



Fast driftssted i en digital økonomi

Specialeafhandling | Aalborg Universitet

Line Marie Dreyer Andersen

Line Møller Pedersen Randrup

Dato: 3. juni 2024



AALBORG UNIVERSITET

Titel:	Fast driftssted i en digital økonomi
Fagmodul:	Specialeafhandling
Fagområde:	International skatteret
ECTS:	30 ECTS
Deltagere:	Line Marie Dreyer Andersen Line Møller Pedersen Randrup
Vejleder:	Anders Larsen
Sidetæl:	73
Anslag:	175.350
Afleveringsdato:	3. juni 2024

Abstract

This dissertation conducts an analysis of the rules regarding permanent establishments as outlined in Article 5 of the OECD's Model Tax Convention on Income and on Capital. These rules are crucial for ensuring that income is taxed in the jurisdiction where it contributes to economic activity. However, digital companies often generate income without the need for physical assets, complicating the application of traditional tax rules.

The global economy has undergone significant digitization in recent years, with businesses increasingly establishing a digital presence. Technological advancements have made it easier for companies to operate across borders without a physical presence, allowing them to be based in one jurisdiction while generating income in others. Consequently, the digital economy challenges the concept of permanent establishment, as digital companies often create value without a physical presence, leading to an unfair distribution of tax revenues.

The OECD and the EU are working to modernize the definition of permanent establishment to include digital activities, ensuring that taxation rights are allocated to the jurisdictions where economic value is created, even without a physical presence.

In conclusion, the current definition of permanent establishment is inadequate for taxing digital companies. There is a need to expand the concept to include digital and economic presence to address the challenges posed by the digital economy.

Indholdsfortegnelse

Forkortelser	1
1 Indledning	1
1.1 Problemformulering.....	2
1.2 Afgrænsning	2
2 Metode	4
2.1 Den retsdogmatiske metode	4
2.2 Retskilder	4
2.2.1 Danske retskilder	5
2.2.2 OECD's fortolkningsbidrag.....	5
2.2.3 EU-retskilder	6
2.3 Afhandlingens struktur	8
3 Gældende retstilstand	10
3.1 Dansk hjemmel til beskatning	10
3.2 Fast driftssted	12
3.2.1 Det primære driftsstedskriterium.....	13
3.2.2 Det sekundære driftsstedskriterium	19
3.3 EU-retten.....	22
4 Digital økonomi	24
4.1. Karakterisering af den digitale økonomi	24
4.1.1 OECD's karakteristika for digitale virksomheder og forretningsmodeller	25
4.1.2 Fast driftssted for digitale virksomheder.....	28
4.2 Digitale faste driftssteder i praksis	31
4.3 Gældende retstilstand for digitale virksomheder.....	34
5 Fremtidig beskatning af digitale virksomheder	36
5.1 OECD's BEPS-projekt.....	37
5.2 Pillar I.....	38
5.2.1 Amount A	39
5.2.2 Sammenfatning.....	49
5.3 EU-direktivforslag	51
5.3.1 Direktivforslag 1	52

5.3.2 Direktivforslag 2.....	56
5.3.3 Sammenfatning.....	60
6 OECD's løsningsforslag vs. EU-direktivforslag	62
<i>6.1 Ændret retstilstand efter OECD og EU's løsningsforslag</i>	<i>64</i>
6.1.1 SKM2015.369.SR.....	64
6.1.2 SKM2019.643.SR.....	67
6.1.3 Sammenfatning.....	70
7 Konklusion	71
Litteraturliste.....	73

Forkortelser

BEPS	Base Erosion and Profit Shifting
CIR	Cirkulære
EU	Den Europæiske Union
EU-direktivforslag 1	KOM (2018) 147, Forslag til Rådets Direktiv om regler vedrørende selskabsbeskatning af en væsentlig digital tilstedeværelse.
EU-direktivforslag 2	KOM (2018) 148, Forslag til Rådets Direktiv om et fælles system for en skat på indtægter fra levering af visse digitale tjenester.
LSR	Landsskatteretten
OECD	Organization for Economic Co-operation and Development
SEL	Selskabsskatteloven
SKM	Skatteministeriet
SL	Statsskatteloven
SR	Skatterådet
TEU	Traktaten om Den Europæiske Union
TEUF	Traktaten om Den Europæiske Unions Funktionsmåde
TfS	Tidsskrift for Skatter og Afgifter

1 Indledning

Den globale økonomi har de seneste år gennemgået en omfattende digitalisering, hvor virksomheder med digital tilstedeværelse og digitale forretningsaktiviteter er blevet mere fremtrædende. Den teknologiske udvikling har skabt en ny virkelighed, hvor det er blevet betydeligt lettere for virksomheder at udføre grænseoverskridende forretningsaktiviteter uden behov for fysisk tilstedeværelse. Virksomheder har derved mulighed for at etablere sig i én jurisdiktion og samtidig generere indkomst fra aktiviteter i andre jurisdiktioner. Hermed vil virksomheder kunne udnytte de forskelle, der er i landes selskabsbeskatning, for derved at minimere eller helt undgå beskatning af deres indkomst ved at etablere sig i jurisdiktioner med lav eller ingen selskabsskat.¹

Beskatningsretten fastlægges ved anvendelse af reglerne om fast driftssted, som definerer, hvornår en virksomhed anses for at have tilstrækkelig tilknytning til en bestemt jurisdiktion. Disse regler sikrer, at indkomst beskattes, hvor de økonomiske aktiviteter faktisk finder sted, og hvor værdien generes. Dette princip er uafhængigt af, hvor virksomheden anses for skattemæssigt hjemmehørende.²

Udviklingen i den digitale økonomi udfordrer det nuværende internationale skattesystem, der er baseret på eksistensen af et fast driftssted som grundlag for et lands ret til beskatning af virksomheder. Digitale virksomheder opererer ofte uden fysisk tilstedeværelse i de lande, hvor de skaber værdi, hvilket resulterer i en uoverensstemmelse mellem de nuværende regler og beskatning af digitale virksomheder. Eftersom de nuværende regler ikke tilstrækkeligt formår at omfatte værdiskabelsen i den digitale økonomi, kan der stilles spørgsmål om, hvorvidt beskatningsreglerne bør revideres for bedre at afspejle nutidens økonomi.³

Denne globale udfordring er anerkendt af både EU og OECD, der arbejder på at indføre en fælles international løsning gennem direktivforslag og BEPS-projektet. Disse initiativer har til formål at modernisere princippet om skattemæssigt fast driftssted, og derigennem tilpasse beskatningsretten til den digitale økonomis udvikling, hvor økonomisk værdi ikke nødvendigvis skabes gennem fysisk tilstedeværelse.⁴

¹ Forslag til Rådets Direktiv om regler vedrørende selskabsbeskatning af en væsentlig digital tilstedeværelse, 2018, s. 1-4.

² Jane Bolander & Liselotte Madsen m.fl. Lærebog om indkomstskat, 20. udg., s. 887-888.

³ OECD, Tax Challenges Arising from Digitalisation – Interim Report 2018, s. 3-4.

⁴ Forslag til Rådets Direktiv om regler vedrørende selskabsbeskatning af en væsentlig digital tilstedeværelse, 2018, s. 1-4.

1.1 Problemformulering

Med afsæt i indledningen er formålet med denne afhandling at undersøge, om udviklingen i den digitale økonomi påvirker definitionen på fast driftssted. Dette leder frem til følgende problemformulering:

Hvordan påvirker den stigende digitalisering reglerne for fast driftssted, og hvordan håndteres de skattemæssige udfordringer, der opstår som følge heraf?

1.2 Afgrænsning

I forbindelse med udarbejdelsen af den nærværende afhandling, vurderes det relevant at supplere de indledende overvejelser med en henholdsvis negativ og positiv afgrænsning. Denne afgrænsning skal præcisere, hvad der udgør det primære fokus i afhandlingen. I det følgende vil de overordnede afgrænsningsområder blive systematisk gennemgået med det formål at give læseren en klar forventning om den videre analyse og konklusion.

I nærværende afhandling er hovedfokus på de bestemmelser, der regulerer beskatningen af digitale virksomheders grænseoverskridende aktiviteter. Som følge heraf afgrænses afhandlingen fra beskatningsreglerne vedrørende aktiviteter, der ikke strækker sig over landegrænser samt fra varer og tjenesteydelser, som ikke falder ind under kategorien af digitale produkter. Samtidig afgrænses undersøgelsesområdet til at omfatte dansk beskatning af kapitalselskaber, hvor fokus er på de elementer, der har relevans for reguleringen af fast driftssted.

Afhandlingens problemstilling søges besvaret med udgangspunkt i OECD's modeloverenskomst artikel 5 samt kommentarerne hertil, der anvendes til at analysere den gældende retstilstand for begrebet fast driftssted. Derudover vil andre artikler fra modeloverenskomsten ligeledes i et begrænset omfang inddrages for at give kontekst, eftersom disse anses for relevante til forståelsen af emnet.

Ved anvendelsen af OECD's modeloverenskomst vil både det primære- og sekundære driftsteds-kriterium blive belyst, dog med undtagelse af artikel 5, stk. 3. Denne artikel er kendt som entreprisereglen, og er derfor fravalgt, eftersom den ikke anses for relevant til afdækning af problemstillingen.

Desuden inddrages der ikke specifikke dobbeltbeskatningsoverenskomster ved fortolkningen af OECD's modeloverenskomst. Dette skyldes, at dobbeltbeskatningsoverenskomster ofte beror på modeloverenskomsten, hvorfor sidstnævnte anses for at repræsentere en global forståelse for fast driftssted.

Analysen af løsningsforslag til den skatteretlige problemstilling tager afsæt i OECD's BEPS-projekt og EU's to direktivforslag vedrørende digital tilstedeværelse og digitale tjenester. I OECD's BEPS-projekt afgrænses der til Amount A i Pillar I, mens Pillar II alene anvendes som bidrag til en helhedsforståelse af OECD's projekt om digital økonomi. Under Amount A vil analysen fokusere på elementer vedrørende omfang, nexus og indtægtskilde, eftersom disse anses særligt relevante i forhold til en ændring af fast driftsstandsdefinitionen. Endvidere vil anvendelsen af EU's to direktivforslag afgrænses til kun at inddrage relevante artikler, der regulerer, hvordan de skatteretlige problemstillinger, der er opstået som følge af den digitale økonomi, forsøges løst inden for EU.

2 Metode

I dette kapitel beskrives de metodiske overvejelser, der udgør grundlaget for udarbejdelsen af afhandlingen. Afsnittet vil derfor fremhæve den metode, fremgangsmåde samt de retskilder, der anvendes i afhandlingen til at besvare problemformuleringen.

2.1 Den retsdogmatiske metode

Formålet med denne afhandling er at analysere et retsområde, specifikt gældende ret omkring fast driftssted, samt den konkrete problemstilling vedrørende digitale virksomheders mulighed for at udnytte de forskellige landes nationale skattelovgivning.

Til undersøgelse af de skatteretlige problemstillinger, der opstår i forbindelse med definitionen af fast driftssted i den digitale økonomi, anvendes den retsdogmatiske metode. Den retsdogmatiske metode er karakteriseret ved en systematisk analyse og fortolkning af gældende ret, hvor målet er at klarlægge retstilstanden inden for et bestemt retsområde.⁵ Denne metode indebærer derfor en analyse af relevante retskilder med henblik på at opnå en forståelse af de eksisterende regler og principper, der regulerer beskatningen af digitale virksomheder.

Anvendelsen af den retsdogmatiske metode indebærer ligeledes en analyse af den danske skattelovgivning og praksis, herunder hvordan danske regler implementerer og fortolker internationale standarder vedrørende fast driftssted. Dette er afgørende for at forstå, hvordan Danmark håndterer beskatningen af digitale virksomheder og de udfordringer, der opstår i forbindelse med den digitale økonomi.

Denne tilgang gør det derved muligt at identificere eventuelle huller eller mangler i den eksisterende lovgivning, samt vurdere behovet for lovgivningsmæssige ændringer for at tilpasse skattesystemet til den digitale økonomis særlige karakteristika.

2.2 Retskilder

I forbindelse med anvendelse af den retsdogmatiske metode skal relevante retskilder udvælges. Disse retskilder er med til at sikre, at de kommende analyser forbliver valide og fuldstændige. I afhandlingen er fokus på international skatteret, men eftersom der ikke eksisterer en egentlig

⁵ Peter Blume, Retssystemet og juridisk metode, 4. udg., s. 32.

international skatteret, består retskildebilledet af et samspil mellem tre dimensioner. Disse dimensioner består af henholdsvis national skatteret, dobbeltbeskatningsoverenskomster og EU-skatteretten.⁶

2.2.1 Danske retskilder

Den første dimension i den internationale skatteret består af et lands nationale ret vedrørende udenlandske anliggende. I sådanne interne regler findes hjemlen til at beskatte skattesubjekter og skatteobjekter, der er skattepligtige til det pågældende land. Ud over beskatningsretten indeholder den nationale lovgivning ligeledes værnsregler, der i mange lande er implementeret for at begrænse skatteundgåelse.⁷

Denne afhandling tager udgangspunkt i fortolkning af gældende dansk ret, hvorfor det er nødvendigt at præcisere, hvilke danske retskilder, som danner grundlag for analysen. Den danske nationale lovgivning er opbygget hierarkisk, hvor grundloven rangerer øverst, efterfulgt af love, der igen har forrang for bekendtgørelser.⁸ Derudover findes der i dansk ret forarbejder til lovforslag med uddybende bemærkninger og begrundelser for det enkelte forslag, hvormed disse danner grundlaget for både forslaget og den endelige vedtagelse af loven.⁹

Ved analyse af den gældende retstilstand tages der ud over danske retskilder også hensyn til fortolkning af retspraksis. Hertil gælder det, at afgørelser ikke må modsigende afgørelser fra højere instanser. I den forbindelse anses domstolsafgørelser for at rangere højere end administrative afgørelser.¹⁰ I denne afhandling inddrages praksis, såsom bindende svar fra skatterådet, som supplement til analyse af den aktuelle retstilstand for begrebet fast driftssted i en digital økonomi.

2.2.2 OECD's fortolkningsbidrag

Den anden dimension i den internationale skatteret omfatter dobbeltbeskatningsoverenskomsterne, der er de folkeretlige aftaler indgået mellem staterne. Aftalerne har til formål at eliminere konsekvenserne af, at en fysisk eller juridisk persons indkomst beskattes i to stater samtidig, hvorved den indeholder begrænsninger for de enkelte staters beskatningsret.

⁶ Peter K. Schmidt & Michael Tell m.fl., International skatteret: i et dansk perspektiv, 2. udg., s. 17.

⁷ Peter K. Schmidt & Michael Tell m.fl., International skatteret: i et dansk perspektiv, 2. udg., s. 17.

⁸ Peter Blume, Retssystemet og juridisk metode, 4. udg., s. 203.

⁹ Peter Blume, Retssystemet og juridisk metode, 4. udg., s. 297.

¹⁰ Anders Larsen & René Y. Rasmussen, Juridisk metode for revisorer, 1. udg., s. 106.

Ved anvendelse og fortolkning af dobbeltbeskatningsoverenskomsterne anbefaler OECD, at landene tager udgangspunkt i modeloverenskomsten og dens kommentarer, som er tilvejebragt gennem et internationalt administrativt samarbejde mellem OECD's medlemslande.¹¹ I afhandlingen anvendes således OECD's modeloverenskomst og kommentarerne hertil, for i samspil at definere begrebet fast driftssted. Disse kommentarer fastlægger blandt andet formålet med hver enkelt bestemmelse og angiver, hvordan den bør fortolkes ifølge OECD. Beslutningen om at anvende modeloverenskomsten og kommentarerne beror på, at den danske nationale lovgivning følger definitionen af fast driftssted i modeloverenskomsten som retningslinje for den interne nationale ret.

Hverken modeloverenskomsten eller de tilhørende kommentarer udgør i sig selv anvendelige eller bindende retskilder, men de danske dobbeltbeskatningsoverenskomster og fortolkningen af deres ordlyd tager ofte udgangspunkt i disse.¹² Dette understøttes blandt andet i praksis i SKM2019.488.SR og SKM2023.623.LSR, hvor modeloverenskomsten samt kommentarerne hertil anvendes som et selvstændigt bidrag til fortolkning af skattelovgivningen i Danmark. Med afsæt i denne argumentation inddrages modeloverenskomsten og de tilhørende kommentarer fra 2017 til at fortolke den gældende retstilstand i vurderingen af fast driftsstedsbegrebet. Dette kan yderligere begrundes med, at opdateringen af modeloverenskomsten i 2017.

Foruden OECD's modeloverenskomst og kommentarerne, inddrages *The Multilateral Convention to Implement Amount A of Pillar One* samt materialet hertil. Af konventionen fremgår det, hvordan omfordelingen af beskatningsrettigheder skal koordineres med hensyn til fortjeneste erhvervet i andre jurisdiktioner, for de største og mest indbringende multinationale selskaber. Konventionen afspejler derved den hidtil opnåede konsensus blandt medlemsjurisdiktionerne, men den er endnu ikke åben for underskrivelse. I forlængelse heraf anvendes konventionen til at fastlægge, hvordan en implementering af indholdet vil påvirke den nuværende retstilstand.

2.2.3 EU-retskilder

EU-skatte retten udgør den tredje dimension, og indeholder den del af EU-retten, der påvirker medlemsstaternes skattelovgivning. EU-traktaterne danner grundlaget for al anden EU-ret, hvorfor nationale skatteregler skal indrettes i overensstemmelse med traktatfæstede bestemmelser.¹³ Medlemsstaternes skattelovgivning påvirkes derfor af direktiver, der er vedtaget på

¹¹ Peter K. Schmidt & Michael Tell m.fl., *International skatteret: i et dansk perspektiv*, 2. udg., s. 17.

¹² Juridisk vejledning 2024-1, C.F.8.2.1 - Overordnet om modeloverenskomsten.

¹³ Traktaten om Den Europæiske Unions Funktionsmåde

skatterettens område samt EU-domstolens praksis, der er med til at sikre, at EU's lovgivning anvendes på samme måde i alle EU-lande.¹⁴

Foruden national ret og modeloverenskomsten inddrages EU-lovgivningen til besvarelse af problemstillingen vedrørende fast driftssted i en digital økonomi. Af denne årsag anses det for relevant at belyse sammenhængen mellem de nationale skattemæssige retskilder og EU-retskilderne.

Eftersom Danmark er medlem af EU, indebærer det, at forordninger og direktiver vedtaget i EU, ligeledes skal finde anvendelse og have retsvirkning i Danmark. EU-retten har således siden Danmarks indtrædelse i EU haft forrang for den danske nationale lovgivning.¹⁵ Den består af både primære og sekundære retskilder samt retspraksis. De primære retskilder omfatter traktaterne om EU's oprettelse, eksempelvis Traktaten om Den Europæiske Unions Funktionsområde, og fastlægger grundlaget for fordeling af beføjelser mellem EU og medlemsstaterne. De sekundære EU-retskilder inkluderer forordninger og direktiver, som er bindende retskilder underlagt de primære.¹⁶ Til besvarelse af problemformuleringen inddrages direktivforslag, mens forordninger ikke uddybes nærmere.

Et direktiv er en bindende retsakt for medlemslandene med hensyn til direktivets tilsigtede mål. Derfor har medlemsstaterne selv beføjelse til at fastsætte, hvordan direktivet skal gennemføres og indarbejdes i den nationale lovgivning, som fastsat i TEUF artikel 288. Som følge heraf har direktiver vertikal direkte virkning overfor myndighederne, men de skal implementeres i medlemslandenes nationale lovgivning for at have gyldighed over for fysiske og juridiske personer i disse lande.¹⁷

I afhandlingen inddrages to direktivforslag vedrørende beskatning af virksomheder i en digital økonomi, som ikke er blevet vedtaget grundet emnet kompleksitet og et ønske om en global løsning.¹⁸ Med afsæt i den manglende vedtagelse er direktivforslagene ikke gyldige retskilder i henhold til den retsdogmatiske metode, men medtages til at belyse, hvordan en implementering heraf ville kunne påvirke den nuværende retstilstand.

¹⁴ Peter K. Schmidt & Michael Tell m.fl., *International skatteret: i et dansk perspektiv*, 2. udg., s. 18.

¹⁵ Anders Larsen & René Y. Rasmussen, *Juridisk metode for revisorer*, 1. udg., s. 65-66.

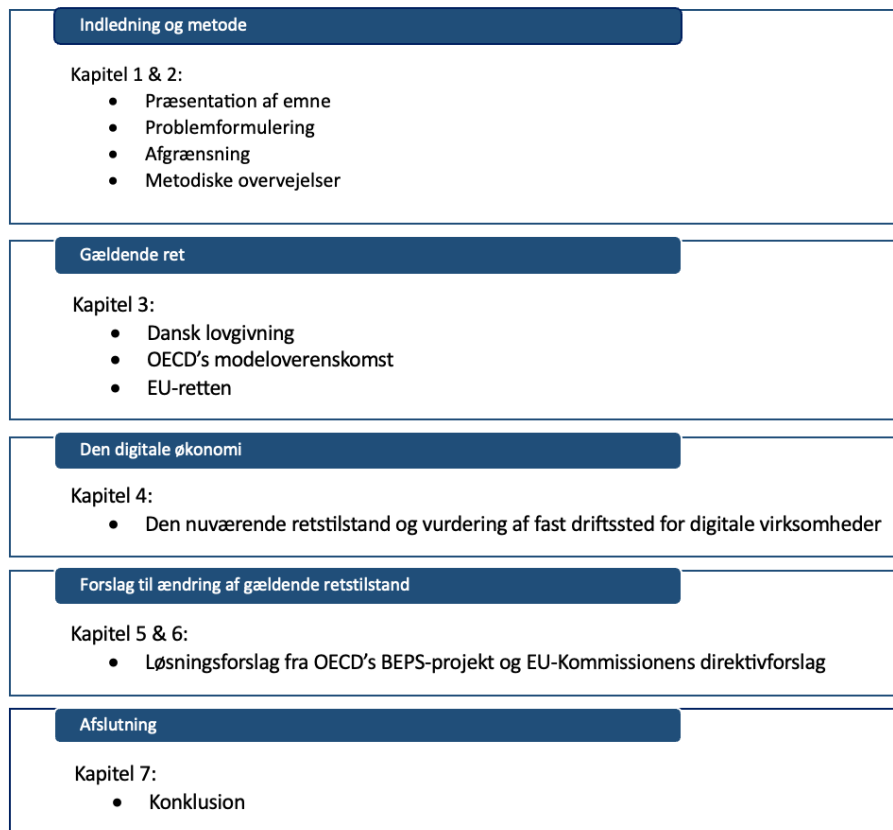
¹⁶ Ulla Neergaard og Ruth Nielsen, *EU-ret*, 9. udg., s. 135-141.

¹⁷ Ulla Neergaard og Ruth Nielsen, *EU-ret*, 9. udg., s. 243.

¹⁸ Finansudvalget, samling 2018-19 alm.del, Samlenotat vedrørende rådsmødet (ECOFIN) den 4. december 2018, s. 2.

2.3 Afhandlingens struktur

I dette afsnit vil struktureringen af afhandlingens fremgangsmåde præsenteres. Dette vil bidrage til en bedre forståelse af indholdet og hvordan det understøtter besvarelsen af problemformuleringen. Fremgangsmetoden er illustreret i nedenstående figur 1.



Figur 1: Egen tilvirkning af afhandlingens struktur

Som illustreret i figur 1 består afhandlingen af syv kapitler, der sammen bidrager til besvarelse af problemformuleringen. Kapitel 1 og 2 introducerer afhandlingens problemstilling, afgrænsning, metodiske overvejelser samt anvendte retskilder. Disse kapitler danner grundlaget for afhandlingen og skal sikre kontinuiteten heri.

I kapitel 3 belyses den gældende retstilstand med afsæt i national lovgivning, OECD's modeloverenskomst samt EU-retten. Dette indebærer en analyse og fortolkning af den nuværende definition af fast driftsstedsbegrebet. Resultatet af denne analyse anvendes i det efterfølgende kapital til at vurdere, hvorvidt der opstår skattemæssige problemstillinger i forbindelse med udviklingen i den digitale økonomi.

I kapitel 5 og 6 analyseres og fortolkes løsningsforslagene fra OECD's BEPS-projekt med fokus på Pillar I Amount A. Desuden gennemgås og vurderes EU-Kommissionens to direktivforslag. Formål med disse kapitler er at identificere og vurdere de foreslåede ændringer, der er udviklet for at adressere skatteudfordringerne, som er opstået i takt med den stigende digitalisering og den nuværende definition af fast driftssted. Desuden analyseres det, hvordan de foreslåede ændringer vil påvirke de identificerede problemstillinger, hvis de implementeres i deres nuværende form.

I kapitel 7 afsluttes afhandlingen med en konklusion på problemformuleringen.

3 Gældende retstilstand

Formålet med dette kapitel er at belyse den nuværende retstilstand og derved øge forståelsen af de skatteregler, der gælder for selskabers indkomstbeskatning på globalt plan. Til gennemgang af den aktuelle retsstilling for internationale selskaber inddrages den danske lovgivning, OECD's modeloverenskomst, EU-skatteretten.

3.1 Dansk hjemmel til beskatning

I Danmark består lovgivningen af mere end 1300 love, hvoraf Grundloven er den vigtigste. Grundloven er øverst i Danmarks retshierarki, hvilket også betyder, at underliggende love ikke må stride imod denne. Af den danske grundlov § 43 fremgår det, at beskatning ikke kan pålægges, forandres eller ophæves uden hjemmel i lov. Det vil sige, at skattereglerne skal fremgå af den danske lovgivning før Danmark kan opnå beskatningsretten for en given indkomstkilde.

Den grundlæggende hjemmel til beskatning af indkomst i Danmark findes efterfølgende i SL. Ifølge SL § 4, stk. 1 skal den skattepligtiges indtægter medregnes i den skattepligtige indkomst uafhængigt af, hvorfra disse hidrører. Dette indebærer den skattepligtiges samlede årsindtægter, hvorfor det er underordnet, hvorvidt indtægterne anses for at være et engangstilfælde eller af tilbagevendende karakter. De samlede årsindtægter opgøres på baggrund af en 12-måneders periode, der også betegnes som indkomståret. Indkomståret følger som udgangspunkt kalenderåret, men det er muligt at forskyde perioden, således at indkomståret omfatter en periode der er kortere eller længere end 12-måneder.¹⁹

Modsat oplistningen af indtægter i SL § 4, indeholder SL § 5 en negativ afgrænsning af indtægter, der sikrer hjemmel til fritagelse for beskatning. Derved anses SL § 5 for værende en undtagelse til hovedreglen i SL § 4. I tilknytning til SL §§ 4-5, der fastlægger den skattepligtige indkomst, er det ligeledes et krav, at man skal være skattepligtig til landet, for at blive omfattet af bestemmelserne jf. SL § 4.

Udover den grundlæggende ret til beskatning af indkomst i Danmark, findes hjemlen til beskatning af selskaber i SEL §§ 1-2, der henholdsvis regulerer fuld og begrænset skattepligt. Beskatning af selskaber, der er hjemmehørende i Danmark og dermed fuldt skattepligtig til landet, findes i SEL § 1, stk. 1 og påhviler de benævnte selskaber i bestemmelsens stk. 1, nr. 1-6. Selskaber anses for hjemmehørende i landet, hvis selskabet er registreret eller har ledelsens

¹⁹ Juridisk vejledning 2024-1, C.D.2.1.2 Indkomstår.

sæde i Danmark jf. SEL § 1, stk. 6, 1. pkt. Udenlandske selskaber bliver derfor fuldt skattepligtige til Danmark, hvis ledelsens sæde er i Danmark.²⁰ Når der eksisterer en fuld skattepligt, vil globalindkomstprincippet finde anvendelse, hvorfor det ifølge SL § 4 er uden betydning for skattepligten, hvorvidt indkomsten er erhvervet i Danmark eller udlandet. Efter globalindkomstprincippet vil beskatningsretten over den samlede indkomst tilfalde Danmark, hvilket kan medføre en dobbeltbeskatningssituation i de tilfælde, hvor et selskab ligeledes har fast driftssted i udlandet og hvor indkomsten herfra tilsvarende beskattes i udlandet.

Med henblik på at undgå dobbeltbeskatning, er der i dansk skattelovgivning indført et territorialprincip i SEL § 8, stk. 2. Efter territorialprincippet gælder det, at danske selskaber omfattet af SEL § 1, der ligeledes har faste driftssteder i udlandet, ikke skal medregne de indtægter og udgifter, som vedrører et fast driftssted beliggende i udlandet, i den danske skattepligtige indkomst.²¹

Der er dog en række undtagelser, hvor bestemmelsen ikke finder anvendelse. Hvis et selskab eller den koncern, som selskabet er en del af, anvender international sambeskatning efter SEL § 31 A, så gør bestemmelsen sig ikke gældende. Ligeledes anvendes bestemmelsen heller ikke, hvis kildelandet frafalder beskatningsretten til indkomsten i henhold til en dobbeltbeskatningsoverenskomst eller anden international aftale med Danmark, jf. SEL § 8, stk. 2, 3. pkt. I forbindelse med dobbeltbeskatningsoverenskomster gælder der, at Danmark kun kan pålægge skat efter denne, hvis der samtidig er hjemmel til at beskatte den pågældende indkomst efter dansk ret, hvilket også kaldes den gyldne regel.²²

I de tilfælde, hvor selskaber har hjemsted i udlandet, men erhverver indkomst fra kilder her i landet, vil disse anses for værende begrænset skattepligtig til landet efter SEL § 2, stk. 1. Hjemlen til beskatning af disse udenlandske selskaber fremgår af SEL § 2, stk. 1, litra a, 3. pkt. som følgende: *“Skattepligten omfatter udøvelse af erhverv med fast driftssted her i landet eller deltagelse i en erhvervsvirksomhed med fast driftssted her.”*

Reglerne fra territorialprincippet finder ligeledes anvendelse på begrænset skattepligtige, hvoraf det gælder, at udenlandske selskaber kun skal opgøre en skattepligtig indkomst, hvis de erhverver indkomst fra et fast driftssted i Danmark jf. SEL § 8, stk. 2, 1. pkt.

²⁰ Jane Bolander & Liselotte Madsen m.fl., Lærebog om indkomstskat, 20. udg., s. 854.

²¹ SEL § 8, stk. 2, 1. pkt.

²² Jane Bolander & Liselotte Madsen m.fl., Lærebog om indkomstskat, 20. udg., s. 1190-1191.

3.2 Fast driftssted

Der er i dansk ret implementeret en definition af begrebet fast driftssted, da eksistensen heraf har betydelig indvirkning på beskatningsretten mellem domicil- og kildeland. Begrebet er derfor af afgørende betydning inden for international beskatning, da det bestemmer i hvilken stat, den pågældende indkomst skal beskattes.

Fast driftssted defineres i CIR nr. 136 af 07/11/1988 pkt. 15 som et fast forretningssted, hvor der udøves helt eller delvis virksomhed med fortjeneste for øje. Ved afgrænsning af begrebet i cirkulæret henvises til OECD's modeloverenskomst artikel 5, som er med til at fastlægge en kontraherende stats ret til at beskatte fortjeneste fra et foretagendes virksomhed i en anden kontraherende stat.²³ Ved en kontraherende stat forstås en stat, der er part i en international aftale. Begrebet anvendes ofte i forbindelse med dobbeltbeskatningsoverenskomster, hvor det refererer til de lande, der har indgået en aftale med hinanden for at undgå dobbeltbeskatning af indkomst.²⁴

Der er efterfølgende sket en integrering af dansk skatteret og OECD's modeloverenskomst artikel 5 ved vedtagelse af Lov nr. 1835 af 08/12/2020, hvor elementer fra artiklen blev tilføjet til SEL § 2, stk. 2-8. Med afsæt i SEL § 2, stk. 2 anses et fast driftssted for at eksistere, når et selskab udøver erhverv gennem et fast forretningssted i Danmark.

Hovedreglen i modeloverenskomsten er, at domicillandet har beskatningsretten til en given indkomst. En undtagelse hertil er, at beskatningsretten vil tilfalde kildelandet, hvis der kan statueres fast driftssted i dette land.²⁵ Ifølge OECD's modeloverenskomst artikel 5 kan kildelandet beskatte den del af indkomsten, som kan allokere til det faste driftssted, såfremt betingelserne herfor er opfyldt. I en sådan situation skal domicillandet lempes for beskatning af den indkomst, der beskattes i kildelandet, således at der ikke sker dobbeltbeskatning.²⁶

Begrebet fast driftssted defineres, som bekendt i OECD's modeloverenskomst artikel 5, der indeholder både et primært og et sekundært kriterium til fastlæggelse heraf. Det primære kriterium findes i artikel 5, stk. 1-4 og indebærer en generel definition på, hvornår der eksisterer et fast driftssted. Artikel 5, stk. 3 indeholder entreprisreglen, der er en særbestemmelse vedrørende bygge- og anlægsprojekter, hvorfor den ikke er relevant for afhandlingen. Hvis et fast

²³ Cirkulære nr. 136 af 7. november 1988, pkt. 15.

²⁴ Anders N. Laursen, Kommentarer til udvalgte afgørelser - Hjemmehørende i en kontraherende stat og begreberne "kollektivt investeringsinstitut" og kollektivt investeringsinstrument" (SKM2021.219.SR), 2021.

²⁵ OECD, Model Tax Convention on Income and on Capital: Condensed Version 2017, artikel 7, stk. 1.

²⁶ OECD, Model Tax Convention on Income and on Capital: Condensed Version 2017, artikel 23 A og B.

driftssted ikke kan afgøres efter det primære kriterium, vil det efterfølgende søges opfyldt efter det sekundære kriterium, som fremgår af artikel 5, stk. 5 og 6.²⁷

3.2.1 Det primære driftsstedskriterium

I modeloverenskomstens artikel 5, stk. 1 fremgår det, at udtrykket fast driftssted anses for et forretningssted, hvorfra et foretagendes forretningsmæssige virksomhed helt eller delvist udøves. Det kan af definitionen udledes, at følgende tre betingelser skal være opfyldt for, at der statueres fast driftssted i en kontraherende stat:

1. Der skal eksistere et forretningssted
2. Dette forretningsstedet skal være fast
3. Den forretningsmæssige virksomhed skal udøves helt eller delvist fra forretningsstedet

De tre betingelser kan fortolkes bredt, og eftersom det ikke fremgår tydeligt af ordlyden i modeloverenskomstens artikel 5, stk. 1, hvornår de tre betingelser anses for værende opfyldt, vil definitionen på et fast driftssted i det efterfølgende gennemgås ud fra OECD's kommentarer hertil.

3.2.1.1 Forretningssted

Den første betingelse, der skal opfyldes for, at der kan statueres fast driftssted i kildelandet er, at der skal være et forretningssted. Udtrykket forretningssted uddybes i OECD's kommentarer til artikel 5, stk. 1 som værende lokaler, faciliteter eller installationer, der anvendes til at udøve den forretningsmæssige virksomhed, uanset om de udelukkende anvendes til dette formål eller ej. Det uddybes, at et forretningssted ligeledes kan eksistere uden fysiske lokaler og faciliteter, hvis blot det nødvendige areal til udøvelse af foretagendet er til rådighed.²⁸ Med afsæt i TfS 1998, 556 LSR kan det udledes, at der ikke er et krav om fysiske faciliteter, hvis ikke det nødvendiggøres af arten på den virksomhed, der udøves på lokaliteten. I den givne situation var en anvendt postadresse ikke tilstrækkelig til at etablere et hjemsted for den forretningsmæssige virksomhed, da virksomheden ikke er til stede i en sådan grad, at den kan udøves fra denne adresse.²⁹

²⁷ SKM2023.623.LSR.

²⁸ OECD, Model Tax Convention on Income and on Capital: Condensed Version 2017, kommentarer til artikel 5, pkt. 10.

²⁹ Juridisk vejledning 2024-1, C.F.8.2.2.5.2.1 - Hovedregel om fast forretningssted.

Ydermere fremsættes det af kommentarerne, at et ejerskab ikke er en betingelse, hvorfor det er uden betydning, hvorvidt forretningsstedet ejes eller lejes, så længe det står til virksomhedens disposition. På baggrund heraf kan et forretningssted således udgøres af både et fast benyttet areal, en standplads på en markedsplads eller være beliggende i en anden virksomheds forretningsfaciliteter, så længe den pågældende virksomhed har råderet over det enkelte aktiv.³⁰

3.2.1.2 Fast forretningssted

Den anden betingelse i artikel 5, stk. 1 kræver, at hvis der eksisterer et forretningssted, skal dette forretningssted være fast. Det kan af OECD's kommentarer udledes, at vurderingen af, hvorvidt et forretningssted er fast, foretages ud fra den geografiske tilknytning og varighed.³¹ Hvis forretningsstedet vurderes at opfylde betingelserne for geografisk tilknytning og varighed, vil den pågældende lokalitet anses for værende fast.

Geografisk tilknytning

Af OECD's kommentarer til modeloverenskomsten fremgår det, at et fast forretningssted i henhold til betingelsen om geografisk tilknytning betyder, at der sædvanligvis skal eksistere en forbindelse mellem forretningsstedet og en specifik geografisk lokation. Hertil gælder det, at det udstyr, der udgør forretningsstedet, ikke skal være fastgjort til jorden, men blot forblive på et bestemt sted, for at betingelsen anses for opfyldt.³² Et fysisk kontor, der fastholder sin geografiske placering, vil alt andet lige opfylde betingelsen om geografisk tilknytning til den kontraherende stat, hvor kontoret er placeret. Hvis der derimod er tale om mobile forretningssteder, hvor der ikke umiddelbart findes en geografisk tilknytning, skal der foretages en samlet vurdering af den kommercielle og geografiske sammenhæng. I de tilfælde, hvor en virksomhed er af en sådan art, at den flytter mellem forskellige lokationer, der grænser op til hinanden, kan den stadig opfylde betingelsen om en sammenhængende kommerciel og geografisk helhed i relation til aktiviteten.

³⁰ OECD, Model Tax Convention on Income and on Capital: Condensed Version 2017, kommentarer til artikel 5, pkt. 10.

³¹ OECD, Model Tax Convention on Income and on Capital: Condensed Version 2017, kommentarer til artikel 5, pkt. 21-34.

³² OECD, Model Tax Convention on Income and on Capital: Condensed Version 2017, kommentarer til artikel 5, pkt. 21.

Et eksempel herpå fremgår af OECD's kommentarer til modeloverenskomsten, hvor en minevirksomhed vil udgøre en enkelt geografisk og kommerciel enhed og dermed statuere et forretningssted, til trods for at aktiviteten kan flyttes fra en lokation til en anden.³³ Dette anses for at være i overensstemmelse med dansk praksis, hvor brugen af dykkerudstyr kan udgøre et forretningssted efter modeloverenskomstens artikel 5, stk. 1, men ikke statuere fast driftssted, da udstyret ikke er fast knyttet til et geografisk sted jf. TfS.1987.50.LSR.

Varighed

Udover betingelsen om at et forretningssted skal have en geografisk tilknytning, skal det ligeledes kunne karakteriseres som værende fast i tid.³⁴ Et fast forretningssted kan kun anses for at eksistere, hvis forretningsstedet har en vis varighed, der ikke er af midlertidig karakter. Til vurderingen af, hvorvidt der er tale om en forretningsmæssig virksomhed af midlertidig karakter, vil den forventede tidsperiode være afgørende. En kort tidsperiode kan derfor ligeledes anses for at være varig og permanent, hvis virksomheden fra begyndelsen kun har intentioner om at udføre sit virke i denne periode. Er varigheden længere end forventet, vil den faktiske varighed være afgørende i vurderingen.³⁵

Af modeloverenskomsten og de dertilhørende kommentarerer fremgår ikke en specifik tidsperiode, hvorfor det i praksis kan være vanskeligt at afgøre, hvorvidt en kort tidsperiode kan udgøre et fast driftssted. I de anvendte kommentarer benævner OECD, at der i medlemslandenes praksis oftest ikke er tale om et fast driftssted, hvis varigheden af et foretagende har været mindre end 6 måneder. En undtagelse hertil er erhverv med aktiviteter af tilbagevendende karakter, og som på baggrund heraf anses for at have den fornødne varighed. I disse situationer bliver tidsperioden vurderet i kombination med antallet af gange, som det pågældende sted anvendes over en specificeret årrække.³⁶ På baggrund heraf er 6-måneders tidskravet kun vejledende, da der i alle tilfælde skal foretages en konkret vurdering for den enkelte virksomhed. I de tilfælde, hvor aktiviteter udgør en virksomhed, der udelukkende drives i en anden kontraherende stat af kort varighed, kan betingelserne om geografisk tilknytning og varighed til dette

³³ OECD, Model Tax Convention on Income and on Capital: Condensed Version 2017, kommentarer til artikel 5, pkt. 23.

³⁴ OECD, Model Tax Convention on Income and on Capital: Condensed Version 2017, kommentarer til artikel 5, pkt. 28.

³⁵ OECD, Model Tax Convention on Income and on Capital: Condensed Version 2017, kommentarer til artikel 5, pkt. 38.

³⁶ OECD, Model Tax Convention on Income and on Capital: Condensed Version 2017, kommentarer til artikel 5, pkt. 29.

sted alligevel opfyldes. Dette skyldes, at forbindelsen med dette land vil anses for at være stærkere end med hjemlandet.³⁷

3.2.1.3 Helt eller delvist udøvelse af forretningsmæssige virksomhed

Den sidste betingelse kræver, at den forretningsmæssige virksomhed helt eller delvist udøves fra forretningsstedet. Kravet om, at der skal udøves virksomhed er ikke defineret nærmere i modeloverenskomsten, hvorfor en afgrænsning heraf skal ske på baggrund af intern ret jf. modeloverenskomstens artikel 3, stk. 2. I dansk ret er der ingen definition på, hvad det vil sige at udøve virksomhed, hvorfor fortolkningen af begrebet skal ske i overensstemmelse med erhvervsindkomstbegrebet i relation til SL §§ 4-6.³⁸ Heraf får sontringen mellem lønmodtagerindkomst og erhvervsmæssig indkomst samt sontringen mellem erhvervsmæssig og ikke-erhvervsmæssig indkomst, også kaldt hobbyvirksomhed, afgørende betydning på fortolkningen af fast driftsstedsbegrebet.

Ifølge kommentarerne til OECD's modeloverenskomst er et kontor og en adresse ikke i sig selv nok til at udgøre et fast driftssted.³⁹ Denne fortolkning er i overensstemmelse med dansk praksis, hvor et lejet frokostlokale i et bindende svar, ikke ville statuere fast driftssted, da aktiviteten ikke havde erhvervsmæssig karakter jf. SKM2011.288.SR. Hvis ikke det vurderes, at virksomhedsudøvelsen sker gennem det faste forretningssted, vil der ikke statueres fast driftssted efter OECD's modeloverenskomst artikel 5, stk. 1.

Det fremgår hverken af ordlyden i artikel 5, stk. 1 eller af kommentarerne til OECD's modeloverenskomst, at det udenlandske foretagendes virksomhed skal udøves på det faste forretningssted af eget personale eller af andre personer, der modtager instruktioner fra sådanne. Ifølge kommentarerne er det primært ansatte og underleverandører, der udøver virksomhed, men automatiseret udstyr kan ligeledes opfylde udøvelseskravet. Det kan heraf udledes, at det ikke er et krav med aktivt personale på forretningsstedet, hvis blot der er en menneskelig interaktion med virksomhedens aktiviteter, hvor personalets aktiviteter er begrænset til opsætning, drift, kontrol og vedligeholdelse af sådan automatiseret udstyr.⁴⁰

³⁷ OECD, Model Tax Convention on Income and on Capital: Condensed Version 2017, kommentarer til artikel 5, pkt. 30.

³⁸ Anders N. Laursen, Fast Driftssted, 2011, s. 124.

³⁹ OECD, Model Tax Convention on Income and on Capital: Condensed Version 2017, kommentarer til artikel 5, pkt. 39-41

⁴⁰ OECD, 2017, Model Tax Convention on Income and on Capital: Condensed Version 2017, kommentarer til artikel 5, pkt. 41.

3.2.1.4 Positivliste

Modeloverenskomstens artikel 5, stk. 2 indeholder en ikke-udtømmende positivliste over faste driftssteder. Denne positivliste kan ikke stå alene, da de førnævnte bestemmelser, om udøvelse af erhvervsmæssig aktivitet gennem foretagendet, ligeledes skal opfyldes. Eksempler på faste driftssteder er lokationer, hvorfra foretagende ledes, hvilket kan være i form af en filial, et kontor, en fabrik og et værksted med videre.⁴¹

Denne positivliste er ikke direkte blevet implementeret i dansk lovgivning, men den anses for i samarbejde med modeloverenskomst artikel 5, stk. 1 at konstituere, hvad et fast driftssted er.

3.2.1.5 Negativ afgrænsning

Modeloverenskomstens artikel 5, stk. 4 indeholder en negativliste, der er en undtagelsesbestemmelse til det primære kriterium. Denne liste indeholder tilfælde, hvor der ikke kan statueres fast driftssted på trods af, at de generelle betingelser i artikel 5, stk. 1 er opfyldt. Fast driftsstedsbegrebet er dermed negativt afgrænset fra aktiviteter, som er af forberedende og hjælpende karakter, da disse forretningssteder ved udøvelse ikke anses for tilstrækkelige til at udgøre faste forretningssteder. Denne afgrænsning skal ses i sammenhæng med, at aktiviteter af forberedende og hjælpende karakter ikke alene genererer indkomst, hvorfor en indkomstallokering hertil vanskeliggøres.⁴² Af artikel 5, stk. 4 fremgår følgende:

“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*

⁴¹ OECD, Model Tax Convention on Income and on Capital: Condensed Version 2017, kommentarer til artikel 5, pkt. 45.

⁴² OECD, Model Tax Convention on Income and on Capital: Condensed Version 2017, kommentarer til artikel 5, pkt. 58.

- 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.”⁴³

Indholdet i artikel 5, stk. 4 er opdelt i to, hvoraf stk. 4, litra a-e er de specifikke undtagelser, mens litra f er en undtagelse fra aktiviteter, som er af forberedende eller hjælpende karakter. Bestemmelserne i stk. 4 har således til formål at forhindre, at et foretagende i en kontraherende stat beskattes i en anden kontraherende stat, hvis der kun udøves virksomhed af forberedende eller hjælpende karakter i denne stat. Det fremgår desuden af OECD's kommentarer, at de benævnte undtagelser bidrager til en virksomheds produktivitet, men udførelsen af en forberedende eller hjælpende aktivitet ligger fjern fra den faktiske gevinstrealisering, hvorfor en sådan aktivitet ikke opfylder kravet om virksomhedsudøvelse.⁴⁴

Ifølge OECD's kommentarer til modeloverenskomsten artikel 5, stk. 4 kan det være vanskeligt at skelne mellem, hvorvidt aktiviteter har en forberedende og hjælpende karakter. Hertil er det afgørende element, om det faste forretningssteds aktivitet udgør en væsentlig og betydningsfuld del af et foretagendes virksomhed som helhed. En virksomhed er som udgangspunkt ikke af forberedende eller hjælpende karakter, hvis formålet med aktiviteten er identisk med kerneaktiviteten for foretagendet.⁴⁵

For at en aktivitet kan anses for værende forberedende, skal det derfor være en aktivitet, der går forud for den primære aktivitet. Hertil giver OECD i kommentarerne til modeloverenskomsten et eksempel, hvor en bygherre sender medarbejdere til et andet land for at blive videreuddannet, hvorefter de vender retur til hjemlandet for at udføre deres faktiske arbejde. I det tilfælde anses medarbejdernes træningsophold for at være af forberedende karakter. Hvis en aktivitet derimod er af hjælpende karakter, er der tale om en aktivitet, der udøves med henblik på at understøtte foretagendet som helhed.⁴⁶ Af SKM2021.147.SR fremgår det, at den ansattes

⁴³ Karnovs oversættelse af OECD's modeloverenskomst 2017, artikel 5, stk. 4.

⁴⁴ OECD, Model Tax Convention on Income and on Capital: Condensed Version 2017, kommentarer til artikel 5, pkt. 58.

⁴⁵ OECD, Model Tax Convention on Income and on Capital: Condensed Version 2017, kommentarer til artikel 5, pkt. 59.

⁴⁶ OECD, Model Tax Convention on Income and on Capital: Condensed Version 2017, kommentarer til artikel 5, pkt. 60.

aktiviteter, som bestod af at distribuere vareprøver, deltagelse i messer med udstilling af produkter for selskabet samt kundeservice heraf, blev vurderet ud fra negativlisten i artikel 5, stk. 4, litra a-f. På baggrund heraf anså Skattestyrelsen aktiviteterne for værende markedsføring, hvorfor det udførte arbejde blev karakteriseret som hjælpende art.

Af kommentarerne til modeloverenskomsten fremgår det, at formålet med artikel 5, stk. 4 er at angive undtagelser til den generelle definition på faste driftssteder. Såfremt et foretagende besidder flere faste forretningssteder, skal hvert enkelt vurderes særskilt ved afgørelsen om, hvorvidt der eksisterer et fast driftssted eller ej.⁴⁷

Antifragmenteringsreglen

Af modeloverenskomsten artikel 5, stk. 4.1 fremgår det, at stk. 4 ej finder anvendelse på et fast forretningssted, der anvendes eller opretholdes af et foretagende, hvis det samme foretagende eller et nært forbundet foretagende udøver forretningsmæssig virksomhed på samme sted eller et andet sted i den samme kontraherende stat.⁴⁸ Der er således tale om en værnsregel mod, at en virksomhed opsplittes for at benytte undtagelsen til fast driftssted af artikel 5, stk. 4.

Ifølge OECD's kommentarer til bestemmelsen er hensigten med artikel 5, stk. 4.1 at forhindre et foretagende eller en gruppe af nært forbundne foretagender i at opdele en sammenhængende drift i flere små. Det vil sige, at undtagelserne i artikel 5, stk. 4 ikke gælder for et forretningssted, der ellers ville udgøre et fast driftssted, hvis aktiviteterne i de nævnte foretagender udgør komplementære funktioner, som indgår i en sammenhængende erhvervsdrift. For at bestemmelsen finder anvendelse skal mindst et af de steder, hvor aktiviteterne udføres i den kontraherende stat, udgøre et fast driftssted eller alternativt skal de samlede aktiviteter overstige, hvad der karakteriseres som værende af forberedende og hjælpende art.⁴⁹

3.2.2 Det sekundære driftsstedskriterium

I OECD's modeloverenskomst artikel 5, stk. 5 og 6 gennemgås det sekundære kriterium for fast driftssted. Hvis et forretningssted ikke opfylder betingelserne for et fast driftssted efter det primære kriterium i artikel 5, stk. 1-4, vil opfyldelsen af fast driftsstedskriteriet forsøges opfyldt

⁴⁷ OECD, Model Tax Convention on Income and on Capital: Condensed Version 2017, kommentarer til artikel 5, pkt. 73-74.

⁴⁸ Karnovs oversættelse af OECD's modeloverenskomst 2017, artikel 5, stk. 4.1.

⁴⁹ OECD, Model Tax Convention on Income and on Capital: Condensed Version 2017, kommentarer til artikel 5, pkt. 79.

gennem det sekundære kriterium. Det sekundære kriterium, som også er kendt som agentreglen, er således først relevant, når ikke der kan statueres fast driftssted i kildelandet efter det primære kriterium.

Det sekundære kriterium omhandler brugen af afhængige og uafhængige agenter eller andre former for repræsentanter til at drive virksomhed i udlandet. Bestemmelsen anses for at være sekundær, da den bruges som supplement til det primære driftsstedskriterium.⁵⁰ Dette kan udledes af bestemmelsens ordlyd, jf. følgende formulering i artikel 5, stk. 5 “*Uanset bestemmelserne i stk. 1 og 2 [...]*”. Der kan således statueres fast driftssted efter modeloverenskomstens artikel 5, stk. 5 og 6 uagtet om bestemmelserne i artikel 5, stk. 1 og 2 er opfyldt. På baggrund heraf øger bestemmelsen også sandsynligheden for, at en virksomhed anses for at have fast driftssted i kildelandet.

3.2.2.1 Agentreglen

Det følger af artikel 5, stk. 5, at når en person handler i en kontraherende stat på vegne af et foretagende i en anden kontraherende stat, kan det resultere i, at foretagendet får fast driftssted i førstnævnte stat. Dette er til trods for, at foretagendet ikke nødvendigvis selv har et fast forretningssted i denne stat.⁵¹ Denne bestemmelse er også kendt som agentreglen, hvortil en agent defineres i OECD's kommentarer som en fysisk eller juridisk person, der handler på vegne af et foretagende, uagtet om vedkommende er ansat i det pågældende foretagende eller ej.⁵² Desuden er det ikke en betingelse, at disse personer er hjemmehørende i den stat, hvor der handles for det pågældende foretagende. Det afgørende element for, at der kan statueres fast driftssted efter agentreglen, kan begrænses til de agenter, der opfylder følgende tre betingelser:⁵³

- En fysisk eller juridisk person handler i en kontraherende stat på vegne af foretagendet.
- Personen indgår sædvanligvis kontrakter eller spiller den ledende roller, som fører til indgåelse af kontrakter, der rutinemæssigt indgås uden væsentlige ændringer fra foretagendet.

⁵⁰ Anders N. Laursen, Fast Driftssted, 2011, s. 155.

⁵¹ Karnovs oversættelse af OECD modeloverenskomst 2017, artikel 5, stk. 5.

⁵² OECD, Model Tax Convention on Income and on Capital: Condensed Version 2017, kommentarer til artikel 5, pkt. 83.

⁵³ OECD, Model Tax Convention on Income and on Capital: Condensed Version 2017, kommentarer til artikel 5, pkt. 84.

- Kontrakterne er enten udarbejdet i foretagendets navn, eller til overdragelse af ejendomsretten eller tildeling af brugsretten til en ejendom, der ejes af foretagendet eller som foretagendet har brugsretten til, eller til foretagendets levering af ydelser.

Den grundlæggende betingelse for, at en agent kan medføre, at der statueres fast driftssted i en given stat er, at agenten handler på vegne af foretagendet og ikke ved at udøve virksomhed som selvstændig repræsentant. I den forbindelse er det et krav, at agenten har fuldmagt til at indgå sædvanlige aftaler uden betydelige ændringer fra foretagendet. Det fremgår ikke af OECD's modeloverenskomst, hvordan begrebet sædvanligvis skal forstås, men af kommentarerne uddybes det som en handling, der finder sted gentagne gange og ikke blot i enkeltstående tilfælde.⁵⁴

Det fremgår ligeledes af kommentarerne, at enhver person, der udfører aktiviteter på foretagendets vegne, ikke vil medføre fast driftssted i en given stat. Bestemmelsen er således begrænset til personer, der i særlig grad involverer foretagendets virksomhed i den pågældende stat. Sådanne personer vil have fuldmagt til at indgå bindende aftaler i foretagendets navn eller på anden vis inddrage foretagendet i en sådan grad, at foretagendet forpligter sig til deltagelse i forretningsvirksomheden i kildelandet.

Hvis ovenstående betingelser er opfyldt vil en person anses for værende en afhængig agent, og foretagendet, som agenten agerer på vegne af, vil derfor blive omfattet af artikel 5, stk. 5. Dog finder bestemmelsen ikke anvendelse for de aktiviteter, der efter artikel 5, stk. 4 anses som værende af forberedende eller hjælpende karakter til trods for at betingelserne i artikel 5, stk. 5 anses for opfyldt.⁵⁵ Hvis en person har bemyndigelse til at indgå kontrakter på vegne af foretagendet, og denne bemyndigelse alene vedrører aktiviteter af forberedende eller hjælpende karakter, vil en sådan person ikke anses for værende en agent i forhold til artikel 5, stk. 5.

⁵⁴ OECD, Model Tax Convention on Income and on Capital: Condensed Version 2017, kommentarer til artikel 5, pkt. 83.

⁵⁵ OECD, Model Tax Convention on Income and on Capital: Condensed Version 2017, kommentarer til artikel 5, pkt. 85.

Uafhængig agent

Det følger af modeloverenskomsten artikel 5, stk. 6, at stk. 5 ikke finder anvendelse i de tilfælde, hvor et foretagende, der er hjemmehørende i en kontraherende stat, benytter en uafhængig repræsentant i en anden kontraherende stat. Aktiviteter udført af en uafhængig repræsentant vil ikke resultere i, at der kan statueres fast driftssted for foretagende i denne anden kontraherende stat.⁵⁶ Artikel 5, stk. 6 er derfor en undtagelse til stk. 5, som kun finder anvendelse, når en person handler på vegne af et foretagende med det formål at drive virksomhed som en uafhængig repræsentant.

Hvorvidt en person kan karakteriseres som en uafhængig repræsentant baseres på omfanget af vedkommendes forpligtelser for foretagendet. Hvis den pågældende person er underlagt detaljerede instrukser eller en omfattende kontrol fra foretagendets side, vil en sådan person ikke anses for at være en uafhængig repræsentant.⁵⁷ Det er ligeledes et vigtigt element, om det er personen eller foretagendet, der bærer risikoen for forretningsaktiviteterne. Ydermere anses en person ikke for værende en uafhængig repræsentant, hvis vedkommende helt eller delvist handler for foretagender, som denne er nært knyttet til.⁵⁸ Hvis et salg fra en agents aktiviteter på vegne af et foretagende udgør mere end 10% af agentens samlede salg for dennes virksomhed, betragtes agenten som værende tæt knyttet til foretagendet.⁵⁹

På baggrund heraf kan det udledes, at en person kan karakteriseres som en uafhængig agent, hvis personens aktiviteter på vegne af foretagendet, udgør en væsentlig del af den pågældende persons virksomhed.

3.3 EU-retten

EU-skatteretten er den internationale skatterets tredje dimension, som ligeledes bør iagttages i relation til fast driftsstedsdefinitionen. Inden for EU-skatteretten er det nødvendigt at skelne

⁵⁶ OECD, Model Tax Convention on Income and on Capital: Condensed Version 2017, kommentarer til artikel 5, pkt. 102.

⁵⁷ OECD, Model Tax Convention on Income and on Capital: Condensed Version 2017, kommentarer til artikel 5, pkt. 104.

⁵⁸ OECD, Model Tax Convention on Income and on Capital: Condensed Version 2017, kommentarer til artikel 5, pkt. 111.

⁵⁹ OECD, Model Tax Convention on Income and on Capital: Condensed Version 2017, kommentarer til artikel 5, pkt. 122.

mellem de regler, der stammer fra TEUF's frihedsrettigheder, også kendt som negativ integration, og de regler, der er vedtaget i overensstemmelse med TEUF gennem direktiver, hvilket kaldes positiv integration.⁶⁰

Ved vedtagelse af sådanne skatteretlige direktiver kræves en retlig hjemmel og enstemmighed blandt samtlige medlemslande i Rådet efter høring af Europa-Parlamentet jf. artikel 115 TEUF.⁶¹ Af direktiver med skatteretlige forhold kan nævnes moder-/datterselskabsdirektivet (2011/96), rente-/royaltydirektivet (2003/49), fusionsskattedirektivet (2009/133) samt skatteundgåelsesdirektivet (2016/16).⁶²

Medlemsstaternes frihed til at udforme nationale skatteregler og dobbeltbeskatningsoverenskomster begrænses af TEUF, der sikrer fri bevægelighed for varer, tjenesteydelser, kapital og personer. Udgangspunktet er, at medlemslandene har retten til at pålægge skatter som følge af landets suverænitet, men retten er imidlertid ikke ubegrænset, da traktatfæstede bestemmelser skal respekteres.⁶³ Der er i TEUF ikke indeholdt en specifik definition på fast driftsstedsbegrebet og der foreligger heller ikke eksempler i praksis på, at EU-domstolen har foretaget en nærmere vurdering af denne definition. EU-domstolen har derimod i flere sager fastslået, at medlemsstaterne passende kan støtte sig på international praksis, særligt den modelkonvention, som OECD har udarbejdet.⁶⁴

I forhold til de førnævnte EU-direktiver, der er givet på skatterettens område, indeholder moder-/datterselskabsdirektivet artikel 2, litra b og rente-/royaltysdirektivet artikel 3, litra c begge en definition på, hvad der forstås ved et fast driftssted. Definitionerne heri skaber et fælles europæisk begreb, der lægger sig op ad definitionen i OECD's modeloverenskomst artikel 5.⁶⁵ Dog er det vigtigt at bemærke, at der ikke er et klart sammenfald mellem definitionerne, men der er i de nævnte direktiver hentet en vis inspiration fra OECD's modeloverenskomst. Med udgangspunkt heri kan det udledes, at der på nuværende tidspunkt ikke findes en EU-retslig definition på fast driftsstedsbegrebet.

⁶⁰ Jane Bolander & Liselotte Madsen m.fl., Lærebog om indkomstskat, 20. udg., s. 1248.

⁶¹ Peter K. Schmidt & Michael Tell m.fl., International skatteret: I et dansk perspektiv, 2. udg. s. 238.

⁶² Jane Bolander & Liselotte Madsen m.fl., Lærebog om indkomstskat, 20. udg., s. 1248.

⁶³ Jane Bolander & Liselotte Madsen m.fl., Lærebog om indkomstskat, 20. udg., s. 1249.

⁶⁴ Anders N. Laursen, Fast Driftssted, 2011, s. 27.

⁶⁵ Anders N. Laursen, Fast Driftssted, 2011, s. 28.

4 Digital økonomi

Dette kapitel har til formål at karakterisere og præcisere den digitale økonomi samt begreberne digitale virksomheder og forretningsmodeller. Eftersom der i afhandlingen tages udgangspunkt i fast driftssted for digitale virksomheder, er det relevant at undersøge, hvad der kendetegner denne type virksomhed, og hvordan digitale forretningsmodeller adskiller sig fra de mere traditionelle. Begrebsdefinitionen og forståelsen heraf belyses i de følgende afsnit med henblik på at fastlægge, om den gældende retstilstand i forhold til statuering af fast driftssted for digitale virksomheder, har ændret sig i takt med den stigende digitalisering.

4.1. Karakterisering af den digitale økonomi

Begrebet digital økonomi har ikke en entydig international standardiseret definition, men internationale organisationer, såsom OECD og EU, har længe argumenteret for, hvordan den digitale økonomi skal måles.⁶⁶ Ifølge OECD omfatter begrebet al økonomisk aktivitet, der er afhængig eller forstærket af brugen af digitale input, herunder digitale teknologier, infrastruktur, tjenesteydelser og data.⁶⁷ Dette understøttes ligeledes af EU-kommissionens karakterisering af den digitale økonomi, der beskrives gennem nøglefunktioner som mobilitet, netværkseffekter og brugen af data.⁶⁸ Her skal mobilitet forstås som virksomhedernes mulighed for at opnå en større kundekreds, der ikke begrænses til en fysisk lokation, mens netværkseffekter omhandler værdiforøgelse ved anvendelse af digitale produkter.⁶⁹ Det sidste element er brugen af data, som relaterer sig til anvendelsen af større mængder af data, hvilket i højere grad giver virksomhederne mulighed for at målrette markedsføring og produkter.⁷⁰ Med afsæt heri kan det udledes, at digital økonomi og digitale produkter er tæt forbundne, eftersom den digitale økonomi er sammensat af et netværk af digitale produkter og tjenesteydelser.

Udviklingen i digitaliseringen kan ikke afgrænses til kun at vedrøre de brancher, der sælger digitale produkter og tjenesteydelser, idet mange virksomheder er hybrider mellem de digitale og ikke-digitale brancher. Denne udvikling i digitaliseringen har ført til omstruktureringer af de traditionelle forretningsmodeller, hvorefter nye digitale modeller er opstået.⁷¹ Hertil er det væsentligt at sondre mellem graden af digitalisering, idet den digitale økonomi frembringer

⁶⁶ OECD, A Roadmap toward Common Framework for Measuring the Digital Economy, 2020 & Europa-Kommissionen, Report of the Commission Expert Group on Taxation of the Digital Economy, 2014.

⁶⁷ OECD, A Roadmap toward Common Framework for Measuring the Digital Economy, 2020 s. 35.

⁶⁸ Europa-Kommissionen, Report of the Commission Expert Group on Taxation of the Digital Economy, 2014, s. 11.

⁶⁹ OECD, A Roadmap toward Common Framework for Measuring the Digital Economy, 2020, s. 11-12.

⁷⁰ OECD, A Roadmap toward Common Framework for Measuring the Digital Economy, 2020, s. 13.

⁷¹ OECD, A Roadmap toward Common Framework for Measuring the Digital Economy, 2020, s. 11.

forskellige skattemæssige overvejelser baseret på, hvor digitaliseret den pågældende forretningsmodel er. I hvor høj grad en forretningsmodel er digitaliseret afhænger af den enkelte virksomhed, hvorfor der i det følgende vil blive gennemgået de typiske karakteristika for digitale virksomheder og tilhørende forretningsmodeller.

4.1.1 OECD's karakteristika for digitale virksomheder og forretningsmodeller

I 2018 udgav OECD en rapport, der omhandler skattemæssige udfordringer som følge af den stigende digitalisering. I rapporten er der udarbejdet en dybdegående analyse af digitale forretningsmodeller, der sammenligner værdiskabelsesprocessen for højt-digitaliserede virksomheder og deres traditionelle modparter i den digitale økonomi.⁷² Disse forretningsmodeller kan grundlæggende betegnes som digitale virksomheder, og i rapporten er de mest fremtrædende karakteristika for sådanne digitaliserede virksomheder beskrevet.⁷³ Af rapporten kan det udledes, at digitaliserede virksomheder har tre hovedkarakteristika:⁷⁴

- Tværgående vækst uden behov for fysisk tilstedeværelse
- Afhængighed af immaterielle aktiver, især immaterielle rettigheder
- Data og brugerengagement samt disses synergi med immaterielle rettigheder

Efter det første karakteristikum kan digitale virksomheder betragtes som opererende inden for den digitale økonomi, når disse virksomheder har mulighed for at opnå vækst på tværs af forskellige landegrænser uden eller med begrænset fysisk tilstedeværelse.⁷⁵ Dette er særligt relevant, eftersom beskatningsretten efter modeloverenskomsten er knyttet til kriterier omkring fysisk tilstedeværelse. Disse virksomheder benytter forretningsmodeller med en så stor digitaliseringsgrad, at der kun er behov for en digital tilstedeværelse i kildelandet. Dette medfører, at denne type virksomhed i højere grad har mulighed for at oppebære et større antal kunder sammenlignet med ikke-digitaliserede virksomheder, da kundekredsen for sidstnævnte er begrænset til en fysisk lokation. Digitale virksomheder kan altså have økonomisk aktivitet i flere lande uden eller kun i begrænset omfang at være fysisk til stede.⁷⁶

Ydermere kendetegnes digitale virksomheder ved i langt højere grad end ikke-digitale virksomheder at være afhængige af immaterielle aktiver og særligt immaterielle rettigheder, der

⁷² OECD, Tax Challenges Arising from Digitalisation – Interim Report 2018, pkt. 31.

⁷³ OECD, Tax Challenges Arising from Digitalisation – Interim Report 2018, pkt. 32.

⁷⁴ OECD, Tax Challenges Arising from Digitalisation – Interim Report 2018, pkt. 33-35.

⁷⁵ OECD, Tax Challenges Arising from Digitalisation – Interim Report 2018, pkt. 131.

⁷⁶ OECD, Tax Challenges Arising from Digitalisation – Interim Report 2018, pkt. 132.

ejes eller lejes gennem en tredjepart. Denne afhængighed skyldes, at digitale virksomheder er opbygget omkring brugen af softwareløsninger og algoritmer, der understøtter digitale platforme og andre centrale funktioner for disse virksomheders forretningsmodeller.⁷⁷ Immaterielle aktiver er derfor en vigtig drivkraft for forretningsværdien for mange digitale virksomheder.⁷⁸

Selvom digitale virksomheder udviser fælles karakteristika, er det ikke en betingelse, at virksomheder skal besidde alle førnævnte hovedkarakteristika for at kunne betragtes som digitale. Disse virksomheders forretningsmodeller er struktureret forskelligt, hvilket medfører at fremkomsten af de enkelte karakteristika vil variere fra virksomhed til virksomhed.

Forretningsmodellerne for digitale virksomheder er oftest bygget op omkring brugergenereret indhold, hvorfor en stor del af de højt digitaliserede virksomheder har en øget afhængighed af data og brugerdeltagelse på deres platforme. Ved dataindsamling er der mulighed for at tilpasse deres platformene og derigennem optimere disse i henhold til forretningsmodellen, så der opleveres en synergi mellem brugerinvolvering og platformen.⁷⁹ Det er værd at bemærke, at brugergenereret indhold er særligt afgørende for højt digitaliserede virksomheder som Facebook og Instagram, men mindre relevant for cloud-baserede platforme til lagring af digitale medier, der ikke er afhængige af sådan indhold for at kunne fungere effektivt.

OECD har i forlængelse heraf oplistet de vigtigste økonomiske karakteristika for de nye forretningsmodeller, der er opstået som følge af den digitale økonomi. Hertil påpeger OECD, at disse forretningsmodeller anses for at være forretningsområder og ikke overordnede virksomheder. Dette begrundes med, at det ikke altid er muligt at klassificere en hel virksomhed indenfor et specifikt forretningsområde, eftersom de mere etablerede virksomheder ofte har mere end én forretningslinje.⁸⁰ Af rapporten fremgår følgende karakteristika for digitale forretningsmodeller:

⁷⁷ OECD, Tax Challenges Arising from Digitalisation – Interim Report 2018, pkt. 34.

⁷⁸ OECD, Tax Challenges Arising from Digitalisation – Interim Report 2018, pkt. 135.

⁷⁹ OECD, Tax Challenges Arising from Digitalisation – Interim Report 2018, pkt. 35 og 140.

⁸⁰ OECD, Tax Challenges Arising from Digitalisation – Interim Report 2018, pkt. 58.

- Flersidede platforme
- Forhandlere
- Vertikalt integrerede virksomheder
- Inputleverandører

Ifølge OECD er flersidede platforme kendetegnet ved, at platformen giver slutbrugere mulighed for at udveksle og handle varer eller tjenesteydelser, mens kontrolrettigheder og forpligtelser overfor kunderne hovedsageligt tilfalder udbyderen af platformen. Som eksempler på virksomheder med denne type forretningsmodel kan nævnes Uber og Foodora, der er stærkt afhængige af platformens slutbrugere.⁸¹

Forhandlere er ifølge OECD virksomheder, der erhverver produkter, herunder kontrolrettigheder, fra leverandører, hvorefter disse videresælges til slutbrugere. Det tillades ikke slutbrugerne at interagere med hinanden, og ligeledes kræves det ikke, at slutbrugerne føler sig tilknyttet til platformen. Amazon og Netflix kan nævnes som eksempler på højt digitaliserede virksomheder, der benytter denne forretningsmodel.⁸²

Vertikalt integreret virksomheder beskrives af OECD som værende virksomheder, der har erhvervet ejerskab over leverandører, og dermed har integreret udbudssiden af markedet i virksomhedens værdikæde.⁸³ Af virksomheder med en højt digitaliseret vertikal integreret forretning kan nævnes Apple og Google, som udnytter vertikal integration til mere kontrol over egen værdikæde.

Den sidste digitale forretningsmodel er inputleverandør, som er kendetegnet ved, at virksomheder eller enkeltpersoner leverer et mellemliggende input til en anden virksomheds produktion af varer eller tjenesteydelser. I modsætning til flersidede platforme er inputleverandører ikke et mellemlid, og interagerer derfor ikke med kunder, men alene med den virksomhed, der leveres input til.⁸⁴ Som eksempel på virksomheder, der benytter denne forretningsmodel, kan nævnes Microsoft og Adobe, der leverer vigtige input eller komponenter til andre virksomheder.

⁸¹ OECD, Tax Challenges Arising from Digitalisation – Interim Report 2018, pkt. 58.

⁸² OECD, Tax Challenges Arising from Digitalisation – Interim Report 2018, pkt. 58.

⁸³ OECD, Tax Challenges Arising from Digitalisation – Interim Report 2018, pkt. 58.

⁸⁴ OECD, Tax Challenges Arising from Digitalisation – Interim Report 2018, pkt. 58.

På baggrund af ovenstående karakteristika for digitale virksomheder og forretningsmodeller kan det udledes, at virksomheder med en lav grad af digitalisering kendetegnes ved, at de benytter forretningsmodeller med betydelig fokus på fysisk distribution og tilstedeværelse. Her kan der være tale om virksomheder, der opererer indenfor online salg af fysiske produkter, hvor et varelager, nationale eller regionale kontorer er afgørende. Disse virksomheder anvender derfor primært forretningsmodeller, der er centreret omkring det fysiske samtidig med, at de drager fordele af digitaliseringens fremdrift. Omvendt er det beskrevet, at de højt digitaliserede virksomheder karakteriseres ved at anvende forretningsmodeller med en så omfattende grad af digitalisering, at der alene er behov for en digital tilstedeværelse i kildelandet.⁸⁵

Dette er ligeledes i overensstemmelse med OECD's rapport, hvor det fremgår, at digitaliseringen har været afgørende for fremkomsten af flersidede platforme og inputleverandører, hvorimod forhandlere og vertikalt integrerede forretningsmodeller har været anvendt længe før udviklingen i den digitale økonomi. Det fremgår ligeledes i analysen, at flere af de større digitaliserede virksomheder begyndte med en flersidet platform, hvorefter der gradvist er sket en mere hybrid udvikling efterhånden som virksomhederne indtog yderligere forretningsområder.⁸⁶ På baggrund af skaleringsfordele kombinerer digitale virksomheder derfor ofte forskellige elementer fra de fire forretningsmodeller eller benytter forskellige forretningsmodeller til forskellige aktiviteter.⁸⁷

4.1.2 Fast driftssted for digitale virksomheder

De primære karakteristika ved digitale virksomheder og forretningsmodeller, som beskrevet ovenfor i afsnit 4.1.2, er relevante til vurdering af, hvorvidt en virksomhed kan karakteriseres som digital. Der fremgår ingen særlig regulering af digitale virksomheder i forhold til definitionen på fast driftssted i OECD's modeloverenskomst artikel 5, da ordlyden grundlæggende ikke har ændret sig siden den første modeloverenskomst blev udgivet i 1963. Sidenhen har OECD tilføjet et afsnit om digitale virksomheder i kommentarerne til modeloverenskomsten kaldet Electronic Commerce, hvor digitale virksomheders aktiviteter betegnes som e-handel.⁸⁸

Af kommentarerne til artikel 5 i henhold til digitale virksomheder fremhæves en væsentlig sondring mellem materielle og immaterielle aktiver til vurdering af, hvorvidt der eksisterer et

⁸⁵ OECD, Tax Challenges Arising from Digitalisation – Interim Report 2018, pkt. 58-62.

⁸⁶ OECD, Tax Challenges Arising from Digitalisation – Interim Report 2018, pkt. 60.

⁸⁷ OECD, Tax Challenges Arising from Digitalisation – Interim Report 2018, pkt. 61.

⁸⁸ OECD, Model Tax Convention on Income and on Capital: Condensed Version 2017, kommentarer til artikel 5, pkt. 122-130.

fast driftssted. Materielle aktiver anses i den forbindelse blandt andet at omfatte computerudstyr og servere, mens immaterielle aktiver, såsom data og software, anvendes af eller opbevares på en sådan computer eller server. Heraf følger det, at et website anses for en kombination af data og software, hvorfor der ikke eksisterer en fysisk lokalitet. Når ikke der eksisterer et forretningssted, vil et immaterielt aktiv ikke være tilstrækkeligt til at statuere fast driftssted efter modeloverenskomsten artikel 5, stk. 2. Derimod vil den server, hvorfra webstedet er tilgængeligt, være placeret på en fysisk lokalitet, hvorfor den placering kan udgøre et fast forretningssted for den virksomhed, der driver den pågældende server.⁸⁹

Sondringen mellem materielle og immaterielle aktiver er derfor essentiel, eftersom der ikke nødvendigvis er en korrelation mellem ejerforholdet af de materielle og immaterielle aktiver. Heraf kan det udledes, at det for digitale virksomheder er væsentligt, at der er et materielt aktiv til stede, som den pågældende virksomhed reelt har råderet over. Med afsæt i kommentarerne vil en sådan rådighed kunne fastslås, når det materielle aktiv drives af og disponeres af virksomheden.⁹⁰

Der er i kommentarerne til OECD's modeloverenskomst præciseret, hvordan betingelser i artikel 5, stk. 1, 4 og 5 skal fortolkes med hensyn til tilstedeværelsen af digitale virksomheder. Som nævnt i afsnit 3.2.1.1 er den første betingelse for fast driftssted, at der eksisterer et forretningssted. For digitale virksomheder vil der eksistere et forretningssted, hvis der er et materielt aktiv til stede, som virksomheden har råderet over. En sådan råderet er, som tidligere nævnt, ikke afhængig af ejerforholdet, hvorfor et materielt aktiv kan være både ejet, lejet eller leaset. Det afgørende element er, at virksomheden kan disponere over det pågældende aktiv, og at dette drives af virksomheden. Dermed kan en server ikke anses for at være til virksomhedens rådighed, hvis der er betalt et vederlag for enten lagringsplads eller hosting.⁹¹

Hvis der eksisterer et forretningssted for digitale virksomheder, vil vurderingen af, om dette forretningssted kan anses for at udgøre et fast driftssted, ske på grundlag af de generelle betingelser beskrevet i afsnit 3.2.1.2 og 3.2.1.3. Når en virksomhed udøver erhverv gennem et forretningssted og samtidig driver en server, hvorpå et websted er tilgængeligt, vil stedet, hvor

⁸⁹ OECD, Model Tax Convention on Income and on Capital: Condensed Version 2017, kommentarer til artikel 5, pkt. 123.

⁹⁰ OECD, Model Tax Convention on Income and on Capital: Condensed Version 2017, kommentarer til artikel 5, pkt. 125-130.

⁹¹ OECD, Model Tax Convention on Income and on Capital: Condensed Version 2017, kommentarer til artikel 5, pkt. 124.

serveren er placeret, udgøre et fast driftssted for virksomheden.⁹² Hertil gælder dog, at computerudstyr på et givent sted kun kan udgøre et fast forretningssted, hvis det opfylder kravet om at være fast. En server kan i den relation anses for at være fast, hvis den er placeret på et bestemt sted i et tilstrækkeligt tidsrum jf. OECD's modeloverenskomst artikel 5, stk. 1.⁹³

Det fremgår desuden af kommentarerne til OECD's modeloverenskomst artikel 5, at undtagelsesbestemmelsen til det primære driftsstedskriterium i stk. 4 også gør sig gældende for digitale virksomheder. Det påpeges i kommentarerne, at der for digitale virksomheder ikke kan statueres fast driftssted, hvis virksomhedernes brug af computerudstyr på en given lokation er begrænset til at være af forberedende eller hjælpende karakter. I kommentarerne angiver OECD en række aktiviteter, der anses for at være af forberedende eller hjælpende karakter, hvor der blandt andet kan nævnes en telefonlinje, reklame for varer og tjenesteydelser, indsamling af markedsdata samt videregivelse af informationer.⁹⁴ Hvis disse aktiviteter derimod udgør en væsentlig og betydelig del af virksomhedernes kerneaktiviteter, vil aktiviteterne i sådanne tilfælde ikke omfattes af artikel 5, stk. 4.⁹⁵

Hvad der udgør kerneaktiviteter for en bestemt virksomhed, afhænger af arten på den virksomhed, der udøves. Ifølge OECD vil graden af virksomhedsudøvelse gennem en given server være afgørende for, hvorvidt undtagelsesbestemmelsen kan finde anvendelse. Hvis virksomhedsudøvelsen gennem en server udelukkende har karakter af at reklamere for og fremvise en virksomheds produkter, finder artikel 5, stk. 4 anvendelse og aktiviteterne vil således anses for at være af forberedende og hjælpende karakter.

Hvis en virksomheds aktiviteter via denne server derimod direkte understøtter virksomhedens kerneaktivitet, såsom salg af varer, kan disse aktiviteter ikke betragtes som værende af forberedende eller hjælpende karakter. I den forbindelse bemærkes det i kommentarerne, at kontraktindgåelse med kunder, behandling af betaling samt levering af varer anses for at være typiske funktioner i forbindelse med et salg, hvorfor disse vil statuere fast driftssted.⁹⁶

⁹² OECD, Model Tax Convention on Income and on Capital: Condensed Version 2017, kommentarer til artikel 5, pkt. 124.

⁹³ OECD, Model Tax Convention on Income and on Capital: Condensed Version 2017, kommentarer til artikel 5, pkt. 125.

⁹⁴ OECD, Model Tax Convention on Income and on Capital: Condensed Version 2017, kommentarer til artikel 5, pkt. 128.

⁹⁵ OECD, Model Tax Convention on Income and on Capital: Condensed Version 2017, kommentarer til artikel 5, pkt. 129.

⁹⁶ OECD, Model Tax Convention on Income and on Capital: Condensed Version 2017, kommentarer til artikel 5, pkt. 130.

Derudover belyses det i kommentarerne, at modeloverenskomstens artikel 5, stk. 5 kun under meget usædvanlige omstændigheder vil finde anvendelse på internetudbydere, der driver websteder for andre virksomheder gennem servere, der ejes og drives af disse internetudbydere. Som tidligere nævnt i afsnit 4.2.2.1 er en af betingelserne for at blive omfattet af artikel 5, at personen sædvanligvis indgår kontrakter eller har den ledende rolle til at agere på virksomhedernes vegne. Med afsæt heri vil en internetudbyder derfor ikke kunne anses som agent for de virksomheder, som webstederne tilhører, idet der ikke er beføjelser til at udføre sådanne handlinger i virksomhedernes navn. Ligeledes vurderer OECD, at det websted, hvorigennem der udøves virksomhed, ikke lever op til personkravet i modeloverenskomstens artikel 3, hvorfor artikel 5, stk. 5 ikke kan finde anvendelse.⁹⁷

4.2 Digitale faste driftssteder i praksis

Der eksisterer, som tidligere nævnt, ikke en entydig definition af fast driftssted for digitale virksomheder, hvorfor der tages afsæt i modeloverenskomstens generelle definition herpå. OECD's kommentarer bidrager til fortolkningsgrundlaget, men da kommentarerne ikke fastlægger den gældende retstilstand, inddrages relevant dansk praksis på området. En analyse af den administrative praksis udføres derfor med det formål at afklare, hvordan den generelle definition af fast driftssted anvendes i forbindelse med digitale virksomheder. Til dette formål gennemgås og analyseres to bindende svar fra Skatterådet, der begge har karakteristika for at udgøre en digital virksomhed på baggrund af forskellige digitale forretningsmodeller.

SKM2015.369.SR

I SKM2015.369.SR, herefter benævnt det bindende svar, ønskes det bekræftet, at et dansk indregistreret selskab, ikke får fast driftssted i udlandet fra et skattemæssigt perspektiv, når selskabet indgår en hostingaftale med et datacenter uden for landets grænser. Det danske selskabs forretningsmodel omhandler udvikling af onlinespil, der afvikles på én eller flere servere, som er placeret hos en uafhængig internetudbyder i andre jurisdiktioner. Ved en jurisdiktion refereres der til et geografisk eller administrativt område, hvor en bestemt lovgivende myndighed har ret til at udøve sin retlige magt og håndhæve lov.

Til vurdering af, hvorvidt der er tale om et fast driftssted for det pågældende selskab, tager Skatterådet afsæt i de tre betingelser, der er udledt af modeloverenskomstens artikel 5, stk. 1.

⁹⁷ OECD, Model Tax Convention on Income and on Capital: Condensed Version 2017, kommentarer til artikel 5, pkt. 131.

Der kan på baggrund heraf kun statueres fast driftssted, hvis der eksisterer et forretningssted, der anses for at være fast og hvorfra det foretagende udøves helt eller delvist. Der henvises yderligere til kommentarerne til OECD's modeloverenskomst, hvorefter det fremgår, at der for virksomheder, hvis forretningsmodel omhandler E-handel, skal skelnes mellem det website og den server, hvorpå websitet er lagret. For at et selskab kan anses for at have forretningssted i en given jurisdiktion, udledes det af Skatterådet, at den server, hvorpå et websted er tilgængeligt, skal være til selskabets disposition. Det afgørende element for Skatterådet er således, hvorvidt det danske selskab har råderet over den faktiske server, hvorfra spillene afvikles.

Det fremgår af de oplysninger, der er præsenteret i det bindende svar, at det danske selskab udelukkende har erhvervet en ret til at anvende serverplads hos det udenlandske datacenter mod vederlag. Ligeledes fremgår det, at selskabet hverken ejer eller lejer fysiske lokationer i udlandet og desuden ikke har fysisk adgang eller rådighed over samme. Baseret på disse oplysninger vurderer Skatterådet, at selskabet ikke kan anses for at operere servere i udlandet, da selskabet kun drifter serverens indhold og ikke den faktiske server. På baggrund heraf vurderer Skatterådet, at selskabet ikke kan anses for at have råderet over de fysiske servere, hvormed anvendelsen af serverplads på de pågældende servere ikke alene kan udgøre et forretningssted.

Udover, at brugen af de udenlandske server ikke udgør et forretningssted, vurderes det ydermere af Skatterådet, at forretningsstedet ikke anses for at være fast. Dette begrundes med, at selskabet kun har råderet over en begrænset mængde af serverkapacitet, der efter behov kan tilpasse. Den fremlagte forretningsmodel vil derfor ikke give anledning til etablering af et fast driftssted for de pågældende servere i udlandet.

Den samme argumentation anvendes ligeledes til vurdering af nyere afgørelser, nærmere SKM2019.643.SR og SKM2022.119.SR, hvor der ifølge Skatterådet heller ikke eksisterer et forretningssted i Danmark for de to udenlandske selskaber. I SKM2019.643.SR fandt Skatterådet, at selskabets påtænkte forretningsmodel ikke kan statuere forretningssted i Danmark som følge af, at selskabet hverken har ejerskab eller råderet over den hard- og software, der kræves for at aktivere de nye funktioner i de solgte maskiner. Derudover er selskabets egen website, hvorfra de nævnte funktioner købes, ligeledes placeret udenfor Danmarks landegrænser, hvorfor der ikke eksisterer en råderet over en server i Danmark. Sidstnævnte gør sig ligeledes gældende i SKM2022.119.SR, hvor transaktionsforholdet mellem det udenlandske selskab og et datacenter i Danmark udelukkende består af en hostingaftale, der ikke sikrer det udenlandske selskab råderetten over det pågældende aktiv.

Baseret på ovenstående gennemgang af betingelserne for fast driftssted, vurderes Skatterådets anvendelse af de relevante retsregler som værende i overensstemmelse med modeloverenskomstens artikel 5 samt OECD's kommentarer hertil. Skatterådets vurdering tager udgangspunkt i OECD's kommentarer vedrørende digitale virksomheder, hvori der skelnes mellem anvendelsen af materielle og immaterielle aktiver for statuering af fast driftssted. Denne vurdering indebærer, at Skatterådet i sin fortolkning af begrebet fastholder kravet om et fysisk forretningssted, idet et forretningssted kun kan opstå, hvis der er råderet over et fysisk aktiv. I vurderingen af råderetten fokuserer Skatterådet ikke på det juridiske ejerskab over serveren, hvilket ligeledes er i overensstemmelse med OECD-kommentarerne, som præciserer, at råderet ikke afhænger af ejerskab, men af hvem der driver det materielle aktiv.

SKM2019.647.SR

På baggrund af Skattestyrelsens indstilling og begrundelse, vurderes det i SKM2019.647.SR, om et dansk selskab statuerer fast driftssted i udlandet ved at udvide sin virksomhed til også at eje og drive servere i udlandet.

I dette bindende svar tager Skatterådet ligeledes afsæt i de tre betingelser, der er udledt af modeloverenskomstens artikel 5, stk. 1. Den første betingelse om, at der skal eksistere et forretningssted, vurderes af Skatterådet på baggrund af oplysningerne om, at selskabet alene vil eje og drive de pågældende servere i udlandet. Udstyret er således ikke til rådighed for eller anvendes af andre parter, hvorfor selskabet har den fulde kontrol over serverne, ligesom al drift og vedligeholdelse udføres for egen regning og risiko. Hertil understreger Skatterådet, at det er råderetten over de materielle aktiver, der er afgørende for udfaldet, mens det juridiske ejerskab er uden betydning.

Med afsæt i ovenstående argumentation finder Skatterådet, at serverne i udlandet vil udgøre forretningssteder, der ligeledes anses for at være faste i såvel tidsmæssig som geografisk forstand. Sidstnævnte vurdering baseres på, at der ingen indikationer er på, at etablering af forretningsstederne vil være midlertidige og samtidig oplyses det, at serverne vil befinde sig permanent i de pågældende lande på de samme lokationer.

Den sidste betingelse for at statuere fast driftssted er, at foretagendet udøver virksomhed gennem det faste forretningssted, som ikke er af forberedende eller hjælpende karakter i forhold til foretagendets kerneaktivitet. Idet formålet og aktiviteten i udlandet er sammenfaldende med den primære aktivitet i Danmark, vurderer Skatterådet, at den virksomhed, der udøves fra de

udenlandske servere, ikke omfattes af den negative afgrænsning i modeloverenskomstens artikel 5, stk. 4. Skatterådet anser derved alle tre betingelser i modeloverenskomstens artikel 5, stk. 1 for værende opfyldt, hvorfor der fra et dansk perspektiv statueres fast driftssted i de respektive lande.

Skatterådets anvendelse af de relevante retsregler anses ligeledes for at være i overensstemmelse med OECD's kommentarer til modeloverenskomsten og retspraksis på området i forhold til definitionen på fast driftssted i artikel 5.

4.3 Gældende retstilstand for digitale virksomheder

Med afsæt i ovenstående analyse i afsnit 4.2 kan det udledes, at begrebet fast driftssted i dansk ret fortolkes i overensstemmelse med definitionen i modeloverenskomstens artikel 5. Dertil inddrages OECD's kommentarer, som fortolkningsbidrag, da bestemmelsen om fast driftssted ikke tydeligt specificerer, hvordan begrebet skal anvendes i henhold til digitale virksomheder og deres aktiviteter på tværs af landegrænser.

Til trods for udviklingen i den digitale økonomi indeholder ordlyden i modeloverenskomstens artikel 5 ikke nogen regulering af digitale virksomheder. En regulering af digitale virksomheder skal derfor tage afsæt i den generelle definition for fast driftssted, hvortil OECD i den nyeste udgave af kommentarerne til modeloverenskomsten fra 2017 har tilføjet et afsnit om denne type virksomheder. Det kan udledes af disse kommentarer, at en væsentlig sondring for digitale virksomheder er mellem tilstedeværelsen af materielle og immaterielle aktiver.

Årsagen til denne sondring er, at immaterielle aktiver, ifølge OECD's kommentarer, ikke kan statuere et forretningssted, hvorved den første betingelse i artikel 5, stk. 1 ikke kan opfyldes. Af den administrative praksis, der er belyst i afsnit 4.2, fremgår det, at det kan være vanskeligt at fastslå, hvornår der eksisterer et fast forretningssted for digitale virksomheder, idet denne type virksomheder hovedsageligt består af immaterielle aktiver, mens anvendte materielle aktiver er af sekundær karakter. Når digitale virksomheder anvender en kombination af materielle og immaterielle aktiver, vil en fysisk server blive anset for værende et materielt aktiv, mens indholdet herpå udgør den immaterielle del. Hvis materielle aktiver skal udgøre et forretningssted for digitale virksomheder, gælder der ifølge OECD's kommentarer og gældende administrativ praksis, at selskabet skal have råderet over en sådan server, og at den skal drives for egen regning og risiko.

Et af de primære karakteristika ved digitale virksomheder er evnen til at skalere deres aktiviteter uden fysisk tilstedeværelse i landene, hvorfor denne type virksomhed er særligt afhængig af immaterielle aktiver sammenlignet med ikke-digitale virksomheder. For de lande, hvor der genereres omsætning uden nogen fysisk tilstedeværelse, vil der efter definitionen i modeloverenskomsten artikel 5 ikke kunne statueres fast driftssted. Beskatningsretten vil i sådanne situationer tilfalde det land, hvor virksomheden er skattemæssigt hjemmehørende, og der vil således ikke være hjemmel til beskatning i kildelandet efter modeloverenskomstens artikel 7.

Der opstår således en skattemæssig problemstilling, når digitale virksomheder anvender servere placeret i andre lande end bopælslandet, idet vurderingen af fast driftssted alene fokuserer på, hvorvidt virksomheden har råderet over serveren, hvormed det synes relativt let at undgå kildelandsbeskatning. Digitale virksomheder kan på baggrund heraf opnå en skattemæssig fordel, hvis der etableres forretningssted i lande med gunstig selskabsbeskatning, som der i bestemmelsen ikke tages højde for.

Med afsæt i ovenstående argumentation giver fastlæggelsen af den nuværende retsstilling vedrørende fast driftssted for digitale virksomheder derfor skattemæssige problemstillinger, hvilket hovedsageligt skyldes, at definitionen ikke er tilpasset udviklingen i den digitale økonomi. Definitionen på fast driftssted i modeloverenskomstens artikel 5 tager ikke hensyn til digitale virksomheders karakteristika og aktiviteter, hvorfor denne ikke længere anses for tilstrækkelig i forhold til kildelandsbeskatning.

5 Fremtidig beskatning af digitale virksomheder

Den nuværende forudsætning om, at der skal eksistere et fast driftssted for at beskatte forretningsaktiviteter i et kildeland, anses for utilstrækkelig i forhold til digitaliserede virksomheder, eftersom disse ikke omfattes. Dertil muliggør nye immaterielle værdidrivere, at multinationale selskaber kan udnytte uoverensstemmelser mellem de forskellige skattesystemer til kunstigt at reducere deres skattepligtige indkomst og flytte overskud til andre jurisdiktioner.⁹⁸ De skatteretlige udfordringer, der er opstået i takt med den stigende digitalisering og den nuværende definition på fast driftssted, medfører derfor en betydelig risiko for skatteunddragelse samt overskudsflytning på globalt plan.

For at imødekomme den usikkerhed, der eksisterer i den gældende ret omkring fast driftssted for virksomheders aktiviteter i fremmede jurisdiktioner, har både OECD og EU udarbejdet løsningsforslag. Denne problemstilling søges løst af OECD gennem en 15-punkts handlingsplan, også kaldet BEPS, hvor det første handlingspunkt specifikt omhandler udfordringerne ved digitalisering af økonomien. Her er fokus blandt andet på at sikre en tidssvarende og international regulering af fast driftsstandsdefinitionen.⁹⁹ Som følge af BEPS-projektet, har EU reageret på denne skattemæssige udfordring med fremsættelse af to direktivforslag, hvoraf det ene indeholder en udvidelse af definitionen på fast driftssted, mens det andet omfatter specifikke digitale tjenesteydelser.¹⁰⁰

I det følgende kapitel vil afhandlingen derfor undersøge, hvordan de foreslåede ændringer fra OECD's BEPS-projekt og EU-direktivforslagene vil påvirke beskatningen af højt-digitaliserede virksomheder.

⁹⁸ OECD, Addressing the Tax Challenges of the Digital Economy, Action 1 - 2015 Final Report, s. 3.

⁹⁹ OECD, Addressing the Tax Challenges of the Digital Economy, Action 1 - 2015 Final Report.

¹⁰⁰ Forslag til Rådets Direktiv om et fælles system for en skat på indtægter fra levering af visse digitale tjenester, 2018, & Forslag til Rådets Direktiv om regler vedrørende selskabsbeskatning af en væsentlig digital tilstedeværelse, 2018.

5.1 OECD's BEPS-projekt

De internationale skatteregler, der anvendes i dag, er baseret på aftaler indgået i 1920'erne og er nu forankret i et globalt netværk af bilaterale skatteaftaler.¹⁰¹ Efter stigende offentlige og politiske bekymringer om skatteunddragelse hos store multinationale selskaber igangsatte OECD i 2013, på opfordring fra G20-landene, et fælles initiativ kaldet BEPS. Formålet med BEPS-projektet er at udvikle konsensusbaserede og langsigtede løsninger til de internationale skattemæssige udfordringer, der er opstået som følge af den digitale økonomis udvikling.¹⁰² I handlingsplanen er der identificeret 15 tiltag, der sigter mod at eliminere huller og uoverensstemmelser i de internationale skatteregler.¹⁰³

I det første handlingspunkt "Addressing the Tax Challenges of the Digital Economy", identificeres og adresseres de største udfordringer, som de eksisterende internationale skatteregler står overfor i kølvandet på den stigende digitalisering af økonomien. Her er fokus blandt andet på, hvordan beskatning af indkomst fra grænseoverskridende aktiviteter skal fordeles mellem henholdsvis domicil- og kildeland.¹⁰⁴

De potentielle løsninger, der er identificeret, indebærer ændringer i national lovgivning, praksis og skatteaftaler, hvilket BEPS-projektet er designet til at bidrage til. På baggrund heraf besluttede OECD i samarbejde med G20-landene at arbejde videre med håndtering af disse udfordringer, hvilket resulterede i udgivelsen af en rapport i 2020, der opstiller et todeligt løsningsforslag.¹⁰⁵ Denne todeling kaldes BEPS 2.0, og består af to søjler, kaldet Pillar I og Pillar II, som hver især indeholder elementer, der skal håndtere de skattemæssige problemstillinger på internationalt plan. Pillar I har til hensigt at tilpasse det internationale indkomstskattesystem til nye forretningsmodeller gennem ændringer i overskudsfordelingen. I den sammenhæng skal der ske en udvidelse af beskatningsprincipperne, så overskud beskattes, hvor de økonomiske aktiviteter finder sted.¹⁰⁶

De resterende skattemæssige problemstillinger forsøges adresseret i Pillar II, der er udarbejdet med henblik på at sikre, at multinationale selskaber betaler et minimumsniveau af skat uanset,

¹⁰¹ OECD, Two-Pillar Solution to Address the Tax Challenges Arising from the Digitalisation of the Economy, 2021, s. 13.

¹⁰² OECD, OECD/G20 Inclusive Framework on BEPS Progress report September 2022 – September 2023, s. 2.

¹⁰³ OECD, Explanatory Statement, 2015, bilag A.

¹⁰⁴ OECD, Two-Pillar Solution to Address the Tax Challenges Arising from the Digitalisation of the Economy, 2021, s. 3-4.

¹⁰⁵ OECD, Two-Pillar Solution to Address the Tax Challenges Arising from the Digitalisation of the Economy, 2021, s. 3-4.

¹⁰⁶ OECD, Two-Pillar Solution to Address the Tax Challenges Arising from the Digitalisation of the Economy, 2021, pkt. 6--9.

hvor de har hovedkontor eller i hvilke jurisdiktioner, de opererer.¹⁰⁷ Dette skattegrundlag anses dog ikke relevant for afhandlingen, hvorfor Pillar II ikke vil blive behandlet yderligere.

5.2 Pillar I

Formålet med Pillar I er at tilpasse det internationale indkomstskattesystem til de nye forretningsmodeller, der er opstået i takt med den stigende digitalisering. Gennem Pillar I udvides beskatningsretten til de markedsjurisdiktioner, hvor virksomheder er aktive og har en vedvarende deltagelse gennem aktiviteter i eller rettet mod disse jurisdiktioner.¹⁰⁸ OECD definerer i den forbindelse markedsjurisdiktion for værende den jurisdiktion, hvor forbrugere og brugere er lokaliseret.¹⁰⁹ Dermed tildeles beskatningsretten afhængigt af lokationen for værdiskabelsen fremfor den jurisdiktion, hvor selskabet er skattemæssigt hjemmehørende.

Pillar I består af følgende tre komponenter, der har til hensigt at bidrage til skabelsen af en mere ensartet global beskatning af indtægter fra digitale aktiviteter:¹¹⁰

- Amount A
- Amount B
- Skattesikkerhed

Amount A er udviklet som en del af to-søjle løsningen til at håndtere de skattemæssige udfordringer, der er et resultat af udviklingen i den digitale økonomi. Den skal give de jurisdiktioner, hvor forbrugere og brugere befinder sig, en ny beskatningsret over en del af overskuddet fra de største og mest rentable multinationale selskaber. Formålet med Amount A er derfor at etablere en ny beskatningsret til de jurisdiktioner, hvor digitale virksomheder er skattemæssigt til stede. Dermed søger Amount A specifikt at sikre, at multinationale koncerner med betydelige digitale aktiviteter, bidrager mere retfærdigt til beskatning på de markeder, hvorfra indtægterne genereres.¹¹¹ Denne komponent gennemgås nærmere i afsnit 5.2.1 Amount A.

Amount B sigter mod at standardisere aflønningen af nærtstående distributører, der udfører baseline marketing- og distributionsaktiviteter på en måde, der er i overensstemmelse med

¹⁰⁷ OECD, *Tax Challenges Arising from Digitalisation – Report on Pillar Two Blueprint: Inclusive Framework on BEPS*, 2020, pkt. 1-7.

¹⁰⁸ OECD, *Tax Challenges Arising from Digitalisation – Report on Pillar One Blueprint: Inclusive Framework on BEPS*, 2020, pkt. 6.

¹⁰⁹ OECD, *Fact Sheet Amount A*, 2023, s. 2.

¹¹⁰ OECD, *Tax Challenges Arising from Digitalisation – Report on Pillar One Blueprint: Inclusive Framework on BEPS*, 2020, pkt. 7.

¹¹¹ OECD, *Tax Challenges Arising from Digitalisation – Report on Pillar One Blueprint: Inclusive Framework on BEPS*, 2020, pkt. 10.

armslængdeprincippet.¹¹² Amount B vedrører derfor et vederlag til selskaber, der er hjemmehørende i en markedsjurisdiktion, og som udfører marketing- og distributionsaktiviteter for multinationale selskaber. Foruden Amount B's bidrag til en forenkling af anvendelsen af transfer pricing-regler med hensyn til de nævnte aktiviteter, skal komponenten ligeledes lette administrative byrder, reducere overholdelsesomkostninger samt øge skattesikkerheden for både skattemyndigheder og skatteydere.¹¹³ Denne komponent vil ikke behandles yderligere i nærværende afhandling.

Foruden Amount B's bidrag til en øget skattesikkerhed, indeholder det sidste element i Pillar I ligeledes mekanismer, der har til formål at forebygge og løse tvister gennem en tydelig og administrerbar obligatorisk proces for håndtering af Amount A.¹¹⁴ Med afsæt i afhandlingens fokus på beskatning af digitale virksomheder anses skattesikkerhed ikke for at være relevant, hvorfor denne komponent ikke belyses yderligere.

5.2.1 Amount A

Som tidligere nævnt introducerer OECD's projekt om digital økonomi en ny beskatningsret for de jurisdiktioner, hvori digitale virksomheder opererer. I den forbindelse er et væsentligt element Amount A, som refererer til den indkomstmængde, der skal omfordeles og beskattes i de jurisdiktioner, hvor en virksomhed har betydelig økonomisk aktivitet. Denne mekanisme betegnes som nexus-reglen, og fastlægger, hvilken markedsjurisdiktion, der er berettiget til en andel af Amount A.¹¹⁵

I henhold til den multilaterale konvention om implementering af Amount A under Pillar I, omfatter processen følgende trin:¹¹⁶

1. Vurdering af om en multinational koncern omfattes
2. Identificering af berettigede jurisdiktioner
3. Fastlæggelse af beskatningsgrundlag og profitallokering
4. Eliminering af dobbeltbeskatning
5. Indsend, betal og få adgang til skattesikkerhed

¹¹² OECD, Tax Challenges Arising from Digitalisation – Report on Pillar One Blueprint: Inclusive Framework on BEPS, 2020, pkt. 649.

¹¹³ OECD, Pillar One - Amount B: Inclusive Framework on BEPS, 2024, s. 3.

¹¹⁴ OECD, The Multilateral Convention to Implement Amount A of Pillar One, 2023, del 5, s. 31-76.

¹¹⁵ OECD, Tax Challenges Arising from Digitalisation – Report on Pillar One Blueprint: Inclusive Framework on BEPS, 2020, pkt. 189.

¹¹⁶ OECD, Fact Sheet Amount A, 2023, s. 4.

I de følgende afsnit behandles de to første trin, der belyser, hvilke multinationale selskaber der omfattes af bestemmelsen samt hvilke jurisdiktioner, der er berettigede til beskatning af en given indkomst herfra. Disse elementer er væsentlige i forhold til ændringen af definitionen på fast driftssted, og klassificeres i det følgende som henholdsvis skattesubjektet, berettigede jurisdiktioner og indkomstkategorier.

5.2.1.1 Skattesubjektet

Det første element i implementeringen af Amount A er vurderingen af, om et skattesubjekt, nærmere bestemt en multinational koncern, omfattes af bestemmelsen. Ifølge den multilaterale konvention fra 2023, bliver en gruppe omfattet af Amount A, hvis denne gruppe opfylder to tærskeltests. Her defineres en gruppe som en sammenslutning af forretningsenheder, der indgår i samme koncernstruktur.¹¹⁷ De to tærskler, der skal opfyldes, er baseret på henholdsvis omsætning og rentabilitet:¹¹⁸

- Koncernens samlede omsætning skal overstige 20 mia. EUR
- Koncernens overskud før skat skal være mere end 10% af den samlede omsætning

Den første tærskel, kaldet omsætningstesten, kræver, at en multinational koncerns årlige konsoliderede globale indkomst, overstiger en værdi af 20 mia. EUR. Efter rentabilitetstesten gælder det, at den multinationale koncern ligeledes skal have en overskudsgrad før skat, der er større end 10% i den pågældende periode. Udtrykket periode er her defineret som 12 måneder, hvilket svarer til den periode, der udarbejdes koncernregnskab for. Hvis et koncernregnskab udarbejdes for en længere eller kortere periode, skal tærskelværdien vurderes forholdsmæssigt i forhold til denne.¹¹⁹

Konventionens artikel 3, stk. 2, fastlægger desuden, at rentabilitetskriteriet skal være opfyldt i mindst to af de fire foregående perioder eller som et gennemsnit over de fire perioder. Formålet hermed er at sikre neutralitet og stabilitet i håndteringen af Amount A, så multinationale koncerner med en ustabil rentabilitet ikke bliver unødigt involveret.¹²⁰

De to tærskeltest vurderes at være fastsat særligt højt, hvilket er i overensstemmelse med formålet for Amount A, der har til hensigt at gælde for de største og mest profitable multinationale

¹¹⁷ OECD, The Multilateral Convention to Implement Amount A of Pillar One, 2023, artikel 2, litra w.

¹¹⁸ OECD, The Multilateral Convention to Implement Amount A of Pillar One, 2023, artikel 3, stk 1.

¹¹⁹ OECD, Explanatory Statement to the Multilateral Convention to Implement Amount A of Pillar One, 2023, pkt. 125.

¹²⁰ OECD, Explanatory Statement to the Multilateral Convention to Implement Amount A of Pillar One, 2023, pkt. 159.

koncerner i verden.¹²¹ Dermed er de fastsatte tærskler med til at sikre, at mindre multinationale koncerner fritages, samtidig med at store multinationale koncerner bliver omfattet. Såfremt tærskelværdierne var fastsat lavere, ville det kunne resultere i, at en jurisdiktion får ret til beskatning, til trods for, at indkomsten ikke anses for at bidrage betydeligt til det økonomiske liv.

5.2.1.2 Berettigede jurisdiktioner

Hvis en multinational koncern opfylder begge tærskeltests som belyst i afsnit 5.2.1.1 og dermed omfattes af Amount A, skal det efterfølgende vurderes, om der foreligger nexus, hvilket giver en jurisdiktion ret til beskatning. Udtrykket nexus refererer til en multinational koncern evne til at deltage aktivt og vedvarende i jurisdiktioners økonomiske liv uden nødvendigvis at have en tilsvarende skattemæssig tilstedeværelse på det pågældende marked.¹²²

Til vurdering af, hvilke jurisdiktioner, der har beskatningsretten over en del af de multinationale koncerners overskud, anvendes en kvantitativ nexus-test. Med afsæt konventions artikel 8, består nexus-testen af følgende to led:

- Identifikation af koncernens indkomst i den enkelte jurisdiktion
- Vurdering af om denne indkomst overstiger en fastsat markedsindkomsttærskel

Det første led indebærer derved, at koncernens indkomst i den enkelte jurisdiktion skal identificeres. Størrelsen af den indkomst, der behandles som hidrørende fra en jurisdiktion, bestemmes i henhold til reglerne om indtægtskilder, der uddybes nærmere i afsnit 5.2.1.3. I andet led af nexus-testen vurderes det, om denne indkomst overstiger en fastsat markedsindkomsttærskel. Hvis indkomsten overstiger den fastsatte tærskel, anses der for at være etableret nexus mellem den multinationale koncerns indkomst og den specifikke jurisdiktion, hvorved sidstnævnte kan opnå beskatningsretten af denne relevante indkomst.

Markedsindkomsttærsklen er fastsat i konventions artikel 8, litra a som værende 1 mio. EUR per år for jurisdiktioner med årligt BNP på over 40 mia. EUR. Derved gælder der, at en multinational koncern skal erhverve minimum 1 mio. EUR i indtægter i en jurisdiktion for den pågældende periode for, at nexus-testen kan opfyldes.

¹²¹ OECD, Progress Report on Amount A of Pillar One - Frequently asked question, 2022, spørgsmål 1.

¹²² OECD, Tax Challenges Arising from Digitalisation – Report on Pillar One Blueprint: Inclusive Framework on BEPS, 2020, kapitel 3.

Hertil findes der en alternativ tærskel på 250.000 EUR per år for indtægter genereret i jurisdiktioner med et årligt BNP på mindre end 40 mia. EUR.¹²³ Således differentieres der mellem store- og små økonomier, hvorved der tages højde for, at der kan være stor forskel på hvornår en indkomst bidrager til det økonomiske liv i en jurisdiktion.

For denne tærskeltest gælder ligeledes, at indkomsten skal justeres forholdsmæssigt afhængigt af regnskabsperiodens længde. Dette anerkender, at koncerner under visse omstændigheder kan forkorte eller forlænge en periode i overensstemmelse med en acceptabel finansiell regnskabsstandard.¹²⁴ Den forholdsmæssige regulering af regnskabsperioden har dermed til formål at sikre, at multinationale koncerner ikke omfattes med højere eller lavere værdier end de reelt har i den pågældende periode.¹²⁵ Hermed kan multinationale koncerner ikke undgå beskatning blot ved at begrænse den tidsperiode, hvor indkomst genereres i en given jurisdiktion.

Nexus-reglen er derved et supplement til omsætnings- og rentabilitetstesten, der blev belyst i afsnit 5.2.1.1. Hensigten med nexus-bestemmelsen er at afgøre, hvorvidt en markedsjurisdiktion er kvalificeret til en omfordeling af overskud baseret på den multinationale koncerns økonomiske tilstedeværelse i denne jurisdiktion.¹²⁶ Således sikrer nexus-testen, at en jurisdiktion kun tildeles beskatningsretten til en indkomst, hvis den multinationale koncern bidrager til det økonomiske liv i denne jurisdiktion.

5.2.1.3 Indkomstkategorier

En del af nexus-testen er, som tidligere nævnt, baseret på reglerne om indtægtskilder, der bidrager til at identificere, hvilke jurisdiktioner, som en indkomst skal henføres til. Ved fastsættelse af, hvor stor en indkomst, der erhverves i de enkelte jurisdiktioner, skal multinationale koncerner klassificere de konsoliderede indtægter i kategorier afhængigt af transaktionernes karakter.¹²⁷ Til hver indkomstkategori er der fastsat individuelle principper, der skal fastlægge, hvor en indtægt skal behandles som opstået.¹²⁸ Indtægtskildereglerne bidrager derfor til at fastslå, hvorvidt der foreligger nexus, samt hvilke markedsjurisdiktioner, der er kvalificerede til at

¹²³ OECD, The Multilateral Convention to Implement Amount A of Pillar One, 2023, artikel 8.

¹²⁴ OECD, Explanatory Statement to the Multilateral Convention to Implement Amount A of Pillar One, 2023, pkt. 182.

¹²⁵ OECD, Explanatory Statement to the Multilateral Convention to Implement Amount A of Pillar One, 2023, pkt. 344.

¹²⁶ OECD, Explanatory Statement to the Multilateral Convention to Implement Amount A of Pillar One, 2023, pkt. 346.

¹²⁷ OECD, The Multilateral Convention to Implement Amount A of Pillar One, 2023, artikel 6, stk. 1.

¹²⁸ OECD, Explanatory Statement to the Multilateral Convention to Implement Amount A of Pillar One, 2023, pkt. 311.

beskatte en del af overskuddet under Amount A. I den multilaterale konventions artikel 7 er indkomstkategorierne oplistet som følgende:

- Indkomst fra færdigvarer
- Indkomst fra digitalt indhold
- Indkomst fra komponenter
- Indkomst fra tjenesteydelser
- Indkomst fra immaterielle aktiver
- Indkomst fra brugerdata
- Indkomst fra fast ejendom
- Indkomst fra offentlige tilskud
- Indkomst fra ikke-kundeindtægter

Af ovenstående indkomstkategorier anses indkomst fra digitalt indhold, tjenesteydelser og brugerdata som værende særligt relevante til at belyse, hvordan beskatningsretten fordeles for virksomheder i den digitale økonomi i forhold til fast driftssted. Indkomstkategorien for tjenesteydelser indeholder ni forskellige underkategorier, som hver har deres egen specifikke regel, der afspejler arten af den pågældende tjenesteydelse. Af disse tjenesteydelser tages der udelukkende udgangspunkt i dem, som vedrører digitale forhold, hvorved følgende indkomstkategorier, foruden digitalt indhold og brugerdata, ligeledes gennemgås i det følgende afsnit:¹²⁹

- Indkomst fra levering af online reklametjenester
- Indkomst fra levering af online ikke-lokationsspecifikke online formidlingstjenester
- Indkomst fra levering af online lokationsspecifikke online formidlingstjenester
- Indkomst fra levering af andre tjenesteydelser

I mange tilfælde vil det være tydeligt, hvilken kategori en given indkomst tilhører, baseret på kategoriens definition. Dog kan indkomst fra digitale tjenesteydelser ofte placeres i én eller flere af de nævnte kategorier. Såfremt en indkomst kan omfattes af flere kategorier, skal det fastlægges, hvilken kategori, der anses for at være den primære. Af den multilaterale konventions artikel 7, stk. 1, litra b fremgår det, at de kategorier, som den pågældende indkomst omfattes af, skal baseres på den ordinære eller dominerende karakter af de transaktioner, som

¹²⁹ OECD, The Multilateral Convention to Implement Amount A of Pillar One, 2023, artikel 7.

indkomsten hidrører fra. I henhold til reglerne for indtægtskilder bestemmes en transaktions værdi primært ud fra den pris, der opkræves af kunden på baggrund af en kontraktlig aftale.¹³⁰

Ved at bestemme om en transaktion er af ordinær eller dominerende karakter, sigtes der mod at fastlægge den overordnede karakter af en given indkomst, hvilket sikrer en korrekt indkomst-kategorisering. Derved sikres det, at indkomsten betragtes som hidrørende fra den jurisdiktion, der er tildelt beskatningsretten over indkomsten i overensstemmelse med definitionerne af hver indkomstkategori.

For at indkomst fra multinationale koncerner kan karakteriseres som værende ordinær, skal erhvervelsen af en given transaktion opfattes som sædvanlig, almindelig eller forventelig. Ved vurdering af en transaktions ordinære karakter tages der udgangspunkt i, hvad en almindelig person ville forvente og observere i forhold til det modtagende. I de tilfælde, hvor en transaktion ikke kun har én ordinær karakter, foretages en dominerende test. Dette vil omfatte de situationer, hvor en indkomst falder ind under mere end én kategori eller hvor der er mere end ét element til en vare, tjenesteydelse eller rettighed, som ikke er særskilt specificeret. I sådanne tilfælde bestemmes karakteren af en indkomst med afsæt i den dominerende karakter, der identificeres ud fra, hvad der forventes af den enkelte transaktion.¹³¹

Reglerne om indtægtskilder bygger på et kerneprincip om, at kategoriseringen af indkomst skal ske efter en pålidelig metode, som tager afsæt i koncernernes tilgængelige oplysninger. Såfremt det ikke er muligt at opgøre, hvilken kategori af transaktioner, som indtægterne stammer fra baseret på de tilgængelige oplysninger, anvendes i stedet en allokeringsnøgle, som ikke uddybes nærmere.¹³² Heraf kan det udledes, at reglerne om indtægtskilder tilpasses den enkelte multinational koncerns forhold og omstændigheder. Samtidig anerkendes de forskellige måder, hvorpå en koncern kan drive sin virksomhed, samt de forskellige typer af tilgængelige oplysninger. Derved eksisterer der ikke en entydig løsning, men snarere forskellige tilgange til anvendelsen af reglerne, så længe de anses for pålidelige.

I det følgende gennemgås definitionen af de udvalgte relevante kategorier, der skal belyse hvilke jurisdiktioner, der opnår beskatningsretten af en given indkomst.

¹³⁰ OECD, Explanatory Statement to the Multilateral Convention to Implement Amount A of Pillar One, 2023, pkt. 233.

¹³¹ OECD, Explanatory Statement to the Multilateral Convention to Implement Amount A of Pillar One, 2023, pkt. 250-251.

¹³² OECD, The Multilateral Convention to Implement Amount A of Pillar One, 2023, artikel 6, stk. 3 og bilag D.

Indkomst fra digitalt indhold

Kildeprincippet for levering af digitalt indhold omfatter elementer såsom software. Beskatning af de indtægter, der stammer fra kategorien digitalt indhold, knyttes som udgangspunkt til den jurisdiktion, hvor det digitale indhold anvendes.¹³³ Denne tilgang anses for identisk med den, der anvendes for andre tjenesteydelser. Hvis det digitale indhold derimod identificeres som værende en komponent, anvendes i stedet reglen for komponenter.¹³⁴

Indkomst fra komponenter gennemgås ikke i et særskilt afsnit, da en komponent som udgangspunkt er et materielt produkt, der ikke anses for relevant til besvarelse af afhandlingens problemformulering. Ved sådanne komponenter forstås de elementer, der sælges til en virksomhed, og som enten direkte eller indirekte er designet til at blive indarbejdet i en færdigvare, der herefter videresælges.¹³⁵ Ved ordlyden direkte eller indirekte skal forstås, at en komponent ikke alene kan udgøre en selvstændig genstand, men derimod et element, der fungerer som en del af en anden vare.

Hvis en komponent består af digitalt indhold, såsom software, kan en sådan komponent blive anset for værende en dobbelt anvendelseskomponent. Dette skyldes, at installation af software på en computer, som efterfølgende skal videresælges, betragtes som en komponent. Hvis softwaren derimod installeres til brug for den købende virksomhed selv, vil det anses for værende digitalt indhold.¹³⁶ Indtægter fra sådanne komponenter henføres til den jurisdiktion, hvor den endelige vare, som komponenten er en del af, forbruges. Det vil sige, at beskatningsretten for indtægter hidrørende fra komponenter overgår til de jurisdiktioner, hvor de anses for leveret til den endelige kunde.

¹³³ OECD, The Multilateral Convention to Implement Amount A of Pillar One, 2023, artikel 7, stk. 1, litra b.

¹³⁴ OECD, Explanatory Statement to the Multilateral Convention to Implement Amount A of Pillar One, 2023, boks 37, s. 313.

¹³⁵ OECD, Explanatory Statement to the Multilateral Convention to Implement Amount A of Pillar One, 2023, pkt. 314.

¹³⁶ OECD, Explanatory Statement to the Multilateral Convention to Implement Amount A of Pillar One, 2023, pkt. 2222.

Indkomst fra online reklametjenester

For indtægter, erhvervet gennem levering af online reklametjenester, tilfalder beskatningsretten den jurisdiktion, hvor seeren af reklamen befinder sig eller hvor reklamen er rettet mod.¹³⁷

I denne sammenhæng henviser udtrykket seeren til den person, som reklamen vises for. Det er et grundlæggende element for de fleste virksomheder at kunne målrette reklamer til de ønskede seere. Derfor forventes det, at virksomheder, der tjener penge på reklametjenester, har pålidelige indikatorer til fastlæggelse af alle indtægter herfra. På baggrund af denne argumentation er der ikke fastsat en specifik fordelingsnøgle i indtægtskildereglen, der skal bestemme hvor indtægterne skal henføres.¹³⁸

Med afsæt heri vil indtægterne fra online reklamejenester henføres til placeringen af seeren af den online reklame og derved ikke til afsenders placering.¹³⁹ Sådanne online reklametjenester anses af OECD for at omfatte sociale medieplatforme, online søgemaskiner, online formidlingsplatforme og udbydere af digitalt indhold, der direkte sælger annonceplads på egne digitale websites.¹⁴⁰ For at identificere, hvor indtægten skal kildebeskattes, tages der afsæt i indikatorer, såsom brugerprofiloplysninger, IP-adresse samt seerens geografiske lokation.¹⁴¹

Indkomst fra ikke-lokationsspecifikke online formidlingstjenester

Ved online formidlingstjenester, er der tale om en tjenesteydelse, der letter køb og salg af materielle produkter, digitalt indhold eller andre tjenesteydelser, som ikke er lokationsspecifikke. Indtægter fra sådanne formidlingstjenester kildebeskattes ligeligt i to jurisdiktioner, hvoraf den ene halvdel tilfalder den jurisdiktion, hvor køber befinder sig, mens den anden halvdel kildebeskattes i sælgers jurisdiktion.¹⁴² Købers jurisdiktion identificeres ud fra leverings- og faktureringsadresse samt profiloplysninger og IP-adresse. Identifikationen af sælgers jurisdiktion baseres derimod på den fysiske placering, hvor ydelsen udføres.¹⁴³

¹³⁷ OECD, The Multilateral Convention to Implement Amount A of Pillar One, 2023, artikel 7, stk. 1, litra d, pkt. ii.

¹³⁸ OECD Explanatory Statement to the Multilateral Convention to Implement Amount A of Pillar One, 2023, pkt. 2256.

¹³⁹ OECD, Explanatory Statement to the Multilateral Convention to Implement Amount A of Pillar One, 2023, pkt. 2259.

¹⁴⁰ OECD, Explanatory Statement to the Multilateral Convention to Implement Amount A of Pillar One, 2023, pkt. 2258.

¹⁴¹ OECD, The Multilateral Convention to Implement Amount A of Pillar One, 2023, bilag D, sektion 3.

¹⁴² OECD, Explanatory statement to the multilateral convention to implement amount A of Pillar One, 2023, pkt. 320.

¹⁴³ OECD, The Multilateral Convention to Implement Amount A of Pillar One, 2023, bilag D, sektion 3.

Indkomst fra online formidlingstjenester, kan opdeles i henholdsvis indtægter fra materielle- og immaterielle varer og ydelser. Ved køb og salg af materielle produkter forstås færdigvarer og komponenter, mens immaterielle varer og tjenesteydelser omfatter digitalt indhold, som musik, bøger og software.¹⁴⁴ Fælles for denne indkomstkategori er, at indtægter opnås gennem online platforme, der giver bruger mulighed for at købe og sælge varer og tjenesteydelser fra hinanden.¹⁴⁵ Sådanne tjenesteydelser indebærer ikke salg af varer og tjenester fra platformens eget lager, hvorfor denne type af tjenesteydelser ikke har risici forbundet med lagerbeholdning, produktansvar medvidere.¹⁴⁶ Disse tjenesteydelser vil derfor omfatte online platforme, hvorpå der sælges nye eller brugte varer, som ikke ejes af platformen selv eller markedspladser, hvorfra brugerne tilbyder hinanden tjenesteydelser.¹⁴⁷

Indkomst fra lokationsspecifikke online formidlingstjenester

Indtægter fra lokationsspecifikke online formidlingstjenester kildebeskattes identisk med ikke-lokationsspecifikke, hvormed der sker en ligelig fordeling til to jurisdiktioner.¹⁴⁸ Lokationsspecifikke online formidlingstjenester omfatter blandt andet online formidlingsplatforme, der håndterer passagertransport, som flyrejser og taxakørsel, samt indkvartering, såsom hoteller.¹⁴⁹

Forskellen mellem de ikke-lokationsspecifikke og lokationsspecifikke formidlingstjenester er, at halvdelen af beskatningsretten for sidstnævnte tilfalder den jurisdiktion, hvor udførelsen af tjenesteydelsen finder sted. Såfremt en køber anvender en online platform til at foretage en hotelreservation, vil udførelsesstedet være selve hotellet. Dermed vil halvdelen af indtægterne ved levering af ydelsen henføres til den jurisdiktion, hvor hotellet befinder sig, mens den anden halvdel tilfalder den jurisdiktion, hvor køber befinder sig.¹⁵⁰

¹⁴⁴ OECD, Explanatory Statement to the Multilateral Convention to Implement Amount A of Pillar One 2023, pkt. 2289.

¹⁴⁵ OECD, Explanatory Statement to the Multilateral Convention to Implement Amount A of Pillar One, 2023, pkt. 2278.

¹⁴⁶ OECD, Explanatory Statement to the Multilateral Convention to Implement Amount A of Pillar One, 2023, pkt. 2281.

¹⁴⁷ OECD, Explanatory Statement to the Multilateral Convention to Implement Amount A of Pillar One, 2023, pkt. 2289.

¹⁴⁸ OECD, The Multilateral Convention to Implement Amount A of Pillar One, 2023, artikel 7, stk. 1, litra d, pkt. v.

¹⁴⁹ OECD, Explanatory Statement to the Multilateral Convention to Implement Amount A of Pillar One, 2023, pkt. 2295.

¹⁵⁰ OECD, Explanatory Statement to the Multilateral Convention to Implement Amount A of Pillar One, 2023, pkt. 2298.

Indkomst fra levering af andre tjenesteydelser

Reglen for kildebeskatning af indtægter fra levering af andre tjenesteydelser, gælder for enhver tjenesteydelse, der ikke specifikt omfattes af andre specifikke indkomstkategorier. Ifølge OECD inkluderer denne kategori blandt andet tjenesteydelser som streaming, gaming, cloud computing, betalingstjenester og telekommunikation.¹⁵¹ Desuden anvendes bestemmelsen ligeledes til kildebeskatning af indtægter erhvervet gennem levering af digitalt indhold. Ved digitalt indhold forstås en tjenesteydelse, der enten leveres med digitale midler eller kan tilgås gennem internettet.¹⁵²

Hvis digitale tjenesteydelser eller digitalt indhold omfattes af denne bestemmelse, vil indtægterne herfra, kildebestemmes hos den jurisdiktion, hvorfra tjenesteydelsen anvendes.¹⁵³ Indikatorerne for anvendelsesstedet for henholdsvis andre tjenesteydelser og digitalt indhold afhænger af, om tjenesterne eller det digitale indhold leveres til en specifik stor kunde eller til andre kunder.

Ved en specifik stor kunde forstås de kunder, hvorfra en koncern har erhvervet minimum 20 mio. EUR i den pågældende periode, som falder under kategorien for andre tjenesteydelser. I forlængelse heraf, skal denne specifikke kunde ligeledes repræsentere en af de 200 største kunder hos koncernen, før indtægten omfattes af bestemmelsen. Alternativt defineres en specifik stor kunde som en, hvorfra koncernen opnår mere end 100 mio. EUR i perioden, gennem andre tjenesteydelser, selv hvis kunden ikke er indeholdt i koncernens 200 største kunder.¹⁵⁴ Dermed gælder det, at hvis en koncern for eksempel har 350 kunder, hvorfra denne modtager mere end 100 mio. EUR i en periode vedrørende andre tjenesteydelser, så vil alle disse kunder blive behandlet som værende specifikke store kunder.

Alle andre kunder, der ikke kan karakteriseres som værende en specifik stor kunde, bliver behandlet som mindre kunder, der i praksis typisk vil omfatte forbrugere.

For at identificere, hvor indtægten skal kildebeskattes, tages der afsæt i forskellige indikatorer afhængigt af, om kunden er specifik stor eller af mindre størrelse. For specifikke store kunder

¹⁵¹ OECD, Explanatory Statement to the Multilateral Convention to Implement Amount A of Pillar One, 2023, pkt. 2357.

¹⁵² OECD, Explanatory Statement to the Multilateral Convention to Implement Amount A of Pillar One, 2023, pkt. 2362.

¹⁵³ OECD, The Multilateral Convention to Implement Amount A of Pillar One, 2023, artikel 7, stk. 1, litra d, pkt. ix.

¹⁵⁴ OECD, Explanatory Statement to the Multilateral Convention to Implement Amount A of Pillar One, 2023, pkt. 2375.

anvendes kunderapporterede oplysninger om brugsstedet samt kontraktlige og anden kommerciel dokumentation.¹⁵⁵ Ved mindre kunder, vurderes anvendelsesstedet på baggrund af kundens faktureringsadresse, brugerprofiloplysninger eller stedet på det opkaldsnummer, der er forbundet med kunden.¹⁵⁶

Uafhængigt af, hvordan kunderne karakteriseres, gælder det, at de opregnede indikatorer skal være underlagt kravet om, at de skal være pålidelige indikatorer, der troværdigt skal angive, hvor den digitale tjenesteydelse benyttes.¹⁵⁷

Indkomst fra brugerdata

Denne kategori omhandler indkomst, der genereres gennem indsamling af brugerdata på digitale platforme og som efterfølgende sælges, licenseres eller på anden måde overdrages til uafhængige tredjeparter. Det vil sige, at denne kategorisering af indtægter kun gælder for de virksomheder, hvor forretningsmodellen omhandler levering af brugerdata og ikke for de virksomheder, der anvender brugerdata internt.¹⁵⁸

Indkomsten fra brugerdata skal ifølge konventionen beskattes i den jurisdiktion, hvor brugeren, som dataene er forbundet med, befinder sig.¹⁵⁹ Ved brugerdata forstås oplysninger såsom forbrug, lokalitet, miljø, vaner og hobbyer, mens begrebet bruger, omfatter den person, der får adgang til en tjenesteydelse udover udbyderen heraf og vedkommendes medarbejdere.¹⁶⁰

5.2.2 Sammenfatning

Formålet med Amount A er at sikre, at multinationale koncerners indkomst beskattes i den jurisdiktion, hvor den økonomiske aktivitet er. Det sker i fem trin, hvoraf følgende to er særligt relevante i forhold til problemformuleringen i denne afhandling:

¹⁵⁵ OECD, Explanatory Statement to the Multilateral Convention to Implement Amount A of Pillar One, 2023, pkt. 2382.

¹⁵⁶ OECD, Explanatory Statement to the Multilateral Convention to Implement Amount A of Pillar One, 2023, pkt. 2384.

¹⁵⁷ OECD, Explanatory Statement to the Multilateral Convention to Implement Amount A of Pillar One, 2023, pkt. 2383.

¹⁵⁸ OECD, Explanatory Statement to the Multilateral Convention to Implement Amount A of Pillar One, 2023, pkt. 2499.

¹⁵⁹ OECD, The Multilateral Convention to Implement Amount A of Pillar One, 2023, artikel 7, stk. 1, litra f.

¹⁶⁰ OECD, Explanatory Statement to the Multilateral Convention to Implement Amount A of Pillar One, 2023, pkt. 2501-2502.

- Vurdering af om en multinational koncern er omfattet
- Identificering af berettigede jurisdiktioner

For at afgøre, hvorvidt multinationale koncerner omfattes af Amount A, skal visse tærskelværdier opfyldes. Tærskelværdierne fungerer som grænser eller kriterier, der skal opfyldes for at afgøre, om multinationale koncerner skal underlægges beskatning i en bestemt jurisdiktion. Hertil gælder, at koncerners samlede omsætning skal overstige 20 mia. EUR, og ligeledes skal overskuddet før skat udgøre mere end 10% af denne omsætning.

Foruden kravet om, at koncerner skal være af en vis størrelse baseret på omsætning og overskud, skal koncernerne desuden have en betydelig skattemæssig tilknytning til den pågældende jurisdiktion. Dette kræver, at indkomsten overstiger en defineret markedsindkomsttærskel, der indikerer tilstrækkelig skattemæssig tilknytning til jurisdiktionen. Markedsindkomsttærsklen er fastsat til 1 million EUR årligt for jurisdiktioner med et bruttonationalprodukt over 40 milliarder EUR, og til 250.000 EUR årligt for jurisdiktioner med et bruttonationalprodukt under 40 milliarder EUR.

Disse tærskelværdier er fastlagt for at undgå at pålægge urimelige administrative byrder for alle virksomheder og skattemyndigheder. Hvis multinationale koncerner overstiger de gældende tærskelværdier, bliver disse underlagt beskatning i den pågældende jurisdiktion af indtægter og overskud, der kan allokere til denne jurisdiktion.

Allokeringen af indkomst mellem jurisdiktionerne sker pertransaktion baseret på forskellige indikatorer, der afhænger af indkomstkategorien. Heraf kan udledes, at bestemmelsen om kategorisering af indtægter har en væsentlig betydning i forhold til, hvilke jurisdiktioner, der opnår beskatningsretten for en given indkomst. Dog kan denne tilgang være kompleks grundet forskelle i koncernstruktur og indkomstkategoriseringen, hvorfor indikatorerne skal tilpasses til multinationale koncerners specifikke omstændigheder.

Hvis koncerner omfattes af Amount A, kan det medføre en øget skattebyrde og administrative forpligtelser overfor koncernerne. Derudover kan det påvirke koncernernes strategier for skatteplanlægning og forretningsdrift, da disse skal overholde lokale skatteregler og -krav i de jurisdiktioner, hvor de underlægges beskatning.

Større multinationale koncerner opererer ofte på tværs af forskellige jurisdiktioner, hvilket nødvendiggør internationalt samarbejde mellem skattemyndighederne for at imødegå skatteund-

dragelse og sikre korrekt beskatning af disse virksomheder. Yderligere kan disse store multinationale koncerners indtjening betydeligt bidrage til skatteindtægterne i en given jurisdiktion. Derfor har skattemyndighederne et øget incitament til at sikre, at skattereglerne overholdes og anvendes korrekt for at opretholde en stabil indkomststrøm.

5.3 EU-direktivforslag

Ifølge EU-Kommissionen stemmer de nuværende beskatningsregler ikke overens med den moderne kontekst, hvor online handel på tværs af landegrænser, afhængighed af immaterielle aktiver, samt brugergenereret indhold og dataindsamling er blevet centrale aktiviteter for digitale virksomheders værdiskabelse.¹⁶¹ På grund af manglende globale løsninger har EU-Kommissionen derfor fremsat to forslag til beskatning af den digitale økonomi, baseret på OECD's igangværende arbejde med BEPS-projektet.¹⁶²

De to direktivforslag blev fremsat den 21. marts 2018 af Kommissionen som en del af deres projekt "Fair Taxation for the Digital Economy"¹⁶³. Ved disse to direktivforslag er der tale om henholdsvis et langsigtet- og et kortsigtet forslag. Det langsigtede direktiv, herefter benævnt som Direktivforslag 1, vil¹⁶⁴. Hermed skal der ved en ændring af fast driftsstedsprincippet også kunne statueres fast driftssted for virksomheder, der har en væsentlig digital tilstedeværelse i det pågældende kildeland.

Det kortsigtede forslag, herefter benævnt som Direktivforslag 2, er udarbejdet på baggrund af et pres fra medlemsstaterne om at handle hurtigt på grund af risiko for en betydelig udhuling af deres selskabsskattegrundlag.¹⁶⁵ Forslaget er tiltænkt som en midlertidig foranstaltning, der for medlemslandene kan indføres her og nu, med henblik på at skabe lige vilkår, indtil der er fundet en mere langsigtet løsning. Gennem forslaget fremlægges en fælles ordning for beskatning af indtægter fra digitale tjenesteydelser, der blandt andet har til hensigt at eliminere skattehuller i nationale regler, hvorved digitale virksomheder ikke kan undgå beskatning i de lande, hvor de opererer og skaber værdi.¹⁶⁶

¹⁶¹ Forslag til Rådets Direktiv om et fælles system for en skat på indtægter fra levering af visse digitale tjenester, 2018, s. 1.

¹⁶² Skatteudvalget, bilag 184, samling 2017-18 alm.del, EU-note om beskatning af den digitale økonomi. s. 2.

¹⁶³ EU-Kommissionen, Fair Tax of the Digital Economy, 2018.

¹⁶⁴ Forslag til Rådets Direktiv om et fælles system for en skat på indtægter fra levering af visse digitale tjenester, 2018, s. 2.

¹⁶⁵ Forslag til Rådets Direktiv om et fælles system for en skat på indtægter fra levering af visse digitale tjenester, 2018, s. 3.

¹⁶⁶ Skatteudvalget, bilag 184, samling 2017-18 alm.del, EU-note om beskatning af den digitale økonomi. s. 8.

I nedenstående afsnit foretages en analyse af de to EU-direktivforslag med henblik på en senere vurdering af, hvorvidt disse er udarbejdet i overensstemmelse med OECD's BEPS-projekt og derved er anvendelige for fremtiden.

5.3.1 Direktivforslag 1

Af EU-direktivforslagets artikel 1 følger en udvidelse af begrebet fast driftssted, som omfatter en væsentlig digital tilstedeværelse, hvorfra en virksomhed udøver hele eller dele af sin aktivitet. Direktivforslaget har derved ikke til hensigt at erstatte den gældende retstilstand for fast driftsstedsdefinitionen efter modeloverenskomstens artikel 5, hvorfor forslaget nærmere skal anses som en udvidelse heraf.

På baggrund af udvidelsen frigøres kriteriet om, at en virksomhed skal have en fysisk tilstedeværelse i kildelandet, som tidligere blev belyst i afsnit 3.2. Der er således tale om en regulering af forholdet mellem domicil- og kildeland, hvorefter digitale virksomheder ligeledes vil omfattes af den eksisterende ret til kildelandsbeskatning efter modeloverenskomstens artikel 7, stk. 1. Her gælder det, at kildelandet vil få tildelt beskatningsretten af en given indkomst, hvis der på baggrund af en væsentlig digital tilstedeværelse, kan statueres fast driftssted i det pågældende land.

Af EU-direktivforslagets artikel 2, 1. pkt. fremgår det, at direktivet finder anvendelse på enhver juridisk person, der opererer indenfor en EU-medlemsstat, uanset om denne er skattemæssigt hjemmehørende i en EU-medlemsstat eller udenfor EU. Ved implementering af EU-direktivforslaget i den danske lovgivning, vil Danmarks eksisterende definition af fast driftssted efter SEL § 2, stk. 2, 1. pkt. ændres til ligeledes at regulere digitale virksomheder. Dermed udvides Danmarks beskatningsret for en given indkomst, da retten hertil efter direktivforslaget vil afhænge af, hvorfra aktiviteten hidrører, og ikke hvor den digitale virksomhed er skattemæssigt hjemmehørende.

Imidlertid vil en implementering af EU-direktivforslaget i medlemsstaternes nationale lovgivning dog kunne medføre problematikker i forhold til dobbeltbeskatning. Sådanne udfordringer kan opstå, hvis digitale virksomheder er skattemæssigt hjemmehørende i en jurisdiktion, der ikke har udvidet fast driftsstedsdefinitionen i overensstemmelse med forslaget. Dette vil eksempelvis være tilfældet, hvis Danmark implementerer direktivforslaget og dermed har beskatningsretten til en given indkomst, men denne indkomst beskattes ligeledes i en anden jurisdiktion, der ikke har givet afkald herpå.

Nærværende forslag indeholder i den forbindelse to løsningsforslag med gensyn til dobbeltbeskatning. Direktivforslaget specificerer, at det finder anvendelse på grænseoverskridende digitale aktiviteter inden for EU, selvom eksisterende dobbeltbeskatningsoverenskomster mellem medlemslandene ikke er ændret.¹⁶⁷ Forslaget anses derfor som værende en overbygning på de allerede indgåede dobbeltbeskatningsoverenskomster mellem medlemslandene.

Ydermere skal forslaget kunne anvendes på virksomheder, der er skattemæssigt hjemmehørende i en jurisdiktion uden for EU, men som driver en væsentlig digital tilstedeværelse i en medlemsstat, hvor der ikke er indgået nogen dobbeltbeskatningsoverenskomst mellem landene.¹⁶⁸ Såfremt en jurisdiktion uden for EU har indgået en dobbeltbeskatningsoverenskomst med en medlemsstat, hvor den væsentlige digitale tilstedeværelse fastslås, finder reglerne i forslaget ikke anvendelse, medmindre overenskomsten giver rettigheder og forpligtelser, tilsvarende dem, som indføres ved direktivforslaget jf. EU-direktivforslag artikel 2, 2. pkt.

5.3.1.1 Væsentlig digital tilstedeværelse

Til forståelse af fast driftssted for digitale virksomheder, vil definitionen af en væsentlig digital tilstedeværelse belyses i det følgende afsnit. Begrebet væsentlig digital tilstedeværelse er betydningsfuldt i forhold til udvidelsen af definitionen på fast driftssted, eftersom den nye beskatningsmæssige tilknytning baseres herpå.¹⁶⁹

Det fremgår af EU-direktivforslagets artikel 4, stk. 3, at der er tale om en væsentlig digitale tilstedeværelse, hvis “[...] *den virksomhed, der udøves gennem denne tilstedeværelse, helt eller delvist består i at yde digitale tjenester gennem en digital grænseflade [...]*”. Heraf kan det udledes, at to betingelser kumulativt skal opfyldes før, der kan statueres en digital tilstedeværelse, nærmere bestemt digitale tjenester og en digital grænseflade.

Den første betingelse omhandlende digitale tjenester, er af EU-direktivforslagets artikel 3, stk. 5 beskrevet som:

¹⁶⁷ Forslag til Rådets Direktiv om et fælles system for en skat på indtægter fra levering af visse digitale tjenester, 2018, s. 3.

¹⁶⁸ Forslag til Rådets Direktiv om et fælles system for en skat på indtægter fra levering af visse digitale tjenester, 2018, s. 12.

¹⁶⁹ Forslag til Rådets Direktiv om et fælles system for en skat på indtægter fra levering af visse digitale tjenester, 2018, s. 8.

“[...] tjenester, der ydes via internettet eller et elektronisk net, og hvis egenart gør ydelsen deraf hovedsagelig automatiseret, og som kun involverer minimal menneskelig indgriben og ikke har nogen levedygtighed uden informationsteknologi.”

Med afsæt heri skal den leverede ydelse både være automatiseret og leveres via internettet, hvormed virksomheden kan opnå tværgående vækst uden en fysisk tilstedeværelse i den pågældende jurisdiktion. Derudover er der i begrundelserne til EU-direktivforslaget ligeledes tilføjet, at salg af varer eller tjenester ved hjælp af internettet, ikke betragtes som en digital tjeneste. På baggrund heraf vil en virksomhed, der giver adgang til en digital markedsplads mod betaling, anses for værende en digital tjeneste, mens selve salget fra en sådan platform ikke udgør en digital tjeneste. Definitionen i direktivforslagets artikel 5, stk. 5 understøtter ligeledes dette, da det fremgår, at tjenesten involverer en minimal menneskelig indgriben. Dette refererer til leverandøren, hvorfor det kan udledes, at en menneskelig involvering på brugersiden ikke er relevant, når man skal vurdere hvorvidt der er tale om en væsentlig digital tilstedeværelse.¹⁷⁰

Foruden den generelle definition på digitale tjenester, indeholder EU-direktivforslagets artikel 3, stk. 5, litra a-f en positiv og negativ afgrænsning af tjenester, der anses for henholdsvis at udgøre og ikke at udgøre digitale tjenester. Denne anvendelse af både en positiv og negativ oplistning af digitale tjenester, er med til at sikre en ensartet behandling af den første betingelse, der skal afgøre, hvorvidt den pågældende tjeneste anses for værende digital.

Den anden betingelse i EU-direktivforslagets artikel 4, stk. 4 omhandler, hvorvidt de digitale ydelser er gennemført via en digital grænseflade. En sådan grænseflade er i artikel 3, stk. 2 defineret som *“[...] enhver form for software, herunder et websted eller en del heraf, og applikationer, herunder mobilapplikationer, som er tilgængelige for brugerne.”* Det kan heraf udledes, at digitale tjenester skal ydes gennem anvendelsen af enhver form for software og applikationer, der er digitalt til stede i en jurisdiktion. Med enhver form for software antydes det, at der ikke kun er tale om traditionelle computerprogrammer, men at websites eller dele heraf, eksempelvis cloud-baserede platforme, ligeledes anses for værende omfattet af definitionen. Desuden er det specificeret, at en digital grænseflade også omfatter mobilapplikationer, der i dag udgør en betydelig del af den moderne softwarebranche. På baggrund af definitionen af en

¹⁷⁰ Forslag til Rådets Direktiv om et fælles system for en skat på indtægter fra levering af visse digitale tjenester, 2018, s. 7.

digital grænseflade sikres det, at immaterielle aktiver, såsom software og applikationer, er nødvendige for at statuere en digital tilstedeværelse, hvilket ligeledes er i overensstemmelse med OECD's rapport fra 2018 som belyst i afsnit 4.1.1.

Foruden de to førnævnte betingelser, er der i direktivforslaget oplistet tre kriterier, hvoraf minimum ét af disse skal være opfyldt før, at der kan statueres en væsentlig digital tilstedeværelse i en jurisdiktion. Disse kriterier uddybes i EU-direktivforslagets artikel 4, stk. 3, litra a-c som følgende:

- Andelen af de samlede indtægter fra digitale ydelser til brugere i et medlemsland overstiger 7.000.000 EUR
- Antallet af brugere af de digitale ydelser i et medlemsland overstiger 100.000
- Antallet af kontrakter med andre virksomheder om digitale ydelser overstiger 3.000

Disse kriterier afspejler digitale virksomheders afhængighed af brugerdeltagelse samt den værdi, som brugerne skaber for denne type virksomheder. Det første kriterie vedrørende indtægtsgrænsen er fastsat med henblik på at dække de skønnede overholdelsesomkostninger, der er ved at drifte et yderligere fast driftssted i en jurisdiktion. Den næste tærskelværdi er fastsat for antallet af brugere, og afspejler en tilsvarende værdi i form af et pengebeløb, der er baseret på den gennemsnitlige omsætning per bruger. Den sidste tærskelværdi er fastsat på samme grundlag som den værdi, der tager udgangspunkt i antallet af brugere, men dog med en betydelig højere tærskelværdi. Dette skyldes, at kontrakter mellem erhvervsdrivende sandsynligvis vil være væsentlig større end værdien af kontrakter, der indgås med enkeltpersoner.¹⁷¹

Kriterierne er fastsat med tilstrækkelig høje tærskelværdier for med sikkerhed at udelukke mindre virksomheder, hvilket tager afsæt i proportionalitetsprincippet i TEU artikel 5, stk. 4. På baggrund heraf vil de mindre virksomheder ikke pålægges en urimelig stor byrde, som ellers kunne medføre, at omkostningerne ved indkomstallokering ville overstige overskuddet, der kan henføres til en digital tilstedeværelse.¹⁷² Denne formulering af kriterierne er ligeledes med til sikre, at et større antal virksomheder med digitale forretningsmodeller omfattes, eftersom kriterierne tager særligt hensyn til, at nogle virksomheder er mere afhængige af et stort brugergrundlag end andre.

¹⁷¹ Forslag til Rådets Direktiv om et fælles system for en skat på indtægter fra levering af visse digitale tjenester, 2018, s. 8.

¹⁷² Forslag til Rådets Direktiv om et fælles system for en skat på indtægter fra levering af visse digitale tjenester, 2018, s. 8.

Udover de fastsatte tærskelværdier indeholder direktivforslaget principper for, hvordan allokeringen af overskud vedrørende en væsentlig digital tilstedeværelse skal foretages. Af EU-direktivforslagets artikel 4, stk. 7 fastsættes andelen af de samlede indtægter på baggrund af, hvor ofte brugerne anvender udstyr til at tilgå den digitale grænseflade, hvorfra de digitale tjenester ydes. Det er derfor afgørende i hvilken medlemsstat brugernes udstyr anvendes, da en bruger anses for at befinde sig i en medlemsstat, hvis denne anvender udstyr til at tilgå en digital grænseflade der, jf. artikel 4, stk. 4. Fastsættelsen af brugernes medlemsstat foretages ud fra den benyttede IP-adresse eller en anden geolokaliseringsmetode, såfremt denne måtte være mere præcis jf. artikel 4, stk. 6.

Ved allokering af overskud baseret på antallet af kontrakter, er det afgørende, at kontrakten er indgået med en erhvervsdrivende i forbindelse med dennes forretning, og at denne erhvervsdrivende er skattemæssigt hjemmehørende i den pågældende medlemsstat eller har et fast driftssted der, jf. artikel 4, stk. 4, litra a og b. Dette indebærer, at indkomst, der kan allokere til et fast driftssted i en given jurisdiktion, beskattes i denne jurisdiktion i overensstemmelse med OECD's modeloverenskomst artikel 7, stk. 1.

Slutteligt fremgår det af EU-direktivforslagets artikel 5, stk. 1, at overskuddet tilskrevet en væsentlig digital tilstedeværelse i en medlemsstat, kun kan beskattes i denne pågældende medlemsstat. Det betyder, at ændringen af det eksisterende krav om en fysisk tilstedeværelse gør det muligt at statuere fast driftssted i et potentielt kildeland baseret på en virksomheds betydelige digitale tilstedeværelse i det pågældende land.

5.3.2 Direktivforslag 2

I EU-direktivforslagets artikel 1, stk. 1, fastsættes et fælles system for beskatning af indtægter, der stammer fra visse enheders levering af digitale ydelser. En enhed defineres her, som enhver juridisk person, der udøver forretningsaktiviteter gennem et selskab. Den midlertidige løsning indfører en omsætningsskat på sådanne selskaber, for den del af omsætningen, der genereres ved levering af følgende skattepligtige tjenester:¹⁷³

- a) Placering af reklametjenester på en digital grænseflade målrettet brugere af den pågældende grænseflade

¹⁷³ Forslag til Rådets Direktiv om regler vedrørende selskabsbeskatning af en væsentlig digital tilstedeværelse, 2018, artikel 3, stk. 1, litra a-c.

- b) Levering af en flersidet digital grænseflade, der giver brugerne mulighed for at finde og interagere med hinanden samt mulighed for direkte udveksling af varer eller tjenester mellem brugerne
- c) Overførsel af data, der er indsamlet om brugere og genereret fra brugeraktiviteter på digitale grænseflader

Digitale tjenester, som defineret i artikel 3, stk. 1, litra a, omfatter levering af reklametjenester, hvilket indebærer brugermålrettede reklamer på en digital grænseflade. Som nævnt i afsnit 5.3.1 udgør en digital grænseflade enhver form for software, herunder digitale platforme, der er tilgængelige for brugerne. Bestemmelsen præciserer, at virksomheden, der muliggør reklamernes visning på en digital grænseflade, oftest skaber indtægt gennem brugertrafik og brugerdata, hvilket ligeledes tages i betragtning med henblik på placeringen af reklametjenesterne. Indtægterne skal dermed erhverves gennem reklamer og ikke direkte fra brugerne af tjenesten.

I forhold til definitionen af en digital tjeneste, er det uden betydning, om selskabet ejer den digitale grænseflade, hvorpå reklamen vises. I alle tilfælde anses det selskab, der tilbyder en digital reklameplads, for at have modtaget indtægten herfra. Hvis ejeren af reklametjenesten og ejeren af den digitale grænseflade derimod er forskellige selskaber, anses sidstnævnte ikke for at have leveret en digital tjeneste i henhold til artikel 3, stk. 1, litra a.¹⁷⁴ Dette forhindrer en eventuel dobbeltbeskatning af de samme indtægter.¹⁷⁵

De flersidede digitale grænseflader, som benævnt i artikel 3, stk. 1, litra b, omfatter formidlingstjenester, der gør det muligt for brugere at interagere med hinanden. Sådanne formidlingstjenester adskiller sig fra andre tjenester ved at skabe forbindelse mellem brugerne.¹⁷⁶ Værdiskabelsen fra sådanne andre tjenester, der generelt kan betegnes som kommunikations- eller betalingstjenester, er ofte centreret omkring udvikling og salg af støttende software, hvorfor indtægter herfra er uden for skattens anvendelsesområde jf. artikel 3, stk. 4, litra a. Endvidere er indtægter fra salg af varer og tjenester via websteder for leverandører af sådanne varer, også kaldet e-handel, heller ikke omfattet af bestemmelsen, da værdien herfra skabes gennem de leverede varer og tjenester.¹⁷⁷

¹⁷⁴ Forslag til Rådets Direktiv om regler vedrørende selskabsbeskatning af en væsentlig digital tilstedeværelse, 2018, artikel 3, stk. 3.

¹⁷⁵ Forslag til Rådets Direktiv om regler vedrørende selskabsbeskatning af en væsentlig digital tilstedeværelse, 2018, s. 8.

¹⁷⁶ Forslag til Rådets Direktiv om regler vedrørende selskabsbeskatning af en væsentlig digital tilstedeværelse, 2018, s. 8.

¹⁷⁷ Forslag til Rådets Direktiv om regler vedrørende selskabsbeskatning af en væsentlig digital tilstedeværelse, 2018, artikel 3, stk. 4, litra b.

Formidlingstjenester i henhold til artikel 3, stk. 1, litra b, er således baseret på netværkseffekter, hvor værdien af en digital tjeneste stiger i takt med, at antallet af brugere forøges. Dermed udgør brugerdeltagelsen et centralt element for virksomhedernes værdiskabelse. Som eksempel på en flersidet digital grænseflade kan nævnes Facebook, hvor værdien primært skabes gennem brugerinteraktion. I modsætning hertil er e-mailtjenester ikke omfattet af bestemmelsen, da det her kræves, at brugerne allerede har etableret kontakt med hinanden ad anden vej.¹⁷⁸ På baggrund heraf kan det udledes, at brugerne skal kunne etablere kontakt og interagere uden forudgående kendskab til hinanden.

Skattepligtige tjenester efter artikel 3, stk. 1, litra c, omfatter indtægter fra overførsel af data indsamlet om brugere, som baseres på deres aktiviteter på digitale grænseflader. Bestemmelsen omfatter ikke indsamling eller brug af data, der udelukkende bruges til intern brug i virksomheden. Omsætningsskattens anvendelsesområde er derfor målrettet digitale tjenester, hvor der sker overførsel af data mod vederlag mellem virksomheder.¹⁷⁹ Som eksempel på virksomheder, der generer indtægter ved salg af brugerdata til brug for målrettet annoncering, kan blandt andet nævnes markedsføringsplatforme som Google Ads og Facebook.

Det kan af ovenstående afgrænsning for beskatning af digitale tjenester udledes, at direktivet omfatter de tjenester, hvor brugernes deltagelse i en digital aktivitet er afgørende for virksomhedens indtægtsgenerering.

Af EU-direktivforslagets artikel 4, stk. 1, litra a-b specificeres hvilke selskaber, der pålægges forslagets bestemmelser, hvilket kaldes den skattepligtige personkreds. Ifølge bestemmelsen anses selskaber for værende skattepligtige, hvis de overskrider begge af følgende to grænseværdier:¹⁸⁰

¹⁷⁸ Forslag til Rådets Direktiv om regler vedrørende selskabsbeskatning af en væsentlig digital tilstedeværelse, 2018, s. 8.

¹⁷⁹ Forslag til Rådets Direktiv om regler vedrørende selskabsbeskatning af en væsentlig digital tilstedeværelse, 2018, s. 9.

¹⁸⁰ Forslag til Rådets Direktiv om regler vedrørende selskabsbeskatning af en væsentlig digital tilstedeværelse, 2018, artikel 4, stk. 1, litra a-b

- a) De samlede globale indtægter, som en enhed har indberettet for det seneste fuldstændige regnskabsår, overstiger 750.000.000 EUR og
- b) De samlede skattepligtige indtægter, som en enhed har genereret inden for Unionen i dette regnskabsår, overstiger 50.000.000 EUR

På baggrund af ovenstående tærskler, er det kun visse selskabers levering af digitale tjenester, der omfattes af bestemmelsen. Den første tærskel afgrænser beskatningen til større virksomheder, der anses for at have en stærk markedsposition, hvor det er muligt at drage fordele af netværkseffekter og brugen af big data. Begrundelsen for fastsættelse af denne høje tærskel er, at Kommissionen kun betragter større selskaber som værende i stand til at praktisere det, der kaldes aggressiv skatteplanlægning. Dermed er forslaget udarbejdet i overensstemmelse med proportionalitetsprincippet, hvorfor små- og mellemstore virksomheder ikke pålægges en uforholdsmæssig stor byrde ved ikke at kunne dække de omkostninger, der opstår i forbindelse med indkomstallokeringen.¹⁸¹

Den anden tærskel begrænser derimod beskatningen til de tilfælde, hvor der er en betydelig digital påvirkning i EU, baseret på indtægter fra sådanne digitale tjenester.¹⁸² Ved at fastsætte tærskelværdier af denne størrelsesorden vil forslaget dermed kun have en effekt på en begrænset gruppe af selskaber.

I artikel 5 præciseres det, hvilken andel af et selskabs skattepligtige indtægter, der skal beskattes i en medlemsstat. Hertil fremgår følgende af artikel 5, stk. 1:

*“Med henblik på dette direktiv behandles skattepligtige indtægter skabt af en enhed i en skatteperiode som om, at de er skabt i en medlemsstat i denne skatteperiode, hvis brugerne af den skattepligtige tjeneste befinder sig i denne medlemsstat i den pågældende skatteperiode.”*¹⁸³

På baggrund heraf er bestemmelsen baseret på, at brugerdeltagelsen i en virksomheds digitale aktiviteter skaber værdi for virksomheden. Beskatningsretten tilfalder derfor den medlemsstat, hvor brugerdeltagelsen finder sted, uanset om brugerne har bidraget økonomisk til virksomhedens generering af indtægter. Det er i denne sammenhæng en vigtig bemærkning, at dette mid-

¹⁸¹ Forslag til Rådets Direktiv om regler vedrørende selskabsbeskatning af en væsentlig digital tilstedeværelse, 2018, pkt. 23, s. 20.

¹⁸² Forslag til Rådets Direktiv om regler vedrørende selskabsbeskatning af en væsentlig digital tilstedeværelse, 2018, s. 10.

¹⁸³ Forslag til Rådets Direktiv om regler vedrørende selskabsbeskatning af en væsentlig digital tilstedeværelse, 2018, artikel 5, stk. 1.

lertidige forslag skal fungere sideløbende med fast driftsstandsdefinitionen i modeloverenskomstens artikel 5. Forslaget tilføjer dermed en yderligere mulighed for beskatning af digitale tjenester ud over den eksisterende definition af fast driftssted, som ikke altid fører til beskatning af sådanne tjenester.

Efter artikel 5, stk. 2, litra a-c skal indtægter fra levering af en skattepligtig tjeneste, behandles som værende opnået i den medlemsstat, hvor en bruger af disse tjenester anses for at befinde sig i den pågældende skatteperiode. En bruger anses for at befinde sig i en medlemsstat, når de anvender udstyr, hvorpå der vises en skattepligtig reklame i overensstemmelse med artikel 3, stk. 1, litra a. For en flersidet digital grænseflade beskattes indtægterne i det medlemsland, hvor brugere har en konto enten helt eller delvist i løbet af skatteperioden, eller hvor udstyret anvendes til at gennemføre en transaktion i overensstemmelse med artikel 3, stk 1, litra b. Hvis tjenesten omfattes af artikel 3, stk. 1, litra c, tilfalder beskatningsretten den medlemsstat, hvorfra en bruger har generet data ved anvendelse af udstyr til at tilgå en digital grænseflade.

I henhold til artikel 5, stk. 5 anses brugerne for at befinde sig i den medlemsstat, som deres udstyrs IP-adresse angiver, eller ved hjælp af enhver anden mere præcis geolokaliseringsmetode. Herefter tilfalder beskatningsretten forbrugerlandet, som i henhold til EU-direktivforslagets artikel 8 er opgjort til 3% af andelen af skattepligtige indtægter.

5.3.3 Sammenfatning

Med afsæt i den foregående analyse af Direktivforslag 1 og 2 kan det udledes, at begge forslag anerkender OECD's arbejde med BEPS-projektet og søger at implementere lignende principper og løsninger i EU-lovgivningen.

Direktivforslag 1 repræsenterer EU-Kommissionens vision for en fremtidssikret løsning til beskatning af store internationale virksomheder med en væsentlig digital tilstedeværelse på tværs af medlemslandene. Formålet med dette forslag er at udvide begrebet fast driftssted og ændre beskatningsreglerne for digitale virksomheder. Her fokuseres på at etablere en beskatningsmæssig tilknytning for virksomheder med grænseoverskridende aktiviteter. Med dette forslag vil særligt større multinationale selskaber, der opereres med digitale produkter og tjenester, blive påvirket.

Endvidere er Direktivforslag 2 blevet præsenteret som en midlertidig foranstaltning. Dette forslag sigter mod at imødekomme medlemsstaternes bekymringer om større unilaterale tiltag i de enkelte lande, indtil en fælles løsning kan implementeres. Formålet med dette forslag er at

indføre en digital omsætningsskat, der specifikt er rettet mod større digitale virksomheder, der genererer indtægter fra reklametjenester, formidlingstjenester og overførsel af data. Derved har forslaget et mere specifikt anvendelsesområde sammenlignet med Direktivforslag 1, idet forslaget fokuserer på beskatning af indtægter fra visse typer digitale tjenester.

Begge direktivforslag repræsenterer en indsats for at adressere de udfordringer, der opstår i forbindelse med beskatningen af digitale virksomheder og tjenester i en tid med stigende digitalisering af økonomien.

6 OECD's løsningsforslag vs. EU-direktivforslag

Med afsæt i kapitel 5 kan det udledes, at beskatning af digitale driftssteder er et centralt emne for både OECD og EU. Hertil er OECD's Pillar I og EU's to direktivforslag begge væsentlige initiativer, der forsøger at adressere de skattemæssige udfordringer, der er opstået i forbindelse med den digitale økonomi. Dette kapitel har til formål at sammenholde de tidligere gennemgåede løsningsforslag med henblik på at synliggøre forskelle og ligheder.

En af de tydeligste forskelle mellem EU-direktivforslagene og OECD's Pillar I Amount A er, at sidstnævnte er en global tilgang til beskatning af digitale selskaber. EU-direktivforslagene er derimod specifikke for EU-medlemslandene og søger mod at harmonisere beskatningsreglerne internt i EU.

Ved at sammenligne Amount A og EU-direktivforslagene, kan det udledes, at den grundlæggende definition af digitale tjenester og en digital tilstedeværelse er indholdsmæssigt ens. Til fastlæggelse af, hvilke digitale tjenester der omfattes af bestemmelsen, anvender både OECD og EU en kombination af positive og negative kriterier. EU-direktivforslagene benytter mere specifikke sammenlignet med Amount A, som anvender mere generelle indkomstkategorier.

Hvorvidt en digital tjenesteydelse omfattes af de tre løsningsforslag, afhænger af, om de fastsatte tærskelværdier opfyldes. Til trods for, at tærsklernes størrelser varierer mellem de forskellige løsningsforslag, deler de alle det fællestræk, at de kun sigter mod at omfatte store multinationale koncerner, der opererer på tværs af landegrænser. Dog fremhæves en betydelig forskel i de tærskelværdier, der anvendes til at vurdere, hvorvidt der er tale om en væsentlig skattemæssig tilknytning til en bestemt jurisdiktion.

Til vurdering af, hvorvidt der foreligger nexus i Amount A, er fokus alene på indkomsten. Her gælder, at en koncerns indkomst skal allokere ud til jurisdiktioner afhængigt af, hvor de anses for opstået i forhold til bestemmelserne for hver indkomstkategori. Det samme gør sig gældende for EU-direktivforslag 2, hvor omdrejningspunktet for en skattemæssig tilknytning refererer til den indkomst, der stammer fra levering af visse digitale tjenester. Her er fokus kun på de tjenester, der er omfattet af nærværende direktivforslags artikel 3, stk. 1, litra a-c, mens OECD's løsningsforslag indeholder betydeligt flere kategorier, der ikke alene begrænses til levering af digitale tjenesteydelser.

Derimod fremgår det af EU-direktivforslag 1, at en væsentlig digital tilstedeværelse er baseret på kriterier ud over blot indkomst, nærmere antallet af brugere og kontrakter. Derved er der

ingen sondring mellem forskellige typer af indkomst fra de pågældende aktiviteter, som ellers fremgår af de to andre løsningsforslag. Nærværende direktivforslag fokuserer dermed kun på, hvorvidt en koncern har en væsentlig indflydelse på det økonomiske liv i en jurisdiktion, og tager hensyn til de forskelle, der anses for at være i digitale forretningsmodeller.

Allokeringen af indkomst mellem forskellige jurisdiktioner under OECD's Amount A er baseret på, at digitale forretningsmodeller kan generere forskellige typer af indkomst. Dette betyder, at en ensartet metode ikke er tilstrækkelig til at foretage allokeringen, da forskellige indkomsttyper kræver differentierede tilgange. Hertil har OECD angivet forskellige indikatorer til allokering af hver indkomstkategori, hvor der eksempelvis fokuseres på elementer såsom leveringsadresse, profiloplysninger og IP-adresse. I modsætning hertil fastslår begge EU-direktivforslag, at allokeringen af indkomst skal baseres på, hvor en brugers udstyr anvendes med henvisning til udstyrets IP-adresse. Derved er der i EU-direktivforslagene ikke lagt vægt på at skelne mellem forskellige allokeringsmetoder, hvorfor der heller ikke tages hensyn til muligheden for, at et selskabs aktiviteter kan bestå af flere forskellige typer af indkomst. Heraf kan det udledes, at Amount A har en mere nøjagtig tilgang til vurderingen af nexus, eftersom allokeringen af indkomst mellem jurisdiktioner baseres på transaktionsniveau.

Ved at anvende differentierede allokeringsmetoder på transaktionsniveau, tillades en mere præcis identifikation og beskatning af indkomst, hvilket kan bidrage til mere retfærdige og effektive skatteforanstaltninger. Dette er særligt vigtigt i forhold til udviklingen i den digital økonomi, hvor traditionelle skattesystemer kan være utilstrækkelige til at håndtere komplekse forretningsmodeller og transaktioner. Desuden kan differentierede allokeringsmetoder bidrage til at forhindre skatteunddragelse og sikre en mere ligelig fordeling af skattebyrden mellem forskellige jurisdiktioner.

Derved kan den allokeringsmetode, som anvendes i begge EU-direktivforslag, anses for værende forsimplet sammenlignet med nexus-reglerne under Amount A. Dette kan medføre en begrænsning i præcisionen af indkomstallokeringen, der kan resultere i utilsigtede konsekvenser, såsom uretfærdig beskatning eller manglende beskatning af visse indkomststrømme. Som følge heraf betragtes en forsimplet allokeringsmetode for at være mindre administrativt byrdefuld for både multinationale koncerner og skattemyndighederne i de forskellige jurisdiktioner.

6.1 Ændret retstilstand efter OECD og EU's løsningsforslag

I det følgende afsnit foretages en vurdering af, hvorvidt løsningsforslagene fra henholdsvis OECD og EU vil have en effekt på håndteringen af de skattemæssige udfordringer, der er opstået i takt med udviklingen i den digitale økonomi.

Eftersom den nuværende retstilstand ikke er tilpasset denne udvikling, er det derfor relevant at vurdere, hvorvidt en implementering af løsningsforslagene vil resultere i en ændring af praksis. I den forbindelse inddrages tidligere belyste afgørelser, nærmere SKM2015.369.SR og SKM2019.643.SR, hvor der efter modeloverenskomstens artikel 5 ikke blev statueret fast driftssted.

Den følgende analyse tager afsæt i begrænset offentligt tilgængelige oplysninger, da afgørelsernes beskrivelser af de faktiske omstændigheder er udarbejdet med henblik på den nuværende definition af fast driftssted. I analysen antages det, at selskaberne opfylder de fastsatte tærskler i henholdsvis Amount A og EU-direktivforslagene. Derved er fokus på, hvorvidt den pågældende aktivitet er omfattet af forslagene, og hvilken påvirkning dette har for beskatningsretten.

Desuden forudsættes det i forhold til EU-direktivforslagene, at indkomsten genereres i en EU-medlemsstat, hvormed der ikke er indgået en dobbeltbeskatningsoverenskomst.

6.1.1 SKM2015.369.SR

I SKM2015.369.SR blev det af Skatterådet vurderet, at lagring af data på et hostingfirmas servere i udlandet, ikke kan statuere fast driftssted for det pågældende selskab fra et dansk perspektiv.

I det bindende svar er der tale om et dansk indregistreret selskab, der har udviklet et gratis onlinespil, som primært genererer indtægter gennem salg af virtuel valuta til brug i spillet. Spillet er socialt og interaktivt, og har flere millioner registrerede brugere i mange forskellige lande. Foruden salg af virtuel valuta, erhverver selskabet indtægter fra reklamer, der kun i meget begrænset omfang bidrager til selskabets omsætning.

OECD's løsningsforslag

Ved anvendelse af OECD's løsningsforslag gælder det, at det pågældende selskab skal opfylde to tærskeltests for at blive omfattet af bestemmelsen. Eftersom de offentligt tilgængelige oplysninger er af begrænset karakter, forudsættes det, at disse tests er opfyldt, da de efterfølgende trin i Amount A ellers ikke er relevante at belyse.

Efter opfyldelsen af de to tærskeltest, skal det vurderes, hvorvidt der foreligger nexus ved selskabets deltagelse i en anden jurisdiktion. Nexus-testen består af to led, hvoraf den ene del vedrører en markedsindkomsttærskel, der ligeledes antages at være opfyldt. Det andet led anvendes til at identificere størrelsen af den indkomst, der skal allokere til andre jurisdiktioner. Dette foregår ved at klassificere selskabets indtægter erhvervet i de forskellige jurisdiktioner i kategorier for derefter at kunne fastlægge, hvor indtægten skal anses for opstået. I den forbindelse skal selskabets samlede indkomst fra onlinespillet opdeles i de transaktioner, der henholdsvis hidrører fra brugernes køb i spillet samt reklametjenester. De indtægter, der erhverves gennem de enkelte brugeres køb af valuta i spillet anses for værende levering af digitalt indhold, idet der er tale om et tilkøb i onlinespillet.

Med afsæt i afsnit 5.2.1.3 er det i relation til digitalt indhold nødvendigt at sondre mellem, hvorvidt indkomsten herfra skal behandles i overensstemmelse med indtægtskildereglerne for komponenter eller andre tjenesteydelser. Eftersom indtægten ikke stammer fra salg af præinstallerede elementer, der skal indarbejdes i færdigvarer, vil transaktionerne i stedet behandles identisk med andre tjenesteydelser. Dermed skal indkomsten allokere til den jurisdiktion, hvorfra brugerne anvender onlinespillet, hvilket baseres på indikatorer, såsom brugernes leveringsadresse og profiloplysninger.

Indtægten genereret ved levering af online reklametjenester vil derimod allokere til den jurisdiktion, hvor seeren befinder sig. I afgørelsen er det angivet, at spillet leveres på landespecifikke websites, hvorfor det antages, at det samme gør sig gældende for reklamerne. Dermed vil distributionen af de online reklamer afspejle de specifikke websites i hvert land, hvor de vises. Allokeringen af indkomsten er baseret på indikatorer såsom IP-adresse og brugernes profiloplysninger, hvorfor beskatningsretten tilfalder den jurisdiktion, som disse indikatorer henviser til.

Med afsæt i forudsætningerne om, at selskabet opfylder tærskel- og nexustestene, anses det danske selskab for at have et fast driftssted i de udenlandske jurisdiktioner, hvor indkomsten anses for at stamme fra. I overensstemmelse med reglerne for Amount A giver Danmark derfor afkald på beskatningsretten til den del af indkomsten, der allokere til en anden jurisdiktion, jf. selskabsskattelovens § 8, stk. 2.

EU-direktivforslag 1

Når EU-direktivforslag 1 anvendes som retsgrundlag til vurderingen af, hvorvidt der kan statures fast driftssted, skal det afgøres, om selskabet har en væsentlig digital tilstedeværelse i en EU-medlemsstat. Som belyst i afsnit 5.3.1.1 tager denne vurdering afsæt i, hvorvidt der leveres digitale tjenester gennem en digital grænseflade.

Det første element består derfor i at fastlægge om selskabet leverer en tjeneste, der kan karakteriseres som værende digital efter EU-direktivforslagets artikel 3. Det fremgår af afgørelsen, at onlinespillet tilgås via internettet gennem en hjemmeside, hvor der til hvert land er udviklet en website. Heraf kan det udledes, at tjenesten er indeholdt i positivlisten for digitale tjenester, nærmere EU-direktivforslagets bilag II, litra x jf. artikel 3, stk. 5, litra f. Der er derfor tale om et onlinespil, hvor spillerne kan befinde sig med geografisk afstand til hinanden. Foruden levering af onlinespillet, anses reklametjenesten på spillets website ligeledes for omfattet af positivlisten i bilag II, litra r, hvorfor denne ligeledes anses for værende en digital tjeneste, jf. artikel 3, stk. 5, litra f.

Dernæst skal det vurderes, hvorvidt selskabets levering af de digitale tjenester finder sted gennem en digital grænseflade. Af EU-direktivforslagets artikel 3, stk. 2 fremgår det, at en digital grænseflade indebærer enhver form for software, herunder et websted, som er tilgængeligt for brugerne. Dermed vil begge tjenester anses for leveret gennem en digital grænseflade, hvorfor selskabet anses for at have en digital tilstedeværelse i de EU-medlemsstater, hvor der erhverves indkomst.

Eftersom selskabet anses for at opfylde ovenstående betingelser, består det sidste element i at fastlægge, om selskabet har en væsentlig digital tilstedeværelse i de medlemsstater, hvor de digitale tjenester leveres gennem den digitale grænseflade. Denne vurdering tager afsæt i tre tærskelværdier vedrørende indkomst, antallet af brugere samt kontrakter. Af de oplysninger, der er angivet i afgørelsen, er det ikke entydigt muligt at afgøre om disse grænser overskrides. Det formodes dog, at selskabet overskrider grænsen i forhold til antallet af brugere på over 100.000 indenfor et EU-medlemsland, eftersom det er angivet, at onlinespillet har flere millioner brugere på globalt plan. På baggrund heraf opfylder selskabet kriteriet for en væsentlig digital tilstedeværelse, hvilket gør EU-direktivforslagets udvidelse af definitionen af fast driftssted gældende.

Som følge heraf giver Danmark afkald på beskatningsretten til den indkomst, der kan henføres til de faste driftssteder i andre EU-medlemsstater, jf. SEL § 8, stk. 2, og EU-direktivforslagets artikel 5, stk. 1.

EU-direktivforslag 2

Ved anvendelse af EU-direktivforslag 2 er fokus på, hvorvidt selskabet leverer specifikke digitale ydelser. Det skal derfor vurderes, om selskabets indkomst hidrører fra ydelser af denne selektive begrænsning, hvorefter indkomsten kan pålægges en bestemt omsætningsskat.

Det fremgår i beskrivelsen af de faktiske forhold, at der er tale om et socialt onlinespil, der giver brugerne mulighed for at interagere med hinanden. På baggrund heraf anses selskabet for at levere en flersidet digital grænseflade, der efter EU-direktivforslagets artikel 3, stk. 1, litra b, kategoriseres som værende en specifik digital ydelse.

Samtidig vil den indkomst, der er erhvervet gennem annoncering i onlinespillet, ligeledes blive omfattet af forslaget bestemmelser jf. EU-direktivforslagets artikel 3, stk. 1, litra a. Dermed omfattes begge indkomsttyper af EU-direktivforslag 2, hvorefter det skal vurderes, om selskabet overskrider de fastsatte grænseværdier vedrørende dens indkomst.

Det forudsættes, at de gældende tærskelværdier overskrides, hvorfor selskabet anses for værende omfattet af direktivforslaget. Dermed skal indkomsten fra de digitale tjenester behandles som om, at de er skabt i den medlemsstat, hvor brugerne af tjenesterne anses for at befinde sig. Denne placering fastlægges ud fra brugernes udstyrs IP-adresse eller ved hjælp af enhver anden geolokaliseringsmetode, der angiver, i hvilken medlemsstat brugerne befinder sig på anvendelsestidspunktet.

På baggrund heraf vil selskabet være skattepligtigt af indtægter fra levering af de førnævnte tjenester til de EU-medlemsstater, hvor brugerne befinder sig. Den pågældende EU-medlemsstat har således ret til at beskatte indtægten genereret fra disse tjenester med en omsætningsskat på 3% jf. EU-direktivforslagets artikel 8.

6.1.2 SKM2019.643.SR

I SKM2019.643.SR blev det af Skatterådet vurderet, at selskabets salg af præinstallerede softwarefunktioner ikke kunne statuere fast driftssted fra et dansk perspektiv.

Det udenlandske selskab, der er hjemmehørende i en EU-medlemsstat, driver virksomhed med produktion og salg af maskiner til flere europæiske lande. Som en del af en ny forretningsmodel

ønsker selskabet at udbyde to nye funktioner, som kan købes og aktiveres i maskinerne. De producerede maskiner vil således være udstyret med en særlig hard- og software fra købstidspunktet, der efterfølgende kan aktiveres af brugeren ved tilkøb.

Efter køb af maskine har brugeren to muligheder for aktivering af de to nye funktioner, nærmere køb på den digitale virksomheds onlineplatform eller ved køb af en digital voucher hos en forhandler. Voucheren fungerer som et betalingsmiddel, i stil med et gavekort, og kan anvendes til aktivering af begge funktioner.

I de følgende afsnit vil fokus alene være på den del af forretningsmodel, der bygger på aktivering af soft- og hardwarefunktionerne. Årsagen hertil er, at produktion og salg af fysiske maskiner anses for værende en selvstændig forretningsmodel, der ikke nødvendigvis har de samme karaktertræk, som ofte kendetegner digitale virksomheder.

OECD's løsningsforslag

Der gælder ligeledes for denne afgørelse, at selskabet ved anvendelse af OECD's løsningsforslag, skal opfylde to tærskeltest for at blive omfattet af bestemmelsen. Disse tærskeltests anses som tidligere nævnt for værende opfyldt, ligesom selskabet også antages at opfylde markedsindkomsttærsklen vedrørende nexus-testen.

For at bestemme omfanget af indkomsten, der skal betragtes som hidrørende fra en anden jurisdiktion end den, hvor selskabet er skattemæssigt hjemmehørende, opdeles transaktionerne i indkomst kategorier. På baggrund af de oplysninger, der er tilgængelige om funktionerne, anses indtægterne herfra for at hidrøre fra kategorien digitalt indhold. Dernæst sondres der mellem, hvorvidt funktionerne skal behandles i overensstemmelse med reglerne for komponenter eller andre tjenesteydelser. Eftersom indtægten stammer fra salg af præinstallerede elementer, der er indarbejdet i færdigvarer, vil transaktionerne blive behandlet identisk med komponenter. Med afsæt heri vil Danmark derved få beskatningsretten til den indkomst, der genereres ved tilkøb af funktionerne, såfremt disse anses for leveret til en endelig kunde i landet.

På baggrund af ovenstående antagelser og argumentation vil der statueres fast driftssted i Danmark, hvorved virksomheden anses for skattepligtig hertil, jf. SEL § 2, stk. 1, litra a. Danmark har derfor beskatningsretten til indkomsten, der stammer fra det faste driftssted i henhold til SEL § 2, stk. 7.

EU-direktivforslag 1

Når EU-direktivforslag 1 anvendes til at vurdere, hvorvidt selskabet statuerer fast driftssted i Danmark, er det afgørende element, om selskabet har en væsentlig digital tilstedeværelse i landet.

Som tidligere nævnt består selskabets forretningsmodel af aktivering af præinstalleret software, hvorfor det skal vurderes om denne aktivitet efter direktivforslaget anses for værende en digital tjeneste. Af EU-direktivforslagets artikel 3, stk. 5 fremgår definitionen på digitale tjenester, der positivt afgrænses af litra a-f. Denne afgrænsning omfatter blandt andet levering af digitaliserede produkter i almindelighed, hvilket indebærer software samt ændringer eller opgradering af sådan software.¹⁸⁴ Ud fra denne definition anses de nye funktioner for at udgøre digitale tjenester efter nærværende direktivforslag.

Herefter vurderes det, hvorvidt levering af denne digitale tjeneste finder sted gennem en digital grænseflade. Med afsæt i direktivforslagets artikel 3, stk. 2 omfatter en digital grænseflade enhver form for software og applikationer, der er digitalt til stede i en jurisdiktion. Eftersom aktiveringen af de nye funktioner sker gennem selskabets egen online platform, betragtes leveringen som foretaget gennem en digital grænseflade.

Selskabet anses derved for at have leveret en digitale tjeneste gennem en digital grænseflade, hvormed der eksisterer en digital tilstedeværelse i den EU-medlemsstat, hvor leveringen af de digitale tjenesteydelser finder sted. Imidlertid er det ligeledes en betingelse, at denne digitale tilstedeværelse skal være væsentlig. Dettles vurderes, som tidligere nævnt, ud fra tre tærskelværdier vedrørende indkomst, antallet af brugere samt kontrakter. Eftersom der ingen information er angivet vedrørende disse tre forhold, anses én af tærskelværdierne for værende opfyldt, hvorfor selskabet anses for at have en væsentlig digital tilstedeværelse i Danmark.

Med afsæt i ovenstående argumentation vil der statueres fast driftssted i Danmark ifølge den udvidede definition herpå i direktivforslaget. Med afsæt i EU-direktivforslagets artikel 5, stk. 1, vil Danmark dermed opnå beskatningsretten af det overskud, der hidrører fra den væsentlige digitale tilstedeværelse i landet.

¹⁸⁴ EU-direktivforslag 2, artikel 3, stk. 5, litra a.

EU-direktivforslag 2

Ved anvendelse af EU-direktivforslag 2, skal det vurderes, om den indkomst, der erhverves gennem aktivering af de nye funktioner, anses for at være en digital ydelse.

Eftersom selskabets indkomst hverken genereres gennem digitale reklametjenester, en flersidet digital grænseflade eller ved overførsel af data, anses indtægten fra funktionerne ikke for værende omfattet af direktivforslagets bestemmelser. Dermed vil beskatningsretten ifølge direktivforslaget ikke overgå til Danmark, til trods for, at brugerne befinder sig i landet.

6.1.3 Sammenfatning

Med afsæt i analysen af SKM2015.369.SR og SKM2019.643.SR i afsnit 4.2 kan det udledes, at de pågældende digitale virksomheder ikke opfylder kriterierne for at have et fast driftssted i henhold til modeloverenskomstens artikel 5. Derfor er der ifølge den nuværende retstilstand ingen fast driftssted for disse virksomheder.

Imidlertid vil udfaldet være anderledes, såfremt OECD's Amount A og EU's to direktivforslag anvendes som retsgrundlag på afgørelserne. For både SKM2015.369.SR og SKM2019.643.SR kan der med afsæt i OECD's løsningsforslag og EU-direktivforslag 1 statueres fast driftssted. Derved udvider løsningsforslagene definitionen af fast driftssted til at omfatte digitale virksomheder og sikrer beskatning i de relevante jurisdiktioner, hvor der eksisterer en skattemæssig tilknytning.

Ved anvendelse af EU-direktivforslag 2 som retsgrundlag omfattes alene specifikke digitale tjenester. For virksomheden i SKM2015.369.SR betragtes indtægter fra onlinespillet og tilhørende reklamer som værende specifikke digitale ydelser. Dette medfører, at indkomsterne herfra skal beskattes i de EU-medlemsstater, hvor brugerne befinder sig. I modsætning hertil anses indtægterne fra præinstallerede softwarefunktioner i SKM2019.643.SR ikke som værende specifikke digitale ydelser efter direktivforslaget, hvorfor beskatningsretten ikke overgår til Danmark.

På baggrund af analysen i kapitel 7 kan det udledes, at digitale virksomheder vil blive omfattet af den udvidede definition af fast driftssted i både OECD's Amount A og EU-direktivforslag 1. EU-direktivforslag 2 omfatter specifikke digitale tjenester, hvorfor denne kun i et begrænset omfang vil påvirke retstilstanden. En implementering af disse løsningsforslag kan derfor anses for medvirkende til at sikre allokering og beskatning af indkomst fra digitale virksomheder i den jurisdiktion, hvor indkomsten genereres.

7 Konklusion

I denne afhandling er fast driftsstedsbegrebet blevet undersøgt i relation til den digitale økonomi. Definitionen af fast driftssted i selskabsskattelovens § 2, stk. 2, 1. pkt., er baseret på den generelle definition i modeloverenskomstens artikel 5. Dette understøttes af, at dansk praksis tolkes i overensstemmelse med modeloverenskomsten, hvilket indebærer, at et fast driftssted eksisterer, når der er et fast forretningssted, hvorfra en virksomhed drives.

Den digitale økonomi udfordrer de nuværende selskabsskatte regler, der er baseret på princippet om fysisk tilstedeværelse som grundlag for beskatningsretten. På grund af denne karakteristik kan det være udfordrende for digitale virksomheder at opfylde de traditionelle betingelser for et fast driftssted, som typisk kræver tilstedeværelse af fysiske aktiver i form af kontorer, fabrikker eller lagerfaciliteter. Eftersom de digitale virksomheders værdi ofte består af immaterielle aktiver, og ikke i fysiske placeringer, skaber dette en kompleksitet i forhold til at fastlægge, hvor og hvordan beskatning bør finde sted.

De traditionelle regler om fast driftssted er derfor utilstrækkelige til at omfatte digitale virksomheder, der ofte opererer uden fysisk tilstedeværelse i de lande, hvor de genererer værdi. I vurderingen af fast driftssted for digitale virksomheder skelnes der mellem tilstedeværelsen af henholdsvis en server samt tilstedeværelsen af software og data. En virksomhed kan anses for at have et fast driftssted, hvis den besidder råderetten til og driver den pågældende server, og ikke alene har råderet over indholdet herpå. Derimod opfylder software og data ikke den centrale betingelse i det primære kriterium for tilstedeværelse af et forretningssted.

Eftersom definitionen af fast driftssted i modeloverenskomsten ikke omfatter alle digitale virksomheder, resulterer det i, at de jurisdiktioner, hvorfra indkomsten genereres, ikke altid opnår beskatningsretten hertil. Digitale virksomheder kan derfor deltage i det økonomiske liv i en jurisdiktion uden skattepligt til følge. Dette medfører en uretfærdig fordeling af skattegrundlaget mellem de berørte jurisdiktioner, hvorfor der er opstået en skatteretlig problemstilling som følge af udviklingen i den digitale økonomi.

For at adressere disse udfordringer har OECD og EU udviklet initiativer, nærmere BEPS-projektet, herunder Pillar I, samt specifikke direktivforslag. Disse løsningsforslag sigter mod at udvide definitionen af fast driftssted til ligeledes at inkludere digitale aktiviteter.

Løsningsforslagene fokuserer på, at beskatningsretten skal tildeles de jurisdiktioner, hvor de økonomiske aktiviteter og værdiskabelsen faktisk finder sted. Dette gør sig gældende til trods for der ikke eksisterer et materielt aktiv. Derved kræves der en betydelig skattemæssig tilknytning til en jurisdiktion for, at den kan tildeles beskatningsretten til indkomsten som kilde-land. Dette betyder, at digitale aktiviteter i højere grad kan statuere fast driftssted med en digital tilstedeværelse, hvilket vil resultere i en mere retfærdig fordeling af skatteindtægter mellem landene.

På baggrund heraf kan det konkluderes, at den nuværende definition af fast driftssted ikke kan håndtere beskatningen af digitale virksomheders forretningsaktiviteter. Der er derfor behov for en modificering og udvidelse af begrebet fast driftssted til at imødekomme digitaliseringens skattemæssige udfordringer. Foruden virksomhedernes fysiske tilstedeværelse i kilde-landet er det nødvendigt at inkludere deres økonomiske og digitale tilstedeværelse i modificeringen af fast driftssted.

Litteraturliste

Bøger

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

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

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

Laursen, Anders N.: *Fast driftssted*. Jurist- og Økonomforbundet, 2011.

Michelsen, Aage; Dalgas, Anja S.; Laursen, Anders Nørgaard: *International skatteret*. 4. udgave. 1. oplag., Karnov Group, 2017.

Neergaard, Ulla; Nielsen, Ruth: *EU-ret*. 9. udgave., Karnov Group Denmark A/S, 2024.

Schmidt, Peter K.; Tell, Michael; Weber, Katja D.: *International skatteret: i et dansk perspektiv*. 2. udgave., Hans Reitzel, 2020.

Lovgivning

Traktater

Traktaten om Den Europæiske Union

Traktaten om Den Europæiske Unions Funktionsmåde

Direktiver

Rådets direktiv 2003/49/EF af 3. juni 2003 om en fælles ordning for beskatning af renter og royalties, der betales mellem associerede selskaber i forskellige medlemsstater.

Rådets direktiv af 2009-10-19 om en fælles beskatningsordning ved fusion, spaltning, partiel spaltning, tilførsel af aktiver og ombytning af aktier vedrørende selskaber i forskellige medlemsstater (2009/133).

Direktiv 2011/96/EU af 30. november 2011 Moder-/datterselskabsdirektivet.

Rådets direktiv (EU) 2016/1164 af 12. juli 2016 om regler til bekæmpelse af metoder til skatteundgåelse, der direkte indvirker på det indre markeds funktion.

Love og lovbekendtgørelser

Danmarks Riges Grundlov af 5. juni 1953.

Lov nr. 149 af 10/04/1922 om indkomst- og formueskat til Staten.

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

Lovbekendtgørelse nr. 1241 22/08/2022 om Selskabsskatteloven.

Direktivforslag

KOM (2018) 147, *Forslag til Rådets Direktiv om regler vedrørende selskabsbeskatning af en væsentlig digital tilstedeværelse.*

KOM (2018) 148, *Forslag til Rådets Direktiv om et fælles system for en skat på indtægter fra levering af visse digitale tjenester.*

Afgørelser/praksis

SKM2011.288.SR

SKM2015.369.SR

SKM2019.488.SR

SKM2019.643.SR

SKM2019.647.SR

SKM2021.147.SR

SKM2022.119.SR

SKM2023.623.LSR

TfS.1987.50.LSR

TfS 1998, 556 LSR

Juridisk vejledning 2024-1

C.D.2.1.2 – Indkomstår

C.F.8.2.1 - Overordnet om modeloverenskomsten

C.F.8.2.2.5.2.1 - Hovedregel om fast forretningssted

OECD-materiale

OECD (2015), *Explanatory Statement*, OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project, OECD. www.oecd.org/tax/beps-explanatory-statement-2015.pdf.

OECD (2015), *Addressing the Tax Challenges of the Digital Economy, Action 1 - 2015 Final Report*, OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project, OECD Publishing, Paris. <https://doi.org/10.1787/9789264241046-en>.

OECD (2017), *Model Tax Convention on Income and on Capital: Condensed Version 2017*. OECD Publishing, Paris. http://dx.doi.org/10.1787/mtc_cond-2017-en.

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

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

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

OECD (2020), *A Roadmap toward Common Framework for Measuring the Digital Economy*, Report for the G20 Digital Economy Task Force, OECD Publishing. <https://www.itu.int/en/ITU-D/Statistics/Documents/publications/OECDRoadmapDigitalEconomy2020.pdf>.

OECD (2021), *Two-Pillar Solution to Address the Tax Challenges Arising from the Digitalisation of the Economy*, OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project, OECD Publishing. <https://www.oecd.org/tax/beps/brochure-two-pillar-solution-to-address-the-tax-challenges-arising-from-the-digitalisation-of-the-economy-october-2021.pdf>.

OECD (2022), *Progress Report on Amount A of Pillar One - Frequently asked question*, OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project. <https://www.oecd.org/tax/beps/frequently-asked-questions-progress-report-on-amount-a-pillar-one-july-2022.pdf>

OECD (2023), *OECD/G20 Inclusive Framework on BEPS: Progress Report September 2022-September 2023*, OECD Publishing. <https://www.oecd.org/tax/beps/oecd-g20-inclusive-framework-on-beps-progress-report-september-2022-september-2023.pdf>

OECD (2023), *Fact Sheet Amount A - Progress Report on Amount A of Pillar One*, OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project, OECD Publishing. <https://www.oecd.org/tax/beps/pillar-one-amount-a-fact-sheet.pdf>.

OECD (2023), *The Multilateral Convention to Implement Amount A of Pillar One*, Two Pillar Solution to Address the Tax Challenges Arising from the Digitalisation of the Economy. <https://www.oecd.org/tax/beps/multilateral-convention-to-implement-amount-a-of-pillar-one.pdf>.

OECD (2023), *Explanatory Statement to the Multilateral Convention to Implement Amount A of Pillar One*, Two Pillar Solution to Address the Tax Challenges Arising from the Digitalisation of the Economy. <https://www.oecd.org/tax/beps/explanatory-statement-multilateral-convention-to-implement-amount-a-of-pillar-one.pdf>.

OECD (2024), *Pillar One - Amount B: Inclusive Framework on BEPS*, OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project, OECD Publishing, Paris. <https://doi.org/10.1787/21ea168b-en>.

Øvrige kilder

Cirkulære nr. 136 af 7. november 1988 - Cirkulære om indkomstbeskatning af aktieselskaber m.v.

Europa-Kommissionen (2014), *Report of the Commission Expert Group on Taxation of the Digital Economy*, https://taxation-customs.ec.europa.eu/system/files/2016-09/report_digital_economy.pdf

EU-Kommissionen (2018), *Fair Taxation of the Digital Economy*. https://ec.europa.eu/info/law/better-regulation/have-your-say/initiatives/1163-Fair-taxation-of-the-digital-economy_en

Finansudvalget, samling 2018-219 Alm. del: *Samlenotat vedrørende rådsmødet (ECOFIN) den 4. december 2018*. <https://www.ft.dk/samling/20181/alm-del/fiu/spm/240/svar/1544990/1996131/index.htm>

Laursen, A. N. (2021), *Kommentarer til udvalgte afgørelser - Hjemmehørende i en kontraherende stat og begreberne "kollektivt investeringsinstitut" og kollektivt investeringsinstrument" (SKM2021.219.SR)*, Revision & Regnskabsvæsen, (9), 88-97, Artikel RR.SM.2021.9.

Skatteudvalget, samling 2017-18 Alm. del bilag 184: *EU-note om beskatning af den digitale økonomi*. Hentet fra <https://www.ft.dk/samling/20171/alm-del/SAU/bilag/184/index.htm>