD (2024) Action 1 Tax Challenges Arising from Digitalisation, Lokaliseret d. 10. marts

2024 på <https://www.oecd.org/tax/beps/beps-actions/action1/>

OECD (2024), Action 7 Permanent establishment status, Lokaliseret d. 10. marts 2024 på

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

OECD (2024), Action 15 Multilateral Instrument, Lokaliseret d. 10. marts 2024 på

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

OECD (2024), BEPS Actions, Lokaliseret d. 10. marts 2024 på

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

OECD (2023), OECD/G20 Inclusive Framework releases new multilateral convention to address tax challenges of globalisation and digitalisation, Lokaliseret d. 20 maj 2024 på

<https://www.oecd.org/tax/beps/inclusive-framework-releases-new-multilateral-convention-to-address-tax-challenges-of-globalisation-and-digitalisation.htm>

OECD (2024), What is BEPS?, Lokaliseret d. 10 marts 2024 på

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

Statista (2022), Economy of Poland - statistics & facts, Lokaliseret d. 27 maj 2024 på <https://www.statista.com/topics/8976/economy-of-poland/#topicOverview>

Statista (2022), Estonia: Gross domestic product (GDP) in current prices from 1999 to 2029, Lokaliseret d. 27 maj 2024 på <https://www.statista.com/statistics/375199/gross-domestic-product-gdp-in-estonia/>

Statista (2022), Germany: Gross domestic product (GDP) from 2010 to 2022, Lokaliseret d. 27 maj 2024 på <https://www.statista.com/statistics/295444/germany-gross-domestic-product/>

Statista (2022), Gross Domestic Product (GDP) of France from 2008 to 2022, Lokaliseret d. 27 maj 2024 på <https://www.statista.com/statistics/469624/france-gdp/>

Øvrige kilder

Andersen, Kim Normann; Damsgaard, Jan: Analysemodel til segmentering af digitale virksomheder, Copenhagen Business School for Erhvervsstyrelsen 2014

Cirkulære nr. 129 af 4. juli 1994 om personskatteloven

Easen, Elike; Bunn, Daniel: Digital Services Taxes in Europe, Tax Foundation, 2021

Laursen, Anders Nørgaard: Entreprisevirksomhed og fast driftssted, Juridisk institut, Aarhus Universitet 2014

Laursen, Anders Nørgaard: Fast driftsstedsbegrebet i intern dansk ret og betydningen af 2017-opdateringen af OECD's modeloverenskomst, Juridisk institut, Aarhus Universitet 2019

Laursen, Anders Nørgaard: Fast driftssted og hjemmekontorer, Juridisk institut, Aarhus Universitet 2022

Laursen, Anders Nørgaard: Nye regler om fast driftssted i dansk ret, Juridisk institut, Aarhus Universitet 2021

Laursen, Anders Nørgaard: Ændringer af fast driftssteddefinitionen afledt af BEPS-projektet, Juridisk institut, Aarhus Universitet 2018

Loft, Peter: Har vi behov for dobbeltbeskatningsoverenskomster, Skat Udland, 2000

Marcuslund, Katja; Parking, Nicholas; Erhvervsstyrelsen: Den digitale virksomhed- Syv arketyper, Erhvervs- og vækstministeriet 2014

OECD: Action Plan on Base Erosion and Profit Shifting, 2013

OECD/G20: Addressing the Tax Challenges of the Digital Economy, OECD Publishing, 2015

OECD: A roadmap toward a common framework for measuring the digital economy, 2020

OECD: Pillar One – Amount A: Draft Model Rules for Nexus and Revenue Sourcing, 2022

OECD/G20: Update to the Economic Impact Assessment of Pillar One, 2023

OECD/G20, Update to Pillar One timeline by the OECD/G20 Inclusive Framework on BEPS, 2023

OECD/G20: Tax Challenges Arising from Digitalisation – Report on Pillar One Blueprint, 2020

OECD/G20: Tax Challenges Arising from Digitalisation of the Economy – Global Anti-Base Erosion Model Rules (Pillar Two), 2021

OECD/G20: Tax Challenges Arising from Digitalisation –Interim Report, 2018

OECD: Model Tax Convention on Income and on Capital, 2017

Oluwatosin, Haroon Shakirat: Client-Server Model, School of Computing University Utara, Malaysia 2014

Tænketanken Europa: EU klar til at kickstarte arbejdet med en digital skat, hvis OECD fejler, 2019