



Fast driftssted i den digitale økonomi

En analyse af OECD modeloverenskomstens artikel 5

Stine Sun Otte
Kandidatafhandling ved Juridisk Institut AAU
Vejleder: Niels Winther-Sørensen

Titelblad

Kandidatafhandling – Erhvervsjura – Juridisk Institut, Aalborg Universitet – 2025

Dansk titel Fast driftssted i den digitale økonomi – en analyse af OECD modeloverenskomstens artikel 5

Engelsk titel Permanent establishment in the digital economy – an analysis of article 5 of the OECD Model Tax convention

Dato for aflevering 15. maj 2025

Fagområde International Skatteret

Udarbejdet af Stine Sun Otte 20194387

Vejleder Niels Winther-Sørensen

Antal anslag 135.779

Abstract

The main purpose of this thesis is to investigate the possibilities for taxing digital companies in the source country. This is done by analysing article 5 of the OECD Model Tax Convention. The OECD BEPS project 2.0 will also be included.

Here, digital enterprises are defined based on a set of core characteristics identified by the OECD. As a consequence to the digital economy, new business models have emerged. It is highlighted that different degrees of digitalization exist, which in turn affects the extent to which digital companies require a physical presence in the source country. This has an impact on the right to tax income originating from the source country, as the right to tax is assessed based on a permanent establishment, which presupposes a certain physical presence.

The thesis then reviews article 5 of the OECD Model Tax convention. In this review, the individual provisions are analyzed with the inclusion of binding answers. It is then found that a permanent establishment cannot be established under article 5 of the OECD Model Tax convention in every case for the activities of digital companies in the source country. This is because digital companies can operate in jurisdictions without having a real physical presence that can lead to a permanent establishment.

The thesis will then focus on initiatives designed to address the tax issues resulting from the globalized and digitalized economy. To this, the OECD has developed an action plan: BEPS 2.0. This is designed to update key elements of the international tax system to adapt it to the digital economy. Pillar 2 entails a minimum taxation of 15% of large multinational corporations, which has led to the Minimum Taxation Directive, and which has been implemented in Denmark by the Minimum Taxation Act. This will mean that multinational groups will be subject to an additional tax in cases where the average tax rate is below 15%. Pillar 1 (Amount A) will give the jurisdictions where consumers and users are located a new right to tax the remaining part of a profit arising therein.

Indholdsfortegnelse

Abstract	3
Forkortelser	6
1 Introduktion	7
1.1 Indledning	7
1.2 Problemstilling	8
1.2.1 Problemformulering	8
1.3 Afgrænsning	8
1.4 Metode	10
1.5 Retskilder og øvrige kilder	10
1.5.1 Danske retskilder	10
1.5.1.1 Lovgivning	11
1.5.1.2 Administrativ praksis	11
1.5.1.3 Forarbejder	11
1.5.2 OECD's fortolkningsbidrag	12
1.5.2.1 Revidering af OECD modeloverenskomsten	13
1.5.3 EU-retskilder	13
1.6 Struktur	14
2 Digitale virksomheder	15
2.1 Den digitale økonomi	15
2.2.1 På tværs af jurisdiktioner uden fysisk tilstedeværelse	16
2.2.2 Afhængighed af immaterielle aktiver herunder immaterielle rettigheder	17
2.2.3 Data, brugerdeltagelse og netværkseffekter	17
2.2.3.1 Data	18
2.2.3.2 Brugerdeltagelse	18
2.2.3.3 Netværkseffekter	19
2.2.4 Sammenfatning	19
2.3 Digitale forretningsmodeller	20
2.3.1 Flersidede platforme	20
2.3.2 Forhandlere	20
2.3.3 Vertikalt integrerede virksomheder	21
2.3.4 Inputleverandører	21
2.4 Delkonklusion	22
3 Fast driftssted	23
3.1 De internretlige danske regler	23
3.2 OECD's modeloverenskomst artikel 5	25
3.2.1 Det primære kriterium	26
3.2.1.1 Forretningssted	27
3.2.1.2 Fast i tid og sted	33
3.2.1.3 Virksomhedsudøvelse	37
3.2.2 Negativ begrebsfastlæggelse	41
3.2.3 Antifragmenteringsreglen	44
3.2.4 Det sekundære kriterium	47
3.2.4.1 Agentreglen	47
3.2.4.2 Uafhængig agent	48
3.3 Delkonklusion	51

4 OECD BEPS projekt 2.0.....	53
<i>4.1 Søjle 2</i>	<i>54</i>
4.1.1 Minimumsbeskatningsdirektivet.....	55
4.1.2 Minimumsbeskatningsloven	57
4.1.3 Sammenfatning	58
<i>4.2 Søjle 1</i>	<i>59</i>
4.2.1 Anvendelsesområde	60
4.2.2 Sammenfatning	61
5 Konklusion	62
Litteraturliste.....	66

Forkortelser

BEPS	Base Erosion and Profit Shifting
BNP	Bruttonationalprodukt
DBO	Dobbeltbeskatningsoverenskomst
EU	Den Europæiske Union
EUR	Euro
GloBE	The Global Anti-Base Erosion rules
Kommentarer	Kommentarerne til OECD's Modeloverenskomst 2017 (hvis ikke andet angivet)
KSL	Kildeskatteloven
MBL	Lov 2023-12-12 nr. 1535 om en ekstra skat for visse koncernenheder (Minimumsbeskatningsloven)
MIA	Milliard
MIO	Million
MLC	The Multilateral convention to implement Amount A of Pillar One
MLI	Lov om anvendelse af multilateral konvention til gennemførelse af tiltag i dobbeltbeskatningsoverenskomster til forhindring af skatteudhuling og overskudsflytning
Modeloverenskomst	OECD's Modeloverenskomst 2017 (hvis ikke andet angivet)
Minimumsbeskatningsdirektivet	Rådets direktiv (EU) 2022/2523 af 14. december 2022 om sikring af en global minimumsskattesats for multinationale koncerner og store nationale koncerner i Unionen
IIR	The Income Inclusion Rule
OECD	Organization for Economic Co-operation and Development
SEL	Selskabsskatteloven
SL	Statsskatteloven
STTR	Subject to Tax Rule
Søjle 1	OECD BEPS project 2.0 Pillar one
Søjle 2	OECD BEPS project 2.0 Pillar two
UTPR	Undertaxed Payment Rule

1 Introduktion

1.1 Indledning

Den digitale økonomi er i konstant udvikling i en stadig stigende grad. Udbredelsen af digitaliseringen har gjort det betydeligt lettere for virksomheder at udføre grænseoverskridende aktiviteter uden behov for en egentlig fysisk tilstedeværelse i den stat, hvor aktiviteten udføres. Virksomhederne kan i denne henseende etablere sig i lavskattestater og udføre aktiviteter i øvrige stater via digital tilstedeværelse og derved opnå en minimal eller ingen beskatning af deres indkomst. Det kræves, at en virksomhed har en tilstrækkelig tilknytning til den pågældende stat, førend denne stat kan tildeles beskatningsretten, hvilket fastlægges efter princippet; fast driftssted. Fast driftsstedsprincippet anses som et grundlæggende princip i international skatteret, og fortolkes i dansk intern ret i overensstemmelse med artikel 5 i modeloverenskomsten med kommentarer. Det skal herefter sikres, at indkomst beskattes i den stat, hvor de økonomiske aktiviteter finder sted; uanset hvor virksomheden i øvrigt er skattemæssigt hjemmehørende.¹

Det nuværende internationale skattesystem udfordres af udviklingen i den digitale økonomi, da skattesystemet netop baseres på eksistensen af et fast driftssted som fundament til et lands beskatningsret.² Digitale virksomheder vil ofte operere uden eller med en minimal fysisk tilstedeværelse i de stater, hvor de skaber økonomisk værdi. Der kan således opstå et spørgsmål om, hvorvidt de digitale virksomheders aktiviteter kan beskattes i den stat, hvor de skaber økonomisk værdi.

EU og OECD anerkender denne globale udfordring, hvorfor de har udarbejdet en handleplan med henblik på at opdatere nøgleelementerne i det internationale skattesystem, idet systemet ikke længere findes egnet i den globaliserede og digitaliserede økonomi. Herefter har OECD opstillet et todelte løsningsforslag: BEPS 2.0, som har til formål at imødekomme udfordringerne vedrørende beskatning af den digitale økonomi.³

¹ Jane Bolander m.fl., *Lærebog om indkomstskat*, 2023, side 887-888

² OECD, *Addressing the Tax Challenges of the Digital Economy, Action 1, Final Report*, 2015 side 3

³ OECD, *Tax Challenges Arising from the Digitalisation of the Economy –Subject to Tax Rule (Pillar Two)*, 2021, side 3

1.2 Problemstilling

Den digitale økonomi udfordrer netop de eksisterende internationale skatteregler i relation til fast driftsstedetsdefinitionen i OECD modeloverenskomstens artikel 5. Beskatningsretten er heraf særligt knyttet til en fysisk tilstedeværelse. Som følge af udviklingen i den digitale økonomi er nye forretningsmodeller opstået. Det er således i højere grad muligt for digitale virksomheder at operere i jurisdiktioner uden en reel fysisk tilstedeværelse. I sammenhæng hermed synes det nærliggende at undersøge, hvordan digitale virksomheder kan beskattes i kildelandet efter i modeloverenskomstens artikel 5, hvilket leder til følgende problemformulering.

1.2.1 Problemformulering

Afhandlingen laver en analyse af OECD modeloverenskomstens artikel 5. Hovedformålet er særligt at klarlægge mulighederne for beskatning af digitale virksomheder i kildelandet.

1.3 Afgrænsning

Afhandlingen centrerer sig om fast driftssted, som er forgrenet i tre dimensioner; den nationale ret, international ret og EU-retten.⁴ Det findes derfor nødvendigt at foretage en nærmere afgrænsning af afhandlingens emne. Det skal indledningsvist bemærkes, at fast driftssted i afhandlingen relaterer sig til digitale virksomheder i kildelandet. Der sondres mellem en objektiv og subjektiv side i relation til problematikkerne vedrørende princippet om fast driftssted. Den objektive side vedrører indkomstopgørelsen for det faste driftssted og inddrages alene, hvor det findes nødvendigt for at belyse problematikkerne vedrørende fast driftssted men vil ikke selvstændigt være genstand for analyse. Den subjektive side omfatter fast driftsstedetsdefinitionen, som nærværende afhandling centrerer sig omkring, hvilket yderligere må indsnævres. I intern dansk ret fortolkes fast driftssted i SEL § 2, stk. 1, litra a og KSL § 2, stk. 1, nr. 4 i overensstemmelse med fast driftsstedetsdefinitionen i modeloverenskomstens artikel 5 og kommentarer.⁵ Den danske ret vil indledningsvis, i *kapitel 3 Fastdriftssted*, gennemgå med henblik på at fastsætte den gældende interne ret i relation til fast driftssted og mulighederne for beskatning i kildelandet, hvilket skal bidrage til en samlet forståelse heraf. Fast driftssted kan udgøres

⁴ Aage Michelsen m.fl., *International Skatteret*, 2017, side 31-32

⁵ Se hertil OECD modeloverenskomst med kommentarer 2017

af såvel fysiske som juridiske personer. Afhandlingens fokus er på beskatning af digitale virksomheder, hvorfor fast driftssted udelukkende behandles for juridiske personer. Dette afspejles ligeledes i de inddragede afgørelser. Artikel 5 i modeloverenskomsten behandles i det omfang, det findes relevant for at belyse, hvordan digitale virksomheder kan beskattes ud fra fast driftsstedsdefinitionen i denne modeloverenskomst. Der foretages ingen selvstændig analyse af de i artikel 5, stk. 2 oplyste tilfælde af mulige forretningssteder. Desuden vil artikel 5, stk. 3 ej heller behandles, da denne bestemmelse ikke anses som værende relevant for at afdække afhandlingens problemstilling.

De enkelte DBO'er indgået af Danmark indeholder hver sin definition af fast driftssted, hvor udgangspunktet er, at Danmark anvender modeloverenskomsten som model for den enkelte DBO. Afhandlingen belyser fast driftssted efter modeloverenskomsten 2017 og kommentarer. Imidlertid vil fast driftsstedsdefinitionen i den enkelte DBO afhænge af, hvornår denne er indgået, da definitionen vil følge den på det indgåede tidspunkts gældende modeloverenskomst. Der findes således DBO'er, der er reguleret efter tidligere udgaver af modeloverenskomsten, hvilket vil have betydning i praksis, da ordlyden i artikel 5 har ændret sig senest fra 2014- til 2017-udgaven.⁶ De enkelte DBO'er vil ikke være genstand for analyse i sig selv men vil nævnes i det omfang, hvor en DBO er reguleret efter modeloverenskomsten 2014 for at belyse dennes påvirkning af afgørelsen og dermed muligheden for beskatning af digitale virksomheder i kildelandet.

Afhandlingen søger at belyse tiltag, der imødekommer udfordringerne vedrørende beskatning af den digitale økonomi, hvilket netop er formålet med OECD BEPS projekt 2.0, som er en *two-pillar solution*; Søjle 1 og søjle 2.⁷ Af hensyn til afhandlingens omfang vil søjle 2 udelukkende behandles i det omfang, det findes relevant i relation til at belyse minimumsbeskatningslovens betydning for beskatning af digitale virksomheder. Hertil gennemgås STTR ikke. Søjle 1 anvendes som bidrag til en helhedsforståelse af tiltagene, som OECD gør i relation til at imødekomme skattemæssige problematikker vedrørende beskatning af digitale virksomheder i kildelandet, hvor alene Amount A nævnes. Hertil vil processen vedrørende en indtægt, og om denne omfattes af Amount A, udelukkende gennemgås i det omfang, det findes relevant for at give en overordnet forståelse af Amount A.

⁶ Jf. OECD's modeloverenskomst med kommentarer 2014, artikel 5 samt OECD's modeloverenskomst med kommentarer 2017, artikel 5.

⁷ OECD, *Tax Challenges Arising from the Digitalisation of the Economy – Subject to Tax Rule (Pillar Two)*, 2021, side 3

1.4 Metode

Afhandlingen søger at afdække mulighederne for beskatning af digitale virksomheder i kildelandet navnlig ud fra en analyse af modeloverenskomstens artikel 5 og kommentarer. Afhandlingens analyser vil foretages ved anvendelse af den retsdogmatiske metode, som fortrinsvis sigter mod fastlæggelse af den gældende ret (de lege lata) gennem såvel fortolkning som systematisering af gældende samt anerkendte retskilder.⁸ Formålet er således at angive, hvad gældende ret er for digitale virksomheder i relation til fast driftsstandsdefinitionen i modeloverenskomstens artikel 5.

Tilgangen i afhandlingen muliggør at identificere eventuelle huller i den eksisterende lovgivning angående fast driftssted i relation til den digitale økonomi, hvortil der ydermere vil fremsættes udsagn om, hvordan retten bør være (de lege ferenda) i det omfang, det findes relevant.⁹

1.5 Retskilder og øvrige kilder

Afhandlingen centrerer sig om princippet fast driftssted i relation til den digitale økonomi. Når det skal afklares, om en indtægt oppebåret i kildelandet kan beskattes i dette kildeland, skal det afgøres med afsæt i en fortolkning af, om der er hjemmel hertil. Nærværende afsnit belyser de retskilder samt fortolkningsmetoder, der anvendes i bedømmelsen af, om en indtægt kan beskattes i kildelandet ud fra en fast driftsstands vurdering i relation til den digitale økonomi. Det bemærkes, at der altid skal tages udgangspunkt i loven, men da det ikke altid er entydigt, hvad der fremgår af loven, må de administrative myndigheder og domstolene fortolke indholdet af lovbestemmelserne.¹⁰ Afhandlingen tager afsæt i den internationale skatteret, som består af national skatteret, dobbeltbeskatningsoverenskomster samt EU-skatteretten.¹¹ Definitionen af fast driftssted tager afsæt i tredelingen af den internationale skatteret i bredforstand, mens afhandlingens fokus er fast driftssted i modeloverenskomstens artikel 5.

1.5.1 Danske retskilder

⁸ Christina D. Tvarnø m.fl., *Retskilder og retsteorier*, 2021, side 29

⁹ Anders Nørgaard Laursen, *Fast Driftssted*, 2011, side 26

¹⁰ Jane Bolander m.fl., *Lærebog om indkomstskat*, 2023, side 109

¹¹ Aage Michelsen m.fl., *International Skatteret*, 2017, side 31-32, 38

Afhandlingen tager som nævnt afsæt i international skatteret, hvor den første dimension består af den nationale ret i henhold til det udenlandske anliggende, hvilket i denne afhandling udgøres af de danske nationale regler.¹² Da afhandlingen centrerer sig om gældende dansk ret og fortolkning heraf, findes det nødvendigt at klarlægge de danske retskilder, som netop danner grundlag for afhandlingens analyse.

1.5.1.1 Lovgivning

I dansk ret følger fast driftsstandsdefinitionen i modeloverenskomstens artikel 5. Det bør hertil pointeres, at det forudsættes, at der er intern hjemmel til beskatning, før det vurderes, hvem beskatningsretten kan tilkomme efter modeloverenskomstens artikel 5. Lovgivningen udgør den vigtigste retskilde på skatterettens område, hvor Grundloven udgør den højeste retskilde i Danmark.¹³ Når det skal vurderes, hvorvidt en indtægt er skattepligtig, skal der tages udgangspunkt i loven. Den gyldne regel findes i Grundlovens § 43, hvorefter det gælder, at *"Ingen skat kan pålægges, forandres eller ophæves uden ved lov; ej heller kan noget mandskab udskrives eller noget statslån optages uden ifølge lov"*. Dermed kan Danmark ikke pålægge beskatning uden hjemmel i intern ret.

1.5.1.2 Administrativ praksis

Afhandlingen gennemgår fast driftsstandsdefinitionen i modeloverenskomstens artikel 5 med henblik på at klarlægge, hvordan digitale virksomheder kan beskattes i kildelandet, hvortil der inddrages administrativ praksis i form af bindende svar. Formålet med bindende svar er, at skatteyderen på forhånd kan sikre sig i forhold til, hvilken virkning en gennemført eller påtænkt disposition vil få skattemæssigt.¹⁴ Det bemærkes hertil, at de bindende svar er bindende i forhold til den specifikke sag. Afgørelserne, der træffes i de inddragede bindende svar, følger modeloverenskomsten og kommentarer og afspejler således, hvordan fast driftssted i modeloverenskomstens artikel 5 kan anvendes i dansk ret.

1.5.1.3 Forarbejder

I dansk ret findes der i relation til lovforslag forarbejder indeholdende uddybende bemærkninger samt begrundelser for lovforslaget. Disse forarbejder danner grundlag for såvel lovforslaget som den

¹² Ibid., side 31

¹³ Jane Bolander m.fl., *Lærebog om indkomstskat*, 2023, side 116

¹⁴ Jane Bolander m.fl., *Lærebog om indkomstskat*, 2023, side 94

endelige vedtagelse af selve loven.¹⁵ Afhandlingen gennemgår minimumsbeskatningsloven, hvorfor forarbejderne indgår som fortolkningsbidrag for at forstå, hvad der må gælde efter MBL. MBL er ikke set anvendt i praksis på nuværende tidspunkt, men eftersom der er praksis for, at domstolene anvender forarbejderne i deres afgørelser, må dette ligeledes blive tilfældet for så vidt angår forarbejderne til MBL.¹⁶

1.5.2 OECD's fortolkningsbidrag

DBO'er udgør den anden dimension i den internationale skatteret.¹⁷ OECD anbefaler, at landene tager udgangspunkt i modeloverenskomsten med tilhørende kommentarer ved udformningen af DBO'erne. Det er derfor væsentligt at klarlægge retskildeværdien af modeloverenskomsten med kommentarer. Kommentarerne fastlægger blandt andet formålet med de enkelte artikler i modeloverenskomsten og angiver hermed, hvordan modeloverenskomsten bør fortolkes. Flere lande, herunder navnlig Danmark, anvender definitionen i modeloverenskomsten med kommentarer i henhold til den internretlige definition af fast driftssted.¹⁸ I afhandlingens analyse anvendes netop modeloverenskomsten med kommentarer med begrundelse i, at fast driftsstedsdefinition i dansk ret antages at følge definitionen i modeloverenskomsten.¹⁹ Dette kommer til udtryk gennem de danske domstole, der ved fastlæggelsen af dansk intern ret tillægger principperne i modeloverenskomsten med kommentarer betydning, jf. blandt andet TfS1994.184H og TfS1996.532H.

OECD's kommentarer til modeloverenskomsten indeholder såvel normative som deskriptive udsagn. De normative udsagn består i, hvordan konkrete bestemmelser bør fortolkes og bliver dermed et udtryk for fremtidig praksis, da kommentarerne netop bliver tillagt vægt i praksis ved fortolkningen af international skatteret. Deskriptive udsagn omfatter, hvordan konkrete bestemmelser ses fortolket i medlemsstaterne; herunder hvad domstolene lægger vægt på i deres afgørelser, hvormed dette udsagn må have den største betydning.²⁰

¹⁵ Jens Evald, *Juridisk teori, metode og videnskab*, 2020, side 56-57

¹⁶ Ibid., side 60

¹⁷ Aage Michelsen m.fl., *International Skatteret*, 2017, side 31-32

¹⁸ Anders Nørgaard Laursen, *Fast Driftssted*, 2011, side 31 og Niels Winther-Sørensen, *Beskatning af international erhvervsindkomst. Indkomstopgørelsen for et fast driftssted*, 2000, side. 74

¹⁹ Anders Nørgaard Laursen, *Fast Driftssted*, 2011, side 48

²⁰ Jens Evald, *Juridisk teori, metode og videnskab*, 2020, side 35

1.5.2.1 Revidering af OECD modeloverenskomsten

Modeloverenskomsten med kommentarer bliver i 2017 revideret, hvormed der kan opstå et spørgsmål om hvilken udgave, der skal tillægges vægt som fortolkningsbidrag.²¹ Hertil må det formentlig gælde, at det er den modeloverenskomst og kommentarer gældende på tidspunktet for indgåelsen af den pågældende overenskomst, der skal anvendes som fortolkningsbidrag. Afhandlingens analyse foretages med afsæt i modeloverenskomsten 2017 med kommentarer. Imidlertid eksisterer der flere DBO'er, som fortolkes efter modeloverenskomsten 2014. Den materielle ændring i modeloverenskomsten 2017, indebærer en ændring af ordlyden i artikel 5, stk. 4-6. Disse ændringer ses at have en påvirkning i praksis i forhold til beskatningsretten i relation til fast driftssted. Hertil er MLI'en udarbejdet, hvorefter allerede eksisterende og gældende DBO'er kan ændres på en enkel måde. Dette forudsætter, at en DBO's parter har tiltrådt MLI'en, hvilket Danmark har.²² Som følge heraf vil modeloverenskomsten 2014 nævnes i analysen i det omfang, at en afgørelse fortolkes efter denne udgave, og hvor det findes relevant for at klarlægge muligheden for beskatning af digitale virksomheder i kildelandet.

1.5.3 EU-retskilder

Den tredje dimension af den internationale skatteret udgøres af EU-skatteretten, som påvirker medlemsstaternes skattelovgivning.²³ EU's traktater vedrører ikke direkte skattemæssige forhold, men det er gennem EU-domstolens praksis fastslået, at skatteregler skal indrettes, således der tages hensyn til EU-retten.²⁴ De enkelte medlemsstats skattelovgivning vil følgelig påvirkes af skatteretlig regulering udstedt gennem direktiver, således der sikres en ensartet anvendelse af EU's lovgivning i medlemsstaterne.²⁵

Danmark er som medlem af EU forpligtet til at implementere direktiver vedtaget af Rådet, hvormed disse har retsvirkning i Danmark.²⁶ Direktiver er bindende retsakter for medlemslandene i henhold til det tilsigtede formål med direktivet. Fast driftssted indgår i en række EU-retlige direktiver, herunder

²¹ Niels Winther-Sørensen, *Beskatning af international erhvervsindkomst. Indkomstopgørelsen for et fast driftssted*, 2000, side. 77

²² Jf. Lov om anvendelse af multilateral konvention til gennemførelse af tiltag i dobbeltbeskatningsoverenskomster til forhindring af skatteudhuling og overskudsflytning § 1

²³ Aage Michelsen m.fl., *International Skatteret*, 2017, side 31

²⁴ Jf. EU-domstolens dom af 28/1 1986, C-270/83, *Avoir Fiscal*.

²⁵ Anders Nørgaard Laursen, *Fast Driftssted*, 2011, side 25

²⁶ Aage Michelsen m.fl., *International Skatteret*, 2017, side 110

minimumsbeskatningsdirektivet, som inddrages i afhandlingen som et yderligere bidrag til at klarlægge mulighederne for beskatning af digitale virksomheder i kildelandet.²⁷ Definitionen af fast driftssted lægger sig heri op ad definitionen af fast driftssted i modeloverenskomstens artikel 5. EU-domstolen har i retspraksis udtalt, at det findes hensigtsmæssigt for medlemsstaterne at støtte sig på såvel international praksis som modeloverenskomsten i relation til fordelingen af beskatningskompetencen.²⁸

1.6 Struktur

Afhandlingen er bygget op af 5 kapitler, som tilsammen bidrager til besvarelsen af problemformuleringen.

Kapitel 1 har introduceret afhandlingen indledningsvis, herunder afhandlingens problemstilling og -formulering. Hertil er der foretaget en afgrænsning af emnet for afhandlingen. Desuden har afsnittet beskrevet den metodiske tilgang og de anvendte retskilder.

Kapitel 2 redegør for den digitale økonomi centreret om karakteristikaene for digitale virksomheder og digitale forretningsmodeller.

Kapitel 3 gennemgår fast driftsstandsdefinitionen i modeloverenskomstens artikel 5. I denne gennemgang analyseres de enkelte bestemmelser i fastdriftsstandsdefinitionen med inddragelse af bindende svar.

Kapitel 4 belyser OECD's tiltag i relation til de skattemæssige problematikker i den digitale økonomi, herunder BEPS 2.0. søjle 1 og søjle 2.

Kapitel 5 sammenfatter afhandlingens konklusioner.

²⁷ Rådets direktiv (EU) 2022/2523 af 14. december 2022 om sikring af en global minimumsskattesats for multinationale koncerner og store nationale koncerner i Unionen

²⁸ Jf. C-336/96 Gilly præmis 31

2 Digitale virksomheder

Afhandlingen tager afsæt i digitale virksomheder med henblik på at undersøge, hvordan disse kan beskattes i kildelandet ud fra fast driftssteddefinitionen i modeloverenskomstens artikel 5. Det findes derfor nærliggende at undersøge denne type virksomhed og de dertilhørende forretningsmodeller for at afdække, hvordan disse eventuelt måtte adskille sig fra de mere traditionelle. Dette gøres med henblik på at belyse, hvilken indflydelse de potentielt særlige karakteristika ved digitale virksomheder har af betydning i relation til fast driftsstedsvurderingen og heraf muligheden for beskatning af digitale virksomheder i kildelandet.²⁹

2.1 Den digitale økonomi

Digitaliseringen er stadig udviklende, og den har ændret måden, hvorpå der arbejdes, leves, kommunikeres og handles.³⁰ Som følge af den teknologiske udvikling er den digitale økonomi opstået.³¹ Der findes ikke én entydig definition af digital økonomi, men flere internationale organisationer har under tiden givet deres bud på en mulig definition heraf. OECD omtaler den digitale økonomi som:

*“all economic activity reliant on, or significantly enhanced by the use of digital inputs, including digital technologies, digital infrastructure, digital services and data. It refers to all producers and consumers, including government, that are utilising these digital inputs in their economic activities.”*³²

OECD lægger således vægt på brugen af digitale inputs, hvilket blandt andet må omfatte digitale tjenesteydelser og data. Dertil kommer EU-kommissionens forståelse af den digitale økonomi, som beskrives gennem karakteristika som mobilitet, netværkseffekter samt brugen af data, hvilket må siges i en vis udstrækning at stemme overens med den af OECD's fastsatte forståelse. Mobiliteten skal ses i relation til produkter og brugere, herunder cloudløsninger, hvilket giver virksomheder mulighed

²⁹ Fast driftssted gennemgås i afsnit 3.2 med inddragelse af bindende svar omhandlende digitale virksomheder

³⁰ Dansk Erhverv, *Det digitale økonomiske fodaftryk*, 2019, side 2

³¹ OECD, *Action Plan on Base Erosion and Profit Shifting*, 2013, side 10

³² OECD, *A roadmap toward a common framework for measuring the digital economy*, 2020 side 35

for at operere på markeder verden over, hvormed deres kundekredse ikke begrænses til én fysisk lokation.³³ Netværkseffekter indebærer værdiforøgelse gennem digitale platforme, hvor særligt den to-sidede platform er fremtrædende, hvilket omfatter brugernes interaktion med hinanden.³⁴ Brugen af data angår virksomheders anvendelse af store mængder data, hvilket muliggør målrettet markedsføring og produkter til brugerne.³⁵ Ovenstående illustrerer den forbundethed, der eksisterer mellem den digitale økonomi og digitale produkter, da digitale produkter og tjenesteydelser netop udgør den digitale økonomi. Graden af digitalisering afhænger af den enkelte virksomhed, hvorfor det findes relevant at afdække de karakteristika, som er mest fremtrædende hos digitale virksomheder og de dertilhørende forretningsmodeller.

2.2 Digitale virksomheders karakteristika

OECD udgiver i 2018 en rapport omhandlende de skattemæssige problematikker, som den stigende digitalisering medfører. I rapporten foretages dybdegående analyser af værdiskabelse på tværs af digitale forretningsmodeller i den digitale økonomi. Disse forretningsmodeller anses som værende de grundlæggende anvendte af digitale virksomheder. Rapporten identificerer tre hovedkarakteristika ved digitaliserede virksomheder: 1) Tværgående vækst uden behov for fysisk tilstedeværelse. 2) Afhængighed af immaterielle aktiver herunder immaterielle rettigheder. 3) Brugerdeltagelse og deres synergi med immaterielle rettigheder. Det forventes, at disse tre karakteristika fremover vil ses hos et bredere antal virksomheder, efterhånden som digitaliseringen bliver mere udbredt.³⁶ I nedenstående gennemgås disse tre hovedkarakteristika.

2.2.1 På tværs af jurisdiktioner uden fysisk tilstedeværelse

Virksomheder har som følge af globaliseringen mulighed for at placere forskellige dele af deres produktionsprocesser på tværs af forskellige lande, hvilket øger deres kundeadgang. Denne tendens øges i endnu højere grad af den stigende digitalisering. Det ses, at virksomheders kommercielle rækkevidde som følge af digitaliseringen øges uafhængigt af: Hvor virksomhedens kunder befinder sig,

³³ Europa Kommissionen, *Commission Expert Group on Taxation of the Digital Economy*, 2014, side 11

³⁴ Ibid., side 12

³⁵ Ibid., side 13

³⁶ OECD, *Tax Challenges Arising from Digitalisation – Interim Report*, 2018, side 24

hvor virksomheden har sit hovedsæde samt afstanden mellem virksomhedens kunder og virksomhedens hovedsæde.³⁷

Digitaliseringen og de teknologiske fremskridt gør det i stigende grad muligt for virksomheder at have en økonomisk tilstedeværelse i en jurisdiktion uden at have en egentlig - eller kun at have en minimal - fysisk tilstedeværelse i den pågældende jurisdiktion.³⁸ Dermed opnår virksomheder *cross-jurisdictional without mass*.³⁹ Dette er væsentligt i relation til beskatningsretten i henhold til modeloverenskomstens artikel 5, som netop knytter sig til kriteriet om fysisk tilstedeværelse. Grænseoverskridende aktiviteter er dog ikke udelukkende et særtræk ved digitaliserede virksomheder; det er samtidig en konsekvens af globaliseringen generelt.⁴⁰

2.2.2 Afhængighed af immaterielle aktiver herunder immaterielle rettigheder

Immaterielle aktiver er værdiskabende for digitale virksomheder, og digitale virksomheder er i høj grad afhængige af immaterielle aktiver; hvad enten disse ejes af virksomheden selv eller lejes gennem tredjepart.⁴¹ Afhængigheden af immaterielle aktiver skyldes, at digitale virksomheder overvejende er bygget op omkring brugen af såvel softwareløsninger som algoritmer, hvilket understøtter deres forretningsmodeller; herunder platforme og websites.⁴² I relation til fast driftsstedesdefinitionen i modeloverenskomstens artikel 5 kan den jurisdiktion, hvor en virksomheds immaterielle aktiver kontrolleres og administreres, have indflydelse på, hvor virksomheden er skattepligtig og dermed hvilken stat, beskatningsretten kan tilkomme.⁴³ Den store afhængighed af immaterielle aktiver anses som et fælles træk ved digitale virksomheder. Det er dog ikke alene digitale virksomheder, der benytter sig af immaterielle aktiver, men immaterielle aktiver kan ligeledes bidrage til værdiskabelse i alle virksomheder.⁴⁴

2.2.3 Data, brugerdeltagelse og netværkseffekter

³⁷ Ibid., side 51

³⁸ OECD, *Addressing the Tax Challenges of the Digital Economy, Action 1, Final Report*, 2015, side 66

³⁹ OECD, *Tax Challenges Arising from Digitalisation – Interim Report*, 2018, side 51

⁴⁰ Ibid., side 52

⁴¹ Ibid., side 52

⁴² Ibid., side 24

⁴³ Ibid., side 52

⁴⁴ Ibid., side 53

Digitale virksomheder er bygget op omkring forretningsmodeller, som er karakteriseret ved bruger-genereret indhold herunder data, brugerdeltagelse og netværkseffekter, hvilke gennemgås i det følgende.⁴⁵

2.2.3.1 Data

Digitale virksomheder gør i høj grad brug af data, dataindsamling og analyse af data, og det ses som en integreret del af deres forretningsmodel. Desto mere varieret information, som virksomheder får i hænde, desto flere indsigter giver det. Således har virksomheder mulighed for at målrette deres indhold til specifikke brugergrupper. På den måde kan der skabes synergi mellem brugerne og platformene.⁴⁶ Det er dog ikke udelukkende digitale virksomheder, som gør brug af dataindsamling, og det har længe været muligt at interagere med kunderne med henblik på at forbedre og tilpasse platformene til brugerne. Dog har den teknologiske udvikling medført, at det er lettere for virksomheder at indsamle data, analysere samt anvende det.⁴⁷

2.2.3.2 Brugerdeltagelse

Det ses i stigende grad, at virksomheder gør brug af brugerdeltagelse, og digitaliseringen har medført, at brugerne spiller en stadig større rolle, da det er deres data, der analyseres med henblik på at opnå indsigt i markedet og kunne imødekomme efterspørgselstendenserne.⁴⁸ Brugerdeltagelse kan opdeles i henholdsvis aktiv og passiv. Aktiv brugerdeltagelse indebærer, at brugeren foretager en handling, som kan spænde fra at bedømme et produkt, skrive en produktanmeldelse til at give feedback. Passiv brugerdeltagelse omfatter ingen aktiv handling fra brugeren. Det er i disse tilfælde virksomhederne, der indsamler data fra brugeren via cookies og tracking af browsingadfærd.⁴⁹ Såvel aktiv som passiv brugerdeltagelse kan have stor økonomisk værdi for virksomheder, da det giver virksomhederne mulighed for at bruge dataene til at målrette deres annonceringer til den enkelte bruger.⁵⁰ Det skal dog bemærkes, at brugergeneret indhold er afgørende for digitale virksomheder med platforme som

⁴⁵ Ibid., side 24

⁴⁶ Ibid., side 53

⁴⁷ Ibid., side 68

⁴⁸ Ibid., side 53

⁴⁹ Ibid., side 55

⁵⁰ Ibid., side 54

Facebook, Instagram etc., mens det ikke i samme grad er relevant for cloud-baserede platforme, da disse cloud-baserede platforme ikke i samme grad er afhængige af brugergeneret indhold.⁵¹

2.2.3.3 Netværkseffekter

Netværkseffekter indebærer, at en brugers adfærd kan have en direkte indvirkning på det indhold, som andre brugere kan drage nytte af.⁵² Det kan blandt andet ses ved platforme, hvor indholdet genereres af brugere, således brugeroplevelsen forbedres i takt med, at flere brugere tilslutter sig platformen og deler deres indhold. Brugere er på denne måde ikke afhængige af, at virksomhederne er fysisk til stede, men brugere kan nøjes med at være tilsluttet netværket.⁵³

2.2.4 Sammenfatning

Ovenstående karakteristika af digitale virksomheder illustrerer, hvordan digitale virksomheder opererer i den digitale økonomi, hvilket kan have indflydelse på beskatningsretten i medfør af fast driftsstedsvurderingen i modeloverenskomstens artikel 5. Der er generel enighed om, at mobilitet og immaterielle aktiver er relevante for værdiskabelsen i digitale virksomheder, samt at såvel data som brugerdeltagelse er kendetegn ved digitale virksomheder. Imidlertid forekommer divergerende meninger om, i hvilket omfang data og brugerdeltagelse udgør et egentligt bidrag til værdiskabelsen.⁵⁴ I denne diskussion inddrages blandt andet data hosting services, hvortil det dog bemærkes, at interaktionen mellem den digitale virksomhed og dennes brugere kan anses som en egentlig transaktion, der i denne henseende vil være genstand for beskatning.

Det tydeliggøres endvidere, at de nævnte karakteristika ikke alene er fremtrædende ved digitale virksomheder. Digitaliseringen kan således ikke afgrænses til de virksomheder, der udelukkende handler med digitale produkter og tjenesteydelser. Adskillige virksomheder vil udgøres af hybrider bestående af såvel digitale som ikke-digitale brancher, hvilket har medført, at nye forretningsmodeller er opstået.⁵⁵

⁵¹ Ibid., side 24

⁵² OECD, *Addressing the Tax Challenges of the Digital Economy, Action 1, Final Report*, 2015, side 70

⁵³ Ibid., side 71

⁵⁴ OECD, *Tax Challenges Arising from Digitalisation – Interim Report*, 2018, side 26

⁵⁵ OECD, *Digital supply-use tables: A step towards making digital transformation more visible in economic statistics*, 2020, side 31

2.3 Digitale forretningsmodeller

I forlængelse af de oplyste karakteristika for digitale virksomheder har OECD ligeledes oplyst karakteristika for nye forretningsmodeller, der er opstået i takt med den digitale økonomi. Det findes relevant at klarlægge opbygningen af de digitale forretningsmodeller med fokus på den fysiske tilstedeværelse i kildelandet som led i at undersøge, hvorledes disse kan beskattes i henhold til fast driftsstedsprincippet i modeloverenskomstens artikel 5. OECD oplyser følgende digitale forretningsmodeller: Flersidede platforme, forhandlere, vertikalt integrerede virksomheder og inputleverandører.⁵⁶ Virksomheder, der benytter sig af enten en eller flere af de nævnte digitale forretningsmodeller, kan anses som værende digitale virksomheder.

2.3.1 Flersidede platforme

OECD beskriver flersidede platforme som en platform, der gør det muligt for brugere at udveksle og handle varer og tjenesteydelser med hinanden. Netværkseffekter er afgørende ved denne platform, da brugerne tilknytter sig platformen og interagerer på tværs af markedssider, hvor udbyderen af platformen bærer de primære kontrolrettigheder og forpligtelser over for brugerne. Platformen er tilgængelig for alle de tilsluttede brugere, og brugerne generer selv indholdet. En sådan type platform inkluderer virksomheder som blandt andre Airbnb, Facebook og Amazon Marketplace, hvor den online platform forbinder brugerne i form af eksempelvis værter og gæster på Airbnb. Flersidede platforme er digitalt tilgængelige for brugerne, hvorfor disse platforme er uafhængige af en fysisk tilstedeværelse, der kan medføre fast driftssted i kildelandet.⁵⁷ Udvekslingen af varer og tjenesteydelser på disse platforme kan medføre en skattemæssig problematik, idet platformene bliver genstand for køb og salg, uden platformen reelt får del i det udbytte, som ellers skal danne grundlag for beskatning.

2.3.2 Forhandlere

Forhandlere indebærer virksomheder, der erhverver produkter og kontrolrettigheder fra leverandører og videresælger disse til brugerne. Det er forhandlerne, der kontrollerer priserne, og forhandlerne

⁵⁶ Ibid., side 30-31

⁵⁷ Ibid., side 29-30

påtager sig ligeledes ansvaret over for brugerne, hvormed der ikke kræves en interaktion brugerne imellem. Forretningsmodellen kan vise sig gennem streamingtjenester som Spotify og Netflix, hvorved der ej heller er krav om fysisk tilstedeværelse for forhandlerne for at kunne levere deres produkt. Det skal hertil bemærkes, at disse streamingtjenester ikke stiller krav om en egentlig brugerbetaling, hvormed brugerne får et udbytte, uden det genererer en reel indtægt, der kan beskattes.⁵⁸

2.3.3 Vertikalt integrerede virksomheder

Denne form for forretningsmodel er kendetegnet ved virksomheder, der har opnået ejerskab over leverandører, hvormed virksomheden har integreret markedets udbudsside i deres forretning.⁵⁹ Herved har virksomhederne adgang til den data, som genereres på platformene. Disse virksomheder kan indbefatte virksomheder som Amazon e-handel, hvor der er ejerskab over lager og logistik, og hvor vertikal integration udnyttes til kontrol over virksomhedens værdikæde og forretning samt Huawei; herunder hardware og cloud computing.⁶⁰ I relation til virksomheder som Amazon e-handel vil det være muligt at placere virksomhedens hovedsæde i en stat, hvortil der kan placeres varelagre i flere øvrige stater, hvilket kan skabe en skattemæssig problematik i forhold til, om disse varelagre vil være genstand for beskatning i de stater, hvor de er placeret. Hvad angår hardware vil dette omfatte materielle aktiver som computerudstyr, hvilket kan placeres i datacentre, som potentielt kan danne grundlag for beskatning. Anderledes må det forholde sig for cloud computing, hvor indhold lagres, hvorfor dette indhold ikke har anden fysisk lokation. Hermed kan der opstå problematikker vedrørende beskatning i relation til princippet om fast driftssted i modeloverenskomsten artikel 5.

2.3.4 Inputleverandører

Denne forretningsmodel indebærer virksomheder eller enkeltpersoner, som leverer produkter og/eller inputs, der er nødvendige for en anden virksomheds produktionsproces af varer og tjenesteydelser. Inputleverandører interagerer udelukkende med den virksomhed, der leveres inputs til og har dermed ingen interaktion med den endelige kunde. Forretningsmodellen omfatter virksomheder som Intel og Tsinghua Unigroup, som leverer essentielle komponenter til computerudstyr og cloud-tjenester.⁶¹ De

⁵⁸ Ibid., side 30

⁵⁹ Ibid., side 33

⁶⁰ Ibid., side 37

⁶¹ Ibid., side 31

produkter, som inputleverandøren leverer til en anden virksomhed, kan fremstilles gennem produktionsenheder placeret i øvrige jurisdiktioner end den, hvor inputleverandøren er hjemmehørende. Produktionsenhederne må netop danne grundlag for økonomisk aktivitet, der er genstand for beskatning. Imidlertid kan der opstå skattemæssige problematikker i forhold til, om disse aktiviteter reelt beskattes, hvor de genereres. Inputleverandører er ikke direkte genstand for nærmere analyse i afhandlingen; de forhold, der måtte lægges vægt på i relation til produktionsenhederne, og hvorvidt disse falder under fast driftssted efter modeloverenskomstens artikel 5, må i en vis grad kunne sidestilles med fast driftsstedsvurderingen af vertikalt integrerede virksomheders varelagre. Denne antagelse udspringer fra det forhold, hvor inputleverandørernes produkter sendes direkte fra produktionsenhederne til den anden virksomhed.

2.4 Delkonklusion

Den digitale økonomi må udgøres af de virksomheder, der anvender digitale forretningsmodeller og dermed anses som værende digitale virksomheder. De gennemgåede karakteristika for henholdsvis digitale virksomheder og digitale forretningsmodeller tydeliggør, at der må eksistere forskellige grader af digitalisering. Digitale virksomheder med en mindre grad af digitalisering må kendetegnes ved at anvende forretningsmodeller centreret omkring fysisk distribution og en vis form for fysisk tilstedeværelse. Dette kan komme til udtryk gennem virksomheder, der beskæftiger sig med online salg af fysiske produkter og i medfør heraf etablerer varelagre i øvrige stater end den, hvor virksomheden er hjemmehørende. Højt digitaliserede virksomheder må være karakteriseret ved anvendelsen af forretningsmodeller med en sådan grad af digitalisering, at de alene kan være digitalt til stede i kildelandet.⁶² Virksomheder, der benytter sig af én eller flere af de digitale forretningsmodeller, kan således drive virksomhed i kildelandet uden at have en reel fysisk tilstedeværelse. Dette udfordrer netop de nuværende skatteregler, hvor der er krav om fast driftssted og derved en form for fysisk tilstedeværelse for at kunne tildeles beskatningsretten efter modeloverenskomstens artikel 5. Såfremt der ikke kan statueres fast driftssted i kildelandet efter modeloverenskomstens artikel 5 for disse digitale virksomheder, vil kildelandet ikke kunne tildeles beskatningsretten til en indtægt, der ellers synes at hidrøre herfra. Som følge heraf kan der opstå et spørgsmål om, hvordan digitale virksomheder kan beskattes i kildelandet.

⁶² Ibid., side 31

3 Fast driftssted

Følgende afsnit centrerer sig om fast driftssted som begreb med det formål at øge forståelsen af de gældende skatteregler med. Dertil indeholder afsnittet en gennemgang af begrebet fast driftssted med inddragelse af selskabsskatteloven og modeloverenskomsten og kommentarer. Desuden vil problematikkerne vedrørende statuering af fast driftssted i den digitale økonomi illustreres gennem relevante afgørelser i dansk praksis. Gennemgangen af fast driftssted skal bidrage til forståelsen af dette begreb i relation til beskatning af digitale virksomheder i kildelandet. Den inddragende praksis har til formål at afdække rækkevidden af de nuværende betingelser for at kunne statuere fast driftssted for digitale virksomheder i kildelandet efter modeloverenskomstens artikel 5 og de dertilhørende kommentarer.

3.1 De internretlige danske regler

Det fremgår af Grundlovens § 43, at skat ikke kan pålægges, forandres eller ophæves uden lov. Dette betyder, at der skal være hjemmel i dansk lovgivning, for at beskatningsretten til en given indkomstkilde kan tilfalde Danmark. I SL fastlægges de overordnede regler for, hvad der anses som skattepligtig indkomst.⁶³ Det følger af SL § 4, at den skattepligtiges indtægter skal medregnes i den skattepligtige indkomst, uanset hvor indtægterne hidrører fra. Hovedreglen i dansk ret er således, at indtægter, der er oppebåret af en skattepligtig til Danmark, skal beskattes i Danmark, uanset om indtægten hidrører fra Danmark eller en anden stat.

SEL regulerer skattepligten for selskaber. SEL §§ 1 og 2 indeholder bestemmelserne for henholdsvis fuld og begrænset skattepligt til Danmark. Ifølge SEL § 1 er selskaber hjemmehørende i Danmark fuldt skattepligtige til landet. Dette omfatter de i SEL § 1, stk. 1, nr. 1-6 nævnte selskaber og inkluderer blandt andet aktie- og anpartsselskaber. Ifølge SEL § 1, stk. 6, 1. pkt. anses selskaber for hjemmehørende i Danmark, hvis selskabet er registreret i landet, eller hvis selskabet har ledelsens sæde i landet. Dermed kan udenlandske selskaber blive fuldt skattepligtige til Danmark, når selskabet har ledelsens sæde i landet.⁶⁴ Såfremt et selskab er fuldt skattepligtig til Danmark, finder

⁶³ Tax.dk, *E.A.1.1 SL § 4 Indkomstbegrebet*, sidst besøgt 29. marts 2025

⁶⁴ Jane Bolander m.fl., *Lærebog om indkomstskat*, 2023, side 884

globalindkomstprincippet i SL § 4 anvendelse.⁶⁵ Det er uden betydning for skattepligten for en fuldt skattepligtig til Danmark, om indkomsten er oppebåret i Danmark eller i udlandet, jf. SL § 4. I et sådant tilfælde vil beskatningsretten for den samlede indkomst tilfalde Danmark. Såfremt et selskab både er fuldt skattepligtig til Danmark og har et fast driftssted i en anden stat, og hvor en indkomst er erhvervet i denne anden stat også beskattes i denne anden stat, kan der opstå en dobbeltbeskatnings-situation.

SEL § 8, stk. 2 indeholder territorialprincippet.⁶⁶ Selskaber, der er omfattet af SEL § 1, og som også har fast driftssted i en anden stat, skal ikke medregne indtægter og udgifter i den danske skattepligtige indkomst, der vedrører et fast driftssted i en anden stat, jf. SEL § 8, stk. 2, 1. pkt. Denne bestemmelse finder dog ikke anvendelse, såfremt et omfattet selskab eller en omfattet koncern anvender international sambeskatning efter SEL § 31A. Bestemmelsen finder ej heller anvendelse i de tilfælde, hvor kildelandet frafalder beskatningsretten til indkomsten i henhold til en DBO eller en anden international aftale med Danmark, jf. SEL § 8, stk. 2, 3. pkt. Det skal i forlængelse heraf bemærkes, at Danmark udelukkende kan pålægge skat på en indkomst, såfremt der er hjemmel hertil i dansk ret, jf. den gyldne regel.⁶⁷

Selskaber, der har hjemsted i udlandet men samtidig erhverver indkomst, der hidrører fra kilder i Danmark, vil være begrænset skattepligtige til Danmark, jf. SEL § 2, stk. 1. For at Danmark kan pålægge skat i et sådant tilfælde, kræver det, at selskabet enten udøver et erhverv med fast driftssted i Danmark eller deltager i en erhvervsvirksomhed med fast driftssted her i landet, jf. SEL § 2, stk. 1, litra 1. Territorialprincippet finder ligeledes anvendelse ved begrænset skattepligtige. Som følge heraf kan Danmark beskatte den indkomst, som en ikke-hjemmehørende juridisk person erhverver gennem fast driftssted i Danmark, jf. SEL § 8, stk. 1.

Det fremgår af ovenstående, at det er en betingelse, at der foreligger et fast driftssted i Danmark, førend Danmark kan pålægge skat på en indkomst. Det er derfor væsentligt at klarlægge, hvornår der foreligger et fast driftssted, og hvad fast driftsstedsbegrebet indebærer.

Selskabsskatteloven indeholder ikke en udtrykkelig definition af fast driftssted. I 2020 ændres

⁶⁵ Lovbekendtgørelse nr. 149, af 10. april, 1922, Lov om Indkomst- og Formueskat til Staten, kommentar til § 4, pkt. 5

⁶⁶ Lovbekendtgørelse nr. 279, af 13. marts 2025, selskabsskatteloven, kommentar til § 8, stk. 2, pkt. 285

⁶⁷ Jane Bolander m.fl., *Lærebog om indkomstskat*, 2023, side 1991

selskabsskatteloven ved lov nr. 1835 af 9. december 2020, hvormed definitionen af fast driftssted bliver justeres. Det følger af det dertilhørende lovforslag,⁶⁸ at det foreslås at implementere OECD's anbefalinger om fast driftssted for at bringe de danske regler i overensstemmelse hermed. Desuden er det i dansk ret antaget, at vurderingen af, hvorvidt der foreligger et fast driftssted, som udgangspunkt afgøres ud fra modeloverenskomstens artikel 5, jf. blandt andet TfS 1996.532 H, cirkulære nummer 135 af 4. november 1988 (kildeskattecirkulæret) pkt. 12 og cirkulære nummer 136 af 7. november 1988 (selskabsskattecirkulæret) pkt. 15.⁶⁹ Det fremgår ydermere af den juridiske vejledning 2022-1 C.D.1.2.2, at fast driftssted som udgangspunkt skal fortolkes i overensstemmelse med modeloverenskomstens artikel 5 med tilhørende kommentarer. På baggrund heraf er det nærliggende at gennemgå modeloverenskomstens artikel 5 med henblik på at undersøge mulighederne for beskatning af digitale virksomheder i kildelandet.

3.2 OECD's modeloverenskomst artikel 5

Afhandlingen har hidtil gennemgået den digitale økonomi og de internretlige danske regler i relation til fast driftssted. Det er ligeledes fastslået, at Danmark kan beskatte den indkomst, som selskaber med hjemsted i udlandet oppebærer i Danmark, såfremt dette udenlandske selskab har fast driftssted i Danmark, jf. SEL § 2, stk. 1. Det er derfor nærliggende at undersøge, hvordan virksomheder, der falder under den digitale økonomi, kan beskattes ud fra kriteriet om fast driftssted i kildelandet. De digitale forretningsmodeller er netop karakteriseret ved, at de kan operere i kildelandet uden at være fysisk til stede i dette land, hvilket ellers er det centrale element i relation til fast driftsstedsdefinitionen i modeloverenskomstens artikel 5. Imidlertid er den fysiske tilstedeværelse typisk den manglede komponent ved højt digitaliserede virksomheder i kildelandet, hvorfor det kan være vanskeligt at statuere fast driftssted i dette land. Nærværende afsnit indeholder en gennemgang af modeloverenskomstens artikel 5 og kommentarer og inddrager relevante afgørelser i dansk praksis i form af bindende svar med afsæt i den digitale økonomi. Dette har til formål at klarlægge rækkevidden af de nuværende betingelser for at kunne statuere fast driftssted for digitale virksomheder i kildelandet efter modeloverenskomstens artikel 5 og kommentarer.

⁶⁸ L 28 Forslag til lov om ændring af selskabsskatteloven og forskellige andre love

⁶⁹ Aage Michelsen m.fl. *International skatteret*, 2017, side 354

Den overvejende hovedregel i modeloverenskomsten er, at beskatningsretten tilfalder domicillandet.⁷⁰ Beskatningsretten vil dog kunne tilfalde kildelandet for den del af indkomsten, der kan allokeres til kildelandet, såfremt der i kildelandet kan statueres fast driftssted, jf. modeloverenskomstens artikel 7, stk. 1. For at undgå dobbeltbeskatning skal domicillandet i sådanne tilfælde lempe for beskatningen af den del af indkomsten, der beskattes i kildelandet efter reglerne i modeloverenskomstens artikel 23A og 23B.

Fast driftsstedsdefinitionen findes i modeloverenskomstens artikel 5. Artikel 5 indeholder et primært og sekundært kriterium til fastlæggelse af fast driftssted. Artikel 5, stk. 1-2 fastlægger det primære kriterium og indeholder en generel definition af, hvornår der foreligger et fast driftssted. Såfremt der ikke kan statueres fast driftssted efter det primære kriterium, søges det opfyldt efter det sekundære kriterium, som findes i artikel 5, stk. 5-6. Artikel 5, stk. 4 indeholder en negativliste og fastslår, hvornår der ikke eksisterer et fast driftssted. Det bemærkes desuden, at koncernforbundne selskaber reguleres i artikel 5, stk. 7, hvormed det gælder, at eksistensen af et datterselskab hjemmehørende i en stat ikke i sig selv medfører fast driftssted i denne stat for moderselskabet hjemmehørende i en anden kontraherende stat. Af kommentarerne følger det, at et datterselskab i beskatningsmæssig henseende er en uafhængig juridisk person. Desuden medfører den forretningsmæssige virksomhed, som er udøvet af et datterselskab og ledet af moderselskabet, ej heller, at datterselskabet udgør fast driftssted for moderselskabet.⁷¹ Imidlertid kan moderselskabet anses for at have fast driftssted i en stat, hvori et datterselskab har et forretningssted, såfremt bestemmelserne i artiklens stk. 1 og stk. 5 i øvrigt er opfyldt.⁷² Det indirekte ejerskab mellem moder- og datterselskaber medfører således ikke i sig selv fast driftssted, og da betingelserne i henhold til artikel 5, stk. 1 og stk. 5 i øvrigt skal være opfyldt, før der kan statueres fast driftssted, vil koncernforbundne selskaber ikke i sig selv være genstand for nærmere analyse i det nedenstående.

3.2.1 Det primære kriterium

De grundlæggende betingelser for fast driftsstedsbegrebet bliver fastsat i modeloverenskomstens artikel 5, stk. 1, hvormed et fast driftssted er et forretningssted, hvorfra et foretagendes

⁷⁰ Ibid., side 310

⁷¹ OECD's modeloverenskomst (2017) kommentar til artikel 5, stk. 7, pkt. 115

⁷² Ibid., pkt. 116

forretningsmæssige virksomhed udøves helt eller delvist.⁷³ Definitionen i artikel 5, stk. 1 indeholder tre betingelser: 1) Der skal eksistere et forretningssted, 2) hvilket skal være fast, og 3) hvorfra der helt eller delvist skal udøves virksomhed.⁷⁴ Disse tre betingelser gennemgås nedenfor for at klarlægge, hvornår de anses for værende opfyldt for digitale virksomheder.

3.2.1.1 Forretningssted

Det skal indledningsvist til *forretningssted* bemærkes, at der i modeloverenskomstens artikel 5, stk. 2 findes en ikke-udtømmende positivliste over eksempler på forretningssteder, der hver for sig kan anses for at udgøre faste driftssteder i henhold til bestemmelsens stk. 1. Stederne oplistet i stk. 2 kan kun udgøre faste driftssteder, såfremt de overholder den i stk. 1 anførte definition og samtidig ikke er forretningssteder omfattet af stk. 4.⁷⁵

For at der kan statueres fast driftssted i kildelandet efter modeloverenskomstens artikel 5, stk. 1, kræver det for det første, at foretagendet har forretningssted i kildelandet eller et klart "situs".⁷⁶ Et forretningssted omfatter alle lokaler, anlæg eller installationer, der benyttes til at udøve foretagendets virksomhed. Dette gælder uanset, om de udelukkende bruges til dette formål. Det bemærkes hertil, at et forretningssted kan bestå uanset, om det er ejet, lejet eller det på anden måde stilles til rådighed for foretagendet. Det fremgår ligeledes, at der kan bestå et forretningssted uagtet, at der ingen lokaler foreligger, eller at et sådant lokale ikke er fornødent til udøvelse af foretagendets virksomhed.⁷⁷ Hertil kræves det, at det nødvendige areal er til rådighed for at udøve foretagendets virksomhed. Dette kommer ligeledes til udtryk i retspraksis. I TfS 1994.24 LR skal der nedlægges et strømførende kabel imellem Sverige og Tyskland hen over den danske kontinentalsokkel, hvorfor der opstår et spørgsmål om, hvorvidt søkablet vil udgøre et fast driftssted i Danmark. Til besvarelse af spørgsmålet anvender Ligningsrådet kommentarerne til modeloverenskomsten, og Ligningsrådet anslår, at et undersøisk strømkabel kan udgøre et fast driftssted, når der udøves virksomhed, og der er tale om en fast installation af varig karakter på et bestemt geografisk område. Det kommer dermed til udtryk, at forretningssted skal fortolkes bredt. Det kræver dog en vis fysisk indretning, for at der eksisterer et

⁷³ Aage Michelsen m.fl. *International skatteret*, 2017, side 356

⁷⁴ OECD's modeloverenskomst (2017) kommentar til artikel 5, stk. 1, pkt. 6

⁷⁵ Ibid., stk. 2, pkt. 45

⁷⁶ Ibid., stk. 1, pkt. 1

⁷⁷ Ibid., pkt. 10

forretningssted.⁷⁸ Dette illustreres i TfS 1998.556 LSR, hvor en virksomhed ikke er til stede i Danmark i en sådan grad, at den kan udøves her i landet, eftersom en postadresse i den pågældende afgørelse ikke er tilstrækkeligt grundlag for, at der er udøvet et erhverv med fast driftssted. Det bliver endvidere fastslået, at det er uden betydning, at den pågældende har bankkonti beliggende i Danmark. Dermed er en bankkonto og en postadresse i sig selv ikke tilstrækkeligt til, at betingelsen om forretningssted er opfyldt, hvilket et website ej heller er.⁷⁹ Dermed synliggøres det, at vurderingen af forretningssted ligeledes stiller krav om, at foretagendet skal have lokaliteten til disposition og have reelle beføjelser til at anvende denne lokalitet.⁸⁰ Et website indgår i mange henseender i de digitale forretningsmodeller. Et internetwebsite er en kombination af software og elektronisk data og kan ikke i sig selv udgøre et materielt aktiv, hvorfor der ikke foreligger en lokalitet, der kan udgøre et forretningssted. Imidlertid er websitet lagret på en server, som fysisk befinder sig på en lokalitet, og netop denne lokalitet kan udgøre et forretningssted for det foretagende, som driver den pågældende server.⁸¹

Digitale virksomheder kan operere i kildelandet uden fysisk tilstedeværelse, hvorfor der kan rejses spørgsmål om, hvorvidt digitale virksomheder i det hele taget har en lokalitet til disposition i en sådan grad, at denne kan udgøre et forretningssted. Det ses i praksis, at digitale virksomheder kan drive forretning gennem blandt andet datacentre, servere, via hostingaftaler og varelagre tilgængelige i kildelandet. Disse fremgår ikke af positivlisten i artikel 5, stk. 2, hvor der oplistes en række eksempler på, hvad der kan udgøre et forretningssted. Listen er imidlertid ikke udtømmende,⁸² hvorfor udtrykket forretningssted skal fortolkes udvidende. Det er derfor nærliggende at undersøge forskellige grænsetilfælde i praksis i forhold til at afdække, hvad der kan udgøre et forretningssted, for så vidt angår digitale virksomheder.

Datacenter

I det bindende svar SKM2019.647.SR behandles blandt andet spørgsmålet om, hvorvidt et datacenter kan udgøre forretningssted for Spørger. Der tages i det bindende svar stilling til, hvorvidt et dansk selskabs aktiviteter vil medføre fast driftssted i udlandet ved at eje og drive servere i udlandet. I den pågældende sag er Spørgers kerneforretning at etablere og drive datacentre og levere data hosting

⁷⁸ Aage Michelsen m.fl. International skatteret, 2017, side 357

⁷⁹ Ibid., side 357

⁸⁰ OECD's modeloverenskomst (2017) kommentar til artikel 5, stk. 1, pkt. 12

⁸¹ Ibid., e-handel, pkt. 123

⁸² Aage Michelsen m.fl. International skatteret, 4. 2017, side 356

services til A-koncernen, som har datacentre i Danmark opført af Spørger. Spørger vil udvide og dermed eje og drive servere og andet computerudstyr beliggende i udlandet. Til at besvare spørgsmålet tager Skatterådet udgangspunkt i artikel 5, stk. 1 og de gældende betingelser herefter, hvor den første betingelse er, at der skal eksistere et forretningssted. Spørger ejer og opererer over serverne. Bygningerne i Danmark, hvori datacentre vil være placeret, er ejet af Spørger, mens udstyr til brug for driften, herunder routere, lagringsenheder og andet computerudstyr, vil være ejet eller leaset af uafhængige parter. Udstyret beliggende i udlandet vil være placeret i bygninger ejet af uafhængige parter.⁸³ Det synes hermed, at der er en form for lokalitet, der kan udgøre et forretningssted. Dertil må der kunne identificeres yderligere krav til denne lokalitet, førend den kan udgøre et forretningssted; dette krav udtrykkes i en dispositionsret over lokaliteten, der kan udgøre forretningsstedet.

Dispositionsretten kommer her til udtryk ved Skatterådets bedømmelse af, om der består et forretningssted, hvor der lægges vægt på det forhold, at det alene er selskabet, der driver de pågældende servere i udlandet. Hertil fremgår det af sagens faktiske forhold, at: *“udstyret vil ikke være til rådighed for andre parter, og vil således alene blive anvendt af Spørger”*.⁸⁴ Eftersom udstyret alene anvendes af Spørger, opnår foretagendet den fulde kontrol og rådighed over serverne samt den fulde adgang hertil. Når et foretagende udøver forretningsmæssig virksomhed gennem et website, kræves det, at foretagendet har serveren til egen disposition samt driver denne server, på hvilken websitet er lagret samt anvendes, for at det sted, hvor serveren fysisk befinder sig, kan udgøre et fast forretningssted.⁸⁵ Det er dermed en betingelse, at foretagendet disponerer over serveren. Skatterådet lægger i deres vurdering af forretningssted vægt på råderetten over de materielle aktiver, hvorfor det er særligt essentielt, at foretagendet har råderetten over det anvendte udstyr. Det anføres ligeledes i sagen, at der ikke foreligger et sådant tilfælde, hvor Spørger alene gør brug af en vis mængde kapacitet på den anden parts serverudstyr, hvilket ligeledes understøtter, at Spørger har faciliteter til rådighed. På baggrund af, at foretagendet har råderetten over udstyret, som tillige ikke er til rådighed for andre, anser Skatterådet serverne i udlandet som forretningssteder. Dermed bliver råderetten over de materielle aktiver afgørende i udfaldet af, at der foreligger et forretningssted. Ejerskabet over forretningsstedet er dermed uden betydning, når blot foretagendet disponerer over forretningsstedet. Dette stemmer overens med, at der skal bestå et samspil mellem en lokalitet, som foretagendet har reelle beføjelser

⁸³ Bemærk hertil at det er uden betydning for vurderingen af forretningssted, om foretagendet ejer, lejer eller på anden måde opnår rådighed over forretningssted, jf. OECD's modeloverenskomst (2017) kommentar til artikel 5, stk. 1, pkt. 10

⁸⁴ Jf. SKM2019.647.SR side 9, 3. afsnit

⁸⁵ OECD's modeloverenskomst (2017) kommentar til artikel 5, E-handel, pkt. 124

over anvendelsen af sammenholdt med foretagendets tilstedeværelse på denne lokalitet i en sådan grad, at der potentielt kan udøves virksomhed derfra.⁸⁶ Dermed ses en overensstemmelse mellem modeloverenskomstens betingelser om forretningssted og praksis, for så vidt det angår det foretagende, der driver et datacenter, som hoster data for dem, der køber disse services. Anderledes kan det forholde sig for dem, der køber tjenesteydelserne og får opbevaret deres data i sådanne datacentre. Der skues her en problematik vedrørende dispositionsretten i relation til forretningsstedet i form af det datacenter, hvor dataene opbevares, og som ikke drives af Spørger selv. Denne problematik tager Skatterådet stilling til i det bindende i SKM2022.119.SR.

Hostingaftale

I SKM2022.119.SR ønskes det bekræftet, at et udenlandsk selskab, H1, som køber services af et datacenter, H3, i Danmark, ikke får fast driftssted i Danmark grundet det udenlandske selskabs brug af det danske datacenter. H0-koncernen vil etablere et datacenter i Danmark gennem det danske selskab, H3, som skal eje og drive serverne. Spørgers, H1, virksomhed i Danmark vil primært bestå i, at det danske selskab leverer rå serverlagring samt computerkapacitet til Spørger, hvilket Spørger anvender til at implementere X-services til sine kunder. Derved vil H3 levere komplette løsninger til webstedshosting til Spørger. Det fremgår af sagens oplysninger, at:

“H1 hverken vil eje, lease eller operere den fysiske hardware i form af serverne, som skal ejes og opereres af H3. H1 vil betale et service fee til H3 for levering af datacenter-ydelserne [...] H1 vil derimod stå for overvågning og vedligeholdelsen af den data, der opbevares på serverne...”⁸⁷

Det vederlag, som Spørger betaler til H3 i henhold til den server, som websitet hostes på, kan være beregnet på grundlag af diskpladsen, der anvendes til at lagre den software og de data, der findes nødvendige for websitet. Dette vil typisk ikke medføre, at serveren og lokaliteten, hvor denne befinder sig, anses for værende til rådighed for foretagendet.⁸⁸ Et website, som udgøres af en kombination af software og elektroniske data, er ikke i sig selv et materielt aktiv, hvorfor det ikke i sig selv kan

⁸⁶ Ibid., stk. 1, pkt. 12

⁸⁷ Jf. SKM2022.119.SR side 13, 1. afsnit

⁸⁸ OECD's modeloverenskomst (2017) kommentar til artikel 5, E-handel, pkt. 124

være genstand for forretningssted.⁸⁹ Såfremt Spørger har en server til egen disposition og ligeledes driver denne server, på hvilken websitet er lagret og anvendes, kan stedet, hvor serveren befinder sig, udgøre et fast driftssted, ifald betingelserne i artikel 5, stk. 1 i øvrigt er opfyldt.⁹⁰ Som det fremgår af ovenstående citat, vil Spørger hverken eje, lease eller operere over serverne. På baggrund heraf kan den fysiske hardware i datacentret ikke udgøre et fast forretningssted. Det tydeliggøres hermed, at såvel dispositionsret som lokalitet tillægges vægt i afgørelsen af, om der eksisterer et forretningssted. Det anerkendes, at en server kan have en fysisk placering, der kan udgøre et forretningssted. Imidlertid er der ikke en sådan råderet over dette forretningssted, som opfylder kravet om en egentlig disposition. Dette bliver udslagsgivende for, at der ikke eksisterer et forretningssted for Spørger.

I nærværende bindende svar lægges vægt på, at faktum i det væsentlige er sammenligneligt med faktum i følgende afgørelser: SKM2016.188.SR og SKM2020.390.SR hvor Skatterådet er nået til samme resultat som i nærværende sag. I SKM2016.188.SR finder Skatterådet, at der ikke kan statueres fast driftssted efter artikel 5, stk. 1 med begrundelse i, at Spørger i nærværende sag hverken har fysisk adgang til eller rådighed over serverne, hvorfor Spørger ikke kan udøve kontrol over serveren og derved de facto operere over serverne. I SKM2020.390.SR lægges der vægt på, at Spørger hverken ejer, leaser eller opererer serverne, og Spørger ej heller udøver kontrol over serverne på en sådan måde, at Spørger de facto ejer eller opererer over serverne. I disse tre bindende svar finder Skatterådet, at der ikke foreligger et forretningssted under hensyntagen til den manglende råderet. Uanset at Spørger ikke ejer serverne må det være en betingelse, at Spørger udøver en sådan kontrol over serverne, at Spørger de facto ejer eller opererer herover, hvilket ikke er tilfældet i de tre ovenstående bindende svar.

Sammenfatning; datacenter og hostingaftale

Det ses således i praksis, at Skatterådet følger modeloverenskomsten og kommentarer i vurderingen af forretningssted, og hvad der omfattes heraf. Det anerkendes, at der skal foreligge en reel lokalitet, som ikke kan udgøres af et website alene,⁹¹ men at selve serveren, hvorpå websitet er lagret og anvendes, anses som en lokalitet, der kan udgøre et forretningssted.⁹² Der stilles ligeledes krav om, at

⁸⁹ Ibid., pkt. 123

⁹⁰ Ibid., pkt. 124

⁹¹ Ibid., pkt. 123

⁹² Ibid., pkt. 124

foretagendet skal have dette forretningssted til disposition og have en reel råderet herover,⁹³ hvilket ligeledes kommer til syne i ovenstående afgørelser. Dette findes imidlertid vanskeligere at imødekomme i praksis, da det foretagende i en hostingaftale, der køber tjenesteydelser i form af opbevaring af sine data, ikke vil have en reel adgang til serveren, som hoster disse data. Dermed bliver det illustrativt; at i hostingaftaler vil foretagender, der driver serveren have denne server til disposition på en sådan måde, at denne kan udgøre forretningssted for dette foretagende. Det foretagende, som køber tjenesteydelser som opbevaring af data, vil derimod ikke have en server til egen disposition og vil dermed ej heller have en reel fysisk tilstedeværelse i det land, hvor denne server er placeret. Som følge heraf vil der ikke foreligge et forretningssted for det sidst nævnte foretagende, hvilket udgør den første betingelse efter modeloverenskomstens artikel 5, stk. 1, hvormed der ikke kan statueres fast driftssted. Ovenstående udgør således en skildring af, hvornår der kan foreligge et forretningssted i en hostingaftale i relation til ydelsen i form af opbevaring af data. Digitale virksomheder kan ligeledes anvende et website i relation til salg af produkter og i forbindelse hermed finde det nødvendigt at etablere et varelager i kildelandet. Et sådant varelager må alt andet lige kunne udgøre de fysiske rammer for et forretningssted. Imidlertid opstår spørgsmålet om, hvorvidt et foretagende hjemmehørende i en stat med et varelager i en anden stat, har råderet over dette varelager i en sådan grad, at varelageret kan udgøre et forretningssted for foretagendet. Dette tager Skatterådet stilling i SKM2022.395.SR.

Varelager

I SKM2022.395.SR. ønskes det bekræftet, at Spørger, H1, som er et irsk selskab, ikke vil få fast driftssted i Danmark som følge af henholdsvis opretholdelse af varelager og arbejde udført af danske medarbejdere. Sagen vurderes efter artikel 5 i den dansk-irske DBO, som følger modeloverenskomsten. Det første spørgsmål i sagen angår varelageret, hvor det vurderes, hvorvidt Spørgers aktiviteter i forbindelse med opretholdelsen af varelageret i Danmark kan udgøre fast driftssted i landet. Spørgers aktiviteter består i at forestå centraliseret indkøb og levering af produkter til salgsselskaber. Det er Spørger, der bærer og kontrollerer risici i relation til indkøb og levering af produkterne. Spørger har ikke kontorer eller øvrige lokaler til rådighed. H8 stiller lagerkapacitet til rådighed for det danske salgsselskab, H2, eller Spørger afhængigt af leveringsbetingelserne, hvorfor det skal vurderes, hvorvidt en sådan lagerkapacitet kan udgøre forretningssted for Spørger. Spørger sælger sine produkter

⁹³ Ibid., stk. 1, pkt. 12

under forskellige leveringsbetingelser, hvor Spørger har ejerskabet over produkterne henholdsvis umiddelbart efter aflæsning hvorefter det omgående overgår til H2 samt i hele perioden, hvor det oplagres i terminalen i Danmark. Vurderingen af forretningssted tager afsæt i kommentarerne til modeloverenskomsten,⁹⁴ hvorefter opfattelsen er, ”at den danske lagerfacilitet er til rådighed for H1’s varelager. Der er således et forretningssted”.⁹⁵ Det er tilsyneladende rådighedsvurderingen, der atter danner grundlag for udfaldet af, hvorvidt der foreligger et forretningssted. Eftersom Spørger har adgang til den danske terminal, som danner rammerne for varelageret, udgør dette varelager et forretningssted. Dermed kan anvendelsen af H8’s faciliteter udgøre et forretningssted for Spørger. I en afgørelse med lignende omstændigheder, finder Skatterådet i SKM2025.124.SR ligeledes, at den pågældende terminal er til rådighed for Spørgers varelager, hvorfor der foreligger et forretningssted.

Sammenfatning; varelager

Det ses dermed i praksis, at varelagre kan stilles til rådighed af et foretagende, hvormed det kan være disponibelt for et andet foretagende. Dette synliggøres i SKM2022.395.SR og SKM2025.124.SR, hvor Spørger i begge sager får stillet lagerkapacitet til rådighed, hvormed rådighedskravet opfyldes. Som følge heraf kan varelageret udgøre forretningssted for Spørger, som har adgang hertil. Uanset om vurderingen af forretningssted vedrører servere eller varelagre er det netop rådighedsvurderingen, der danner grundlag for, hvorvidt der foreligger et forretningssted. Denne rådighed må betragtes som værende opfyldt, når et foretagende har fysisk adgang til forretningsstedet, hvad enten det udgøres af servere eller varelagre.

3.2.1.2 Fast i tid og sted

Den anden betingelse for at kunne statuere fast driftssted efter modeloverenskomstens artikel 5, stk. 1 er, at det eksisterende forretningssted skal være fast. For at opfylde fasthedskriteriet skal forretningsstedet være fast i både tidsmæssig og geografisk forstand.⁹⁶ Såfremt forretningsstedet opfylder betingelserne for den geografiske tilknytning og varighed i tid, vil forretningsstedet anses som værende fast. I nedenstående gennemgås henholdsvis den geografiske tilknytning og en vis varighed

⁹⁴ Ibid., pkt. 10

⁹⁵ Jf. SKM2022.395.SR side 20, 7. afsnit

⁹⁶ OECD’s modeloverenskomst (2017) kommentar til artikel 5, stk. 1, pkt. 6

separat, imedens det i relation til praksis synes mere overskueligt at illustrere kriteriet om *fast i tid og sted* som en systematisk og samlet behandling.

Fast geografisk tilknytning

Det er en betingelse, at forretningsstedet har den fornødne *tilknytning* (nexus) til et geografisk sted i kildelandet. Når forretningsstedet i den kontraherende stat udgøres af et fysisk kontor, der fastholder samme geografiske placering, vil betingelsen for geografisk tilknytning til denne kontraherende stat være opfyldt. I de tilfælde hvor forretningsstedet derimod er mobilt, eller dersom foretagendets virksomhed flytter sig rundt inden for et stort forretningssted, kræves det, at der foretages en samlet vurdering af den geografiske og kommercielle tilknytning.⁹⁷ Når en virksomhed udøvet af et foretagende flytter sig mellem forskellige lokaliteter, og disse lokaliteter grænser op til hinanden, kan kriteriet om geografisk og kommerciel tilknytning opfyldes. Dette illustreres gennem et eksempel med en mine, hvor aktiviteten kan flyttes fra en lokation til en anden, men hvor minen udgør et afgrænset geografisk område, der skal behandles samlet. Minen udgør dermed en geografisk og kommerciel enhed med hensyn til mineaktiviteten, og som følge heraf kan der statueres fast forretningssted.⁹⁸ Er der derimod tale om en virksomhed, hvor foretagendets arbejdsredskaber bliver flyttet fra sted til sted og dermed bevæger sig rundt inden for et stort forretningssted, anses det ikke for at have en forbindelse til en særligt geografisk bestemt lokalitet, hvorfor kriteriet om fast forretningssted ikke anses for opfyldt, jf. TfS 1987.50 LSR. I samme afgørelse finder Landsskatteretten, at betingelsen om geografisk tilknytning er opfyldt, når forretningsstedet udgøres af udstyr, der ikke er fastgjort til jorden men blot forbliver på et bestemt sted. Det afgørende i geografisk forstand er således ikke graden af mobilitet, men snarere at den geografiske placering opretholdes. Computerudstyr kan eksempelvis opfylde fasthedskriteriet for et forretningssted, når en server befinder sig på en bestemt geografisk lokation over et tilstrækkeligt langt tidsrum.⁹⁹

En vis varighed

Foruden betingelsen, om at forretningsstedet skal have en geografisk tilknytning, skal

⁹⁷ Aage Michelsen m.fl. International skatteret, 2017, side 358

⁹⁸ OECD's modeloverenskomst (2017) kommentar til artikel 5, stk. 1, pkt. 23

⁹⁹ Ibid., E-handel, pkt. 125

forretningsstedet tillige opfylde kriteriet om at være *fast i tid*.¹⁰⁰ Der stilles således krav om, at forretningsstedet ikke må være af midlertidig karakter for at opfylde kriteriet om en vis varighed. Dermed kan den forventede tidsperiode for aktiviteten blive afgørende. Der fremgår ikke en specifik tidsperiode for, hvornår betingelsen er opfyldt, hverken af modeloverenskomsten selv eller kommentarerne.¹⁰¹ Det påpeges dog i kommentarerne, at der i medlemslandenes praksis ikke er statueret fast driftssted, når varigheden af en udøvet virksomhed på et forretningssted er opretholdt i mindre end seks måneder. En undtagelse findes i tilfælde, hvor virksomheder har været af stadig tilbagevendende karakter. I disse tilfælde skal tidsperioderne vurderes i sammenhæng med de antal gange, som forretningsstedet er benyttet over et antal år.¹⁰² Som følge heraf skal tidskravet på seks måneder udelukkende ses som vejledende. Der skal dermed foretages en konkret vurdering for hver enkelt virksomhed. Betingelsen om en vis varighed kan ligeledes opfyldes, selvom der er tale om kort varighed. Dette gælder i tilfælde, hvor en virksomhed udgøres af aktiviteter, der udelukkende drives i den anden kontraherende stat, da virksomheden i disse tilfælde vil have den stærkeste tilknytning til den anden kontraherende stat.¹⁰³

Datacenter

Kriterierne, om at forretningsstedet skal have en fast geografisk tilknytning og opretholdes i en vis varighed, behandles ligeledes i praksis for digitale virksomheder. Det afgørende i geografisk forstand er ikke graden af mobilitet, men snarere at den geografiske placering opretholdes. Et computerudstyr kan opfylde fasthedskriteriet for et forretningssted, når en server befinder sig på en bestemt geografisk lokation over et tilstrækkeligt langt tidsrum.¹⁰⁴ Det er slået fast i det bindende svar i SKM2019.647.SR, at de pågældende servere udgør et forretningssted, idet foretagendet har råderetten herover.¹⁰⁵ Det skal derfor vurderes, hvorvidt dette forretningssted vil være fast. Det fremgår af Skattestyrelsens indstilling og begrundelse, at "*serverne vil befinde sig permanent i de respektive lande på de samme beliggenheder*".¹⁰⁶ For at en server udgør et fast forretningssted, skal serveren befinde sig på et bestemt sted i et tilstrækkeligt tidsrum, før det anses som værende fast. Eftersom serverne

¹⁰⁰ Ibid., stk. 1, pkt. 21

¹⁰¹⁵¹ Aage Michelsen m.fl. International skatteret, 2017, side 359 og OECD's modeloverenskomst (2017) kommentar til artikel 5, stk. 1, pkt. 28

¹⁰² OECD's modeloverenskomst (2017) kommentar til artikel 5, stk. 1, pkt. 29

¹⁰³ Ibid., pkt. 30

¹⁰⁴ Ibid., E-handel, pkt. 125

¹⁰⁵ For gennemgang af forretningssted se afsnit 3.2.1.1

¹⁰⁶ Jf. SKM2019.647.SR side 9, 6. afsnit

vil befinde sig permanent i de respektive lande, og at serverne følgelig ikke flytter sig geografisk, tiltræder Skatterådet indstillingen og begrundelsen fra Skattestyrelsen og finder, at forretningsstederne er faste i såvel tidsmæssig som geografisk forstand. Dermed fastslår Skatterådet, at serverne udgør et fast forretningssted i de pågældende lande. I nærværende sag er det Spørger, der ejer og driver datacentre, og det er dennes rådighed over de pågældende servere, der betragtes. Dette datacenter vil netop befinde sig på en bestemt geografisk lokation over et tilstrækkeligt tidsrum, hvormed den anden betingelse i modeloverenskomstens artikel 5, stk. 1 er opfyldt.

Hostingaftale

Modsat forholder det sig i den hostingaftale, der foreligger i SKM2022.119.SR, hvor Spørger køber tjenesteydelser i form af opbevaring af data. Med begrundelse i de samme betragtninger, som anført i SKM2022.119.SR, foreligger der ej heller et forretningssted i SKM2015.369.SR. Til trods for det manglende forretningssted, tages der sparsomt stilling til fasthedskriteriet i SKM2015.369.SR. Her bemærkes det, at sagen angår en såkaldt cloud computing, hvor serverkapaciteten typisk vil udgøres af et netværk af internetforbundne servere. I nærværende sag lejer foretagendet en procentdel af serverkraften hos udbyderens datacentre, og på denne vis er der stillet serverkapacitet til rådighed. Som følge af at det pågældende selskab alene har en mindre fast andel af serverkapaciteten på serverne til rådighed sammenholdt med, at serverkapaciteten udvides og begrænses efter behov, peger det tillige i retningen af, at der ikke kan statueres fast driftssted for foretagendet på serverne. På baggrund af den udtalelse synes det, at fasthedskriteriet er vanskeligt at opfylde ved anvendelsen af cloud computing. I SKM2022.119.SR stilles der ligeledes serverkapacitet til rådighed, men det fremgår ikke af sagens oplysninger, hvorvidt denne serverkapacitet kan reguleres. Dog er det almindeligt for hostingløsninger, at der netop indgås aftaler, hvor serverkapaciteten kan udvides og begrænses efter behov.

Sammenfatning; datacenter og hostingaftale

Sondringen mellem servere, på hvilke websites er lagret, som er placeret i ét datacenter, og servere, der er genstand for cloud computing, bliver dermed tydeliggjort i ovenstående afgørelser. Hvor det ikke gav anledning til nogen større udfordring at opfylde fasthedskriteriet for servere, hvor websites er lagret, og som befinder sig i ét datacenter, forholder det sig anderledes med hensyn til cloud computing, hvor opfyldelsen af fasthedskriteriet for serverne virker vanskeligere. Når der foreligger et

netværk af internetforbundne servere, som samlet udgør serverkapaciteten, kan den kommercielle og geografiske helhed næppe identificeres. Dog kan hver enkelt server identificeres gennem dens unikke IP-adresse, hvilket muligvis kan medføre en vis geografisk fasthed. Det bemærkes dog i SKM2015.369.SR, at SKAT pointerer muligheden for at udvide og begrænse serverkapaciteten, og dette i relation til en mindre fast andel af serverkapaciteten argumenterer mod muligheden for statuering af driftssted, hvorfor dette netop må danne grundlag for, at disse servere ikke anses som værende faste.

Varelager

Umiddelbart må konstellationen vedrørende et varelager ligne situationen med servere placeret i ét datacenter. Dette illustreres i SKM2022.395.SR. Efter det i nærværende sag er slået fast, at lagerfaciliteterne i Danmark er til rådighed for Spørgers varelager, og der dermed eksisterer et forretningssted, vurderes det herefter, hvorvidt dette forretningssted er fast. I bedømmelsen heraf pointeres det, at Spørgers *“anvendelse af lagerfaciliteten ikke er af midlertidig eller sporadisk karakter”*.¹⁰⁷ Det afgørende for, at forretningsstedet anses som fast, bliver således, at der ikke er tale om et forretningssted af hverken midlertidig eller sporadisk karakter, hvormed det tidsmæssige aspekt om en vis varighed opfyldes. Desuden må det den geografiske tilknytning anses som værende opfyldt, eftersom rammerne for forretningsstedet udgøres af lagerfaciliteter, der fastholder deres geografiske placering. Varelageret opfylder dermed de to første betingelser efter modeloverenskomstens artikel 5, stk. 1 om at udgøre et fast forretningssted. Det bliver hermed tydeligt, at Skatterådet læner sig op ad kommentarerne i fasthedsbedømmelsen. Det bør bemærkes, at i SKM2025.124.SR – med lignende forhold som i SKM2022.395.SR – vedrører en del af spørgsmålet arbejde udført af en medarbejder i en periode med en samlet varighed af fem måneder, hvortil Spørger pointerer, at *“den generelle 6-måneders frist derfor ikke er opfyldt, hvorefter det faste forretningssted må kvalificeres som havende en midlertidig karakter”*.¹⁰⁸ Dermed kommer den retspraksisbestemte tidsfrist på seks måneder ligeledes til udtryk for så vidt angår digitale virksomheder, der gør brug af et varelager.

3.2.1.3 Virksomhedsudøvelse

¹⁰⁷ Jf. SKM2022.395.SR, side 20, 8. afsnit

¹⁰⁸ Jf. SKM2025.124.SR, side 17, 1. afsnit

Virksomhedsudøvelsen for foretagendet skal ske gennem det faste driftssted.¹⁰⁹ Det anføres, at det sædvanligvis forudsættes, at det er eget personale eller andre personer, der modtager instrukser, som udøver foretagendets virksomhed i kildelandet. Et foretagende kan udøve sin virksomhed på flere måder, herunder: Gennem personale, underleverandører og automatisk udstyr. Som følge heraf kan det udledes, at der ikke stilles krav om, at der er aktivt personale på forretningsstedet, hvorfra foretagendes virksomhed udøves. Der består dog et krav om en vis menneskelig interaktion i forbindelse med aktiviteten; den menneskelige interaktion kan dog begrænses til et personale, der opstiller, betjener, kontrollerer og vedligeholder et sådant automatiseret udstyr.¹¹⁰ Det må derfor gælde, at anvendelsen af computerudstyr på en bestemt lokalitet kan medføre fast driftssted uanset tilstedeværelsen af personale. Automatisk udstyr kan i denne henseende sidestilles med automatisk pumpeudstyr, maskiner etc. I relation hertil må servere kunne opfylde kravet om virksomhedsudøvelse.¹¹¹ Det beror dog på en konkret vurdering, om et foretagendes forretningsmæssige virksomhed kan anses for helt eller delvist at blive udøvet på en lokalitet, når foretagendet har udstyr i form af eksempelvis en server til disposition.¹¹² Nedenstående vil illustrere afvejningen af virksomhedsudøvelse set i lyset af Skatterådets afgørelser i praksis.

Datacenter

I SKM2019.647.SR er det slået fast, at der eksisterer et forretningssted,¹¹³ som tillige er fast,¹¹⁴ hvorfor det skal vurderes, hvorvidt der også udøves virksomhed fra dette faste forretningssted, for at der kan statueres fast driftssted efter modeloverenskomstens artikel 5, stk. 1. I nærværende sag vil Spørger eje og drive servere og andet computerudstyr beliggende i udlandet. For at en server kan udgøre et fast driftssted for foretagendet, kræver det, at foretagendet driver den server, på hvilken websitet er lagret og anvendes, hvilket det i pågældende sag må synes, at Spørger vil. Det er tiltænkt, at Spørger ikke vil have lokale medarbejdere i landene, hvor udstyret vil være lokaliseret. Der stilles ikke krav til tilstedeværelsen af personale, før et foretagende kan anses for at udøve virksomhed helt eller delvist på en lokalitet. Dette gælder i tilfælde, hvor personale ikke findes nødvendigt for at udøve

¹⁰⁹ OECD's modeloverenskomst (2017) kommentar til artikel 5, stk. 1, pkt. 6

¹¹⁰ Ibid., pkt. 40

¹¹¹ Ibid., E-handel, pkt. 127

¹¹² Ibid., E-handel, pkt. 126

¹¹³ For gennemgang af forretningssted se afsnit 3.2.1.1

¹¹⁴ For gennemgang af fasthedskriteriet se afsnit 3.2.1.2

forretningsmæssig virksomhed.¹¹⁵ Det fremgår af sagens oplysninger, at Spørger påtænker at udlicite en række serviceydelser, som fortsat vil være for Spørgers risiko og regning. Dette påvirker dog ikke vurderingen af virksomhedsudøvelse, da et foretagende ligeledes kan drive virksomhed gennem underentreprenører, når disse handler enten alene eller sammen med foretagendets medarbejdere. De forudsætter dog, at det arbejde, som underleverandørerne udfører, skal opfylde betingelserne i modeloverenskomstens artikel 5, stk. 1, og at det i øvrigt sker for foretagendets egen regning og risiko, hvilket er tilfældet i nærværende sag. På baggrund af ovenstående anses Spørger for at udøve virksomhed gennem det faste forretningssted, hvormed alle tre betingelser efter modeloverenskomstens artikel 5, stk. 1 er opfyldt; der kan derfor statueres fast driftssted. Dette er dog forudsat, at der ikke er betingelser i artikel 5 i øvrigt, der tilsidesætter det faste driftssted.

Hostingaftale

I SKM2019.647.SR er der en vis form for personale til rådighed, som udøver virksomhed gennem det faste forretningssted i form af det datacenter, hvor serveren har sin lokalitet. Imidlertid findes der tilfælde, hvor tilstedeværelsen af personale ikke er af samme omfang; særligt ved anvendelse af automatiserede processer, hvilket er gældende i SKM2022.119.SR. Automatisk udstyr må gælde i samme udstrækning for såvel digitale som ikke-digitale virksomheder, hvorfor det ikke synes urimeligt at antage, at der er en vis lighed mellem retsstillingen for servere, herunder særligt cloud computing og underjordiske strømkabler, som TfS 1994.24 LR vedrører. Aktiviteterne for henholdsvis servere og undersøiske strømkabler virker sammenlignelige i forhold til graden af nødvendighed for menneskelig indblanding. I TfS 1994.24 LR bliver der ikke statueret fast driftssted med begrundelse i en manglende virksomhedsudøvelse af enten personale eller automatisk udstyr. Umiddelbart må dette resultat kunne tilsluttes i henhold til servere, hvorefter udgangspunktet må være: Der skal foregå en form for menneskelig interaktion, hvad enten det er gennem personale eller i form af automatisk udstyr. I SKM2022.119.SR nævnes under henvisning til blandt andet SKM2020.390.SR, at det vurderes, at der ikke udøves forretningsmæssig virksomhed i Danmark gennem det danske datacenter. Det skal dog bemærkes, at såfremt kriteriet om virksomhedsudøvelse kunne opfyldes, ville der i sagen alligevel ikke kunne statueres fast driftssted, da der ikke foreligger et forretningssted.¹¹⁶ I SKM2020.390.SR foreligger der ligesom i SKM2022.119.SR en hostingaftale, og det pointeres under

¹¹⁵ OECD's modeloverenskomst (2017) kommentar til artikel 5, E-handel, pkt. 127

¹¹⁶ For gennemgang af forretningssted se afsnit 3.2.1.1

henvisning til SKM2020.390.SR, at den faktiske håndtering af det udenlandske selskabs data sker uden for Danmark, hvorfor der ikke kan statueres fast driftssted. I relation hertil må det samme gøre sig gældende i SKM2022.119.SR og øvrige sager vedrørende hostingaftaler: Såfremt der er tale om en hostingaftale, hvor den faktiske håndtering af dataene bliver fjernhåndteret, kan der ikke statueres fast driftssted i medfør af serveren.

Sammenfatning datacenter og hostingaftale

Af ovenstående praksis belyses udøvelsen af virksomhed hidrørende servere. Der må her eksistere en sondring mellem servere, der befinder sig i ét datacenter og servere, der indgår i hostingaftaler og herunder cloud computing. For så vidt det angår servere placeret i ét datacenter, vil der typisk være en form for menneskelig indblanding, som hidrører fra det faste forretningssted, hvorved der udøves virksomhed. I relation til hostingaftaler og cloud computing er aktiviteterne i højere grad automatiserede og kan i denne henseende behandles via fjernhåndtering, hvormed det findes vanskeligt at opfylde kravet om virksomhedsudøvelse. Den nuværende retstilstand for virksomhedskravet for servere synes dog stadig uklar i relation til praksis.

Varelager

Praksis tager ligeledes stilling til virksomhedsudøvelse i forhold til aktiviteter udøvet i relation til et varelager. I SKM2022.395.SR forestår Spørger med centraliseret indkøb og levering af X-produkt til salgsselskaberne, hvorved virksomheden blandt andet består i indkøb og salg. Virksomheden omfatter i øvrigt opbevaring og udlevering af X-produkt, hvilket varelageret danner rammerne for. Den pågældende drift skal udøves på en regelmæssig måde for at falde under begrebet virksomhedsudøvelse,¹¹⁷ hvilket må antages at være opfyldt. Imidlertid falder aktiviteterne under de i artikel 5, stk. 4 oplistede tilfælde af aktiviteter, der ikke medfører fast driftssted, hvorfor der skal foretages en bedømmelse af, om aktiviteterne i forbindelse med varelageret anses som værende af forberedende eller midlertidig karakter. Såfremt dette er tilfældet, kan der ikke statueres fast driftssted.¹¹⁸ I den lignende sag i SKM2025.124.SR anvendes samme overvejelser som i SKM2022.395.SR, og det kommer således til udtryk i praksis, at der sædvanligvis er personale til stede, der udøver virksomhed fra det

¹¹⁷ OECD's modeloverenskomst (2017) kommentar til artikel 5, stk. 1, pkt. 35

¹¹⁸ Se nærmere herom i nedenstående afsnit 3.2.2

faste forretningssted. Vurderingen centrerer sig følgelig snarere om, hvorvidt aktiviteterne kan anses som værende af forberedende eller midlertidig karakter, end om der i det hele taget udøves virksomhed.

3.2.2 Negativ begrebsfastlæggelse

Modeloverenskomstens artikel 5, stk. 4 afgrænser fast driftsstedsbegrebet negativt og oplister tilfælde, hvor der ikke kan statueres fast driftssted; uanset om betingelserne i artikel 5, stk. 1 er opfyldt. Artikel 5, stk. 4, litra e indeholder en generalklausul, hvorefter det gælder, at et foretagende, som alene driver virksomhed af enten forberedende eller hjælpende karakter i kildelandet, er undtaget fra fast driftsstedsbegrebet.¹¹⁹ Afgrænsningen af fast driftsstedsbegrebet skal ses i relation til, at forretningsmæssige virksomheder, der udelukkende er af forberedende eller hjælpende karakter, ikke alene generer overskud, hvorfor overskudshenførelse herfra findes vanskeligt.¹²⁰ Et foretagendes virksomhed kan udføres ved hjælp af computerudstyr, og såfremt dette udstyr er af forberedende eller hjælpende karakter, vil dette medføre, at der ikke foreligger et fast driftssted efter negativlisten i artikel 5, stk. 4, uagtet om betingelserne i stk. 1 i øvrigt er opfyldt. Dette beror på en konkret vurdering, således de forskellige funktioner, der udøves af virksomheden ved hjælp af udstyret tages i betragtning.¹²¹ Udgør funktionerne i sig selv en vigtig og væsentlig del af foretagendets samlede virksomhed, eller bliver andre af virksomhedens kerneområder udført gennem computerudstyret, vil virksomheden ikke være omfattet af artikel 5, stk. 4 om forberedende eller hjælpende art.

Det er ofte vanskeligt at sondre mellem, hvorvidt en virksomhed er af forberedende eller hjælpende karakter eller ej.¹²² I vurderingen heraf er det afgørende element, hvorvidt det faste forretningssted i sig selv udgør en væsentlig del af foretagendets virksomhed i sin helhed. Såfremt et fast forretningssteds almindelige formål er identisk med hele foretagendets almindelige formål, udøver dette forretningssted ikke forberedende eller hjælpende virksomhed.¹²³ Hvad angår aktivitet af forberedende karakter, gælder det generelt, at denne aktivitet skal gå forud for den primære aktivitet. For at en aktivitet kan anses som værende af hjælpende karakter, skal aktiviteten udøves med henblik på at støtte

¹¹⁹ Aage Michelsen m.fl. International skatteret, 2017, side 369

¹²⁰ OECD's modeloverenskomst (2017) kommentar til artikel 5, stk. 4, pkt. 58

¹²¹ Ibid., E-handel, pkt. 128

¹²² Ibid., stk. 4, pkt. 59

¹²³ Ibid., pkt. 58

foretagendet som helhed uden at være en del heraf.¹²⁴ I tilfælde af at et foretagende har flere forretningssteder, skal disse betragtes separat i vurderingen af, hvorvidt der foreligger et fast driftssted.¹²⁵

Datacenter

Når et foretagende driver virksomhed i en stat, hvor det ikke er hjemmehørende og potentielt uden fysisk tilstedeværelse i denne stat, opstår naturligt et spørgsmål om, hvorvidt en sådan aktivitet udført i staten kan være af en sådan betydende karakter, at det vil være en del af virksomhedens kernevirk-somhed og dermed ikke falde under bestemmelsen i artikel 5, stk. 4. Dette tager Skatterådet stilling til i SKM2019.647.SR, hvor Spørger vil drive og eje datacentre. I nærværende sag fremgår det af sagens oplysninger, at foretagendets kernevirk-somhed består i at opføre og drive datacentre via ser-vere samt andet udstyr, der yder dataservices til andre koncernforbundne selskaber. Dertil har de danske datacentre til formål at behandle, lagre og ekspedere den data, der anvendes til at drive for-skellige af virksomhed A's produkter, indhold og tjenester. Desuden skal de danske datacentre fun-gere som netværks-hub. Hertil lægger Skatterådet til grund, at *"disse ydelser rent faktisk bliver leveret som primær funktion fra Spørgers servere"*.¹²⁶ Eftersom foretagendet leverer ydelser, som er en pri-mær funktion, er det Skatterådets opfattelse, at virksomheden, der udøves fra de udenlandske servere, ikke anses som værende af forberedende eller hjælpende karakter i forhold til foretagendets kerne-virk-somhed i Danmark. Hertil bemærker Skatterådet, at den udøvede virksomhed gennem serverne ligner den virksomhed, der udøves fra de danske datacentre. Den tredje betingelse om, at foretagendet udøver virksomhed gennem det faste forretningssted er ligeledes blevet vurderet som værende op-fyldt,¹²⁷ hvorfor der som udgangspunkt kan statueres fast driftssted efter modeloverenskomstens ar-tikel 5, stk. 1. Det faste driftssted kan i medfør af ovenstående ikke fraviges som følge af, at virksom-hedsudøvelse er af forberedende eller hjælpende karakter. I pågældende sag må der siges at være en form for fysisk tilstedeværelse i form af datacentret, som Spørger har råderetten over. Den aktivitet, der udføres fra datacentre i form af behandling, lagring og ekspedering i data i henhold til at drive produkter, indhold og tjenester må dermed anses som værende en del af kernevirk-somheden. En sådan aktivitet kan derfor ikke være omfattet af artikel 5, stk. 4, litra e. Som følge heraf tydeliggøres det, at

¹²⁴ Ibid., pkt. 60

¹²⁵ Ibid., pkt. 73

¹²⁶ Jf. SKM2019.647.SR side 9, 9. afsnit

¹²⁷ Se gennemgang heraf i afsnit 3.2.1.3

en virksomhed af denne karakter vil medføre fast driftssted i staten, hvor et sådant datacenter er placeret.

Hostingaftale

Ud fra praksis vedrørende hostingaftaler og cloud computing virker statueringen af fast driftssted efter artikel 5, stk. 1 vanskelig i medfør af blandt andet en rådighedsvurdering. Såfremt der ikke foreligger et fast driftssted, er det ikke relevant at tage stilling til artikel 5, stk. 4. Skulle en sådan vurdering alligevel foretages, er det væsentligt at bemærke, at en servers hovedformål kan omfatte at oplagre information og give brugeradgang til indhold. Aktiviteter som levering af kommunikationslinjer mellem leverandører og kunder, indsamling af markedsdata og levering af information kan i relation hertil anses som værende af forberedende eller hjælpende karakter.¹²⁸ Når en servers hovedformål netop kan indebære at oplagre information og give brugerne adgang til indhold i forbindelse med en hostingaftale, må en sådan aktivitet kunne være omfattet af artikel 5, stk. 4. Det bør dog atter bemærkes, at hver enkelt sag beror på en konkret vurdering, hvad angår aktiviteten udført gennem serveren i henhold til den pågældende kernevirksomhed.

Varelager

Når en virksomhed er til stede i en stat via et varelager, vil der være en grad af fysisk tilstedeværelse. I mange henseender vil aktiviteter udført fra sådanne varelagre bestå i udlevering og opbevaring. Skattestyrelsen anfører i sin indstilling til afgørelse i SKM2022.395.SR, at opbevaring og udlevering anses som værende af forberedende eller hjælpende karakter i forhold til virksomheden med indkøb og salg. Det afgørende i vurderingen af, om der foreligger virksomhed af forberedende eller hjælpende karakter eller ej, er, "*om det faste forretningssted i sig selv udgør en vigtig og væsentlig del af foretagendets virksomhed i sin helhed*".¹²⁹ Et fast forretningssted udøver i alle tilfælde ikke forberedende eller hjælpende virksomhed, såfremt dets almindelige formål er identisk med hele foretagendets almindelige formål.¹³⁰ Spørgers virksomhed forestår blandt andet centraliseret indkøb og levering af X-produkter, hvorved virksomheden blandt andet består i indkøb og salg. Derfor må opbevaring og udlevering anses som forberedende eller hjælpende i forhold til virksomheden med

¹²⁸ OECD's modeloverenskomst (2017) kommentar til artikel 5, E-handel, pkt. 128

¹²⁹ Jf. SKM2022.385.SR side 21, 4. afsnit

¹³⁰ OECD's modeloverenskomst (2017) kommentar til artikel 5, stk. 4, pkt. 59

hensyn til indkøb og salg. Der kan hermed ikke statueres fast driftssted på baggrund af aktiviteterne udført fra varelageret. En sådan konstellation må skønnes at være tilfældet for aktiviteter i diverse varelagre, hvorefter disse aktiviteter må kunne falde under negativlisten i artikel 5, stk. 4. Dette kommer til udtryk i SKM2025.124.SR som på samme vis som SKM2022.395.SR vedrører sammenlignelige aktiviteter udført fra et varelager, som ligeledes vurderes at være af forberedende eller hjælpende karakter.

Til trods for at aktiviteter kan anses som værende af forberedende eller hjælpende karakter efter modeloverenskomstens artikel 5, stk. 4, kan selvsamme aktiviteter potentielt anses for at udgøre komplementære funktioner sammenholdt med øvrige aktiviteter udført inden for samme foretagende. Et sådant spørgsmål opstår i SKM2022.395.SR, hvorefter der skal foretages en samlet bedømmelse af aktiviteterne om opbevaring og udlevering sammenholdt med de aktiviteter, der udføres af medarbejderne i henhold til antifragmenteringsreglen i artikel 5, stk. 4.1.

3.2.3 Antifragmenteringsreglen

Artikel 5, stk. 4 i modeloverenskomsten finder ikke anvendelse på et fast forretningssted, der benyttes eller opretholdes af et foretagende, såfremt dette foretagende eller et nært forbundet foretagende udøver forretningsmæssig virksomhed på enten samme sted eller et andet sted i samme kontraherende stat, jf. artikel 5, stk. 4.1 Denne bestemmelse har til hensigt at forhindre, at et foretagende eller et nært forbundet foretagende opdeler en ellers sammenhængende drift for at falde under artikel 5, stk. 4. Bestemmelsen skal således ses i lyset af, at en anden virksomhed udgør de komplementære funktioner, der er en del af den sammenhængende virksomhed.¹³¹ Dermed kan der forekomme tilfælde, hvor en koncerns aktivitetsudøvelse tilsammen kan udføre kernevirksomheden, hvilket kan medføre fast driftssted i kildelandet på trods af, at aktiviteterne hver for sig er af forberedende eller hjælpende karakter. Denne regel tages der stilling til i SKM2022.395.SR.

Varelager

Det skal indledningsvist bemærkes, at sagen i SKM2022.395.SR vedrører Danmark og Irland, som begge har tilsluttet sig MLI'en, hvormed MLI'ens artikel 13, stk. 4 finder anvendelse på den dansk-

¹³¹ Ibid., pkt. 58

irske DBO's artikel 5, stk. 4. MLI's artikel 13, stk. 4 er tilsvarende modeloverenskomstens artikel 5, stk. 4.1; antifrakteringsreglen.

I SKM2022.395.SR er det tidligere slået fast, at aktiviteterne udført fra varelageret er omfattet af artikel 5, stk. 4¹³², men Skattestyrelsen er af den opfattelse, *“at opretholdelsen af varelageret indgår blandt flere gensidigt supplerende funktioner i den samlede udøvelse af erhvervsvirksomhed, der ikke kun er af forberedende eller hjælpende karakter”*.¹³³ H8 stiller lagerkapacitet til rådighed for Spørger, H1, og det danske salgsselskab, H2. H8 forarbejder produkterne, som H2 sælger til slutkunderne. H2 stiller ligeledes to medarbejdere til rådighed til Spørger, og disse spiller den ledende rolle op til kontraktindgåelserne, deltager i den indledende købsproces og forelægger en liste over potentielle leverandører til H1's medarbejdere til godkendelse. Derved udøves virksomheden samlet af H1, H2 og H8, der er nært forbundne juridiske personer, eftersom de alle tre er ultimativt ejet af H4. Der foreligger således en aktivitet som i relation til varelageret i Danmark udgør komplementære funktioner, som indgår i en sammenhængende virksomhedsdrift. Skattestyrelsen finder, at:¹³⁴

*“Der bliver tale om en kombination, der rækker ud over virksomhed, der blot er af forberedende eller hjælpende karakter, og som udgør en vigtig og væsentlig del af foretagendets virksomhed i sin helhed”*¹³⁵

Det er som følge heraf den samlede aktivitet bestående af opbevaring og levering fra varelageret omfattet af artikel 5, stk. 4, litra a og litra b og indkøb af varer omfattet af artikel 5, stk. 4, litra d, der skal bedømmes. Det pointeres, at indkøb er en af kerneaktiviteterne for selskabet, hvorfor indkøb ikke omfattes af artikel 5, stk. 4, litra f. Når funktionerne – udlevering og opbevaring samt indkøb – lægges sammen efter antifrakteringsreglen, medfører dette, at medarbejderne i det danske selskab anses for at udøve kernevirksomhed for Spørger. Som følge heraf udgør varelageret i kombination med arbejdet udført af de danske medarbejdere i H2 på vegne af H1 fast driftssted efter MLI's artikel 13, stk. 4, uagtet at varelageret hos H8 ikke i sig selv udgør fast driftssted for Spørger.

¹³² Se gennemgang heraf i afsnit 3.2.2

¹³³ Jf. SKM2022.395.SR side 23, 1. afsnit

¹³⁴ Bemærk dog hertil at Skatterådet i SKM2022.395.SR tiltræder Skattestyrelsens opfattelse

¹³⁵ Jf. SKM2022.395.SR side 23, 3. afsnit

Spørger er imidlertid af en anden opfattelse og hævder, at aktiviteterne anses som værende af forberedende og hjælpende karakter, uanset om aktiviteterne ses i kombination. Derudover anfører Spørger, at der ikke er sket en opdeling af et sammenhængende forretningsområde, og at den pågældende sag ligeledes ligger uden for anvendelsesområdet for antifrakteringsreglen. Spørger pointerer, at antifrakteringsreglen er en værnsregel, hvis formål er at ramme kunstig opsplitting af aktiviteter.¹³⁶ Dermed må det være i strid med intentionen bag denne regel, såfremt der statueres fast driftssted på baggrund heraf, eftersom foretagendet i den nærværende sag ikke har foretaget en opsplitting af aktiviteter, der tilsammen ville kunne udgøre fast driftssted. Hertil påpeges det, at Skatterådet i det bindende svar i SKM2020.277.SR, baseret på samme faktum som i nærværende sag, har fundet, at Spørger ikke har fast driftssted i Danmark. Det skal hertil bemærkes, at denne afgørelse træffes i overensstemmelse med fast driftsstedsdefinitionen i modeloverenskomsten 2014, som ikke indeholder antifrakteringsreglen. I forlængelse heraf bør det nævnes, at Skatterådet i SKM2022.395.SR tiltræder Skattestyrelsens indstilling og begrundelse, hvormed medarbejdernes arbejde i kombination med varelageret udgør fast driftssted.

Sammenfatning

Det er blevet fastslået, at aktiviteter i form af opbevaring og udlevering anses som værende af forberedende eller hjælpende karakter i relation til indkøb og salg. Til trods herfor statueres der i SKM2022.395.SR fast driftssted i medfør af antifrakteringsreglen. Denne værnsregel har til formål at forhindre et foretagende i at opsplitte en ellers sammenhængende virksomhedsdrift, således hver enkelt enhed alene udøver virksomhed af forberedende eller hjælpende art. Spørgeren i nærværende sag hævder, at den pågældende koncern ikke har indrettet sig på en bestemt måde for at undgå fast driftssted i Danmark. Derfor er Spørger af den opfattelse, at anvendelsen af antifrakteringsreglen i denne henseende anses for vidtgående i henhold til intentionen hermed. Skatterådet tiltræder imidlertid Skattestyrelsens indstilling og begrundelse, hvorefter antifrakteringsreglen finder anvendelse. Der er således uenighed om anvendelsen af antifrakteringsreglen, men ud fra den nuværende praksis må det antages, at en sådan regel finder anvendelse på varelagre, selvom aktiviteten i form af opbevaring og udlevering er af forberedende eller hjælpende karakter, når denne aktivitet sammenholdes med en aktivitet udført af medarbejdere i relation til en indkøbsfunktion. Imidlertid er der til stadighed flere DBO'er, der følger modeloverenskomsten 2014, hvilket må have betydning for

¹³⁶ OECD's modeloverenskomst (2017) kommentar til artikel 5, stk. 4.1, pkt. 79

beskatningsretten i henhold til fast driftsstedsprincippet. Dette skyldes, at modeloverenskomsten 2014 ikke indeholder en antifrakteringsregel, som ellers synes at være udslagsgivende i fast driftsstedsvurderingen i relation til et varelagers aktiviteter i form af opbevaring og udlevering. Dette understreges i SKM2025.124.SR, hvor forholdene er sammenlignelige med SKM2022.395.SR men dog adskiller sig ved, at SKM2025.124.SR afgøres efter en DBO, der fortolkes i overensstemmelse med 2014-udgaven af modeloverenskomsten: I sagen er det netop fraværet af antifrakteringsreglen, der bliver udslagsgivende for, at der ikke kan statueres fast driftssted.

3.2.4 Det sekundære kriterium

Såfremt der ikke kan statueres fast driftssted efter det primære kriteriums betingelser, findes det nødvendigt at søge kriteriet for fast driftssted opfyldt efter det sekundære kriterium: Agentreglen.¹³⁷ Det sekundære kriterium anvendes dermed som supplement til det primære kriterium, hvorfor bestemmelsen anses som værende sekundær, jf. modeloverenskomstens artikel 5, stk. 5.¹³⁸ Fast driftssted kan følgelig statueres efter artikel 5, stk. 5 og 6; uanset om betingelserne i artikel 5, stk. 1 og 2 er opfyldt, hvilket øger adgangen til kildelandsbeskatning.¹³⁹

3.2.4.1 Agentreglen

Det fremgår af modeloverenskomstens artikel 5, stk. 5, at når en person handler i en kontraherende stat på vegne af et foretagende, kan det medføre, at foretagendet anses for at have fast driftssted i denne kontraherende stat, uanset om foretagendet i sig selv har fast driftssted i den kontraherende stat. Som nævnt ovenfor er denne bestemmelse kendt som agentreglen. En agent omfatter en fysisk eller juridisk person, der handler på vegne af foretagendet, uanset om denne person er ansat eller ej i det pågældende foretagende, og uanset om personen er hjemmehørende i eller har forretningssted i den stat, hvor foretagendet repræsenteres.¹⁴⁰

For at stk. 5 finder anvendelse, skal følgende tre betingelser være opfyldt: 1) En person i en kontraherende stat optræder på vegne af et foretagende. 2) Denne person indgår sædvanligvis kontrakter

¹³⁷ Aage Michelsen m.fl. International skatteret, 2017, side 370

¹³⁸ Anders Nørgaard Laursen, *Fast Driftssted*, 2011, side 155

¹³⁹ Aage Michelsen m.fl. International skatteret, 2017, side 370

¹⁴⁰ OECD's modeloverenskomst (2017) kommentar til artikel 5, stk. 5, pkt. 83

eller spiller en ledende rolle i forhold til indgåelse af kontrakter, som rutinemæssigt indgås af foretagendet uden væsentlige ændringer. 3) Kontrakterne er enten i foretagendets navn eller vedrører overdragelse af ejendomsretten eller brugsretten til ejendom, som foretagendet ejer eller har brugsret til.¹⁴¹ Det er altså en grundlæggende betingelse, at agenten handler på vegne af foretagendet og dermed ikke udøver virksomhed som selvstændig repræsentant, førend der kan statueres fast driftssted som følge af *agenten*.¹⁴²

3.2.4.2 Uafhængig agent

Modeloverenskomstens artikel 5, stk. 5 finder ikke anvendelse, når et foretagende hjemmehørende i en kontraherende stat har en uafhængig repræsentant i en anden kontraherende stat, jf. artikel 5, stk. 6. I vurderingen af, hvorvidt en person kan betegnes som uafhængig, inddrages omfanget af denne persons forpligtelser over for foretagendet. Såfremt personen er underlagt detaljerede instrukser eller omfattende kontrol fra foretagendet, vil denne person ikke regnes som uafhængig. Desuden lægges der vægt på, hvem der bærer risikoen for forretningsaktiviteterne.¹⁴³ Hvis personen helt eller delvist er nært forbundet til et foretagende, som denne handler på vegne af, anses personen ej heller som værende uafhængig. I tilfælde hvor et salg foretaget af en repræsentant udgør mindre end 10% af repræsentantens samlede salg, anses denne ikke som nært forbundet til foretagendet. Når en persons aktiviteter på vegne af et foretagende udgør en væsentlig del af denne persons virksomhed, vil denne person altså anses som værende en uafhængig agent. Som følge heraf vil denne persons aktiviteter ikke kunne udgøre fast driftssted for det foretagende, som denne person handler på vegne af i den anden kontraherende stat, end hvor foretagendet er hjemmehørende.

Det findes almindeligt for internetudbydere at levere tjenesteydelser i form af hosting af andre foretagenders websites på deres servere. I forhold til varelagre ses det, at medarbejdere i et selskab beliggende i staten for varelageret udfører arbejde på vegne af det udenlandske foretagende, der får stillet lageret til rådighed. Dermed kan der opstå et spørgsmål om, hvorvidt aktiviteter udført af henholdsvis internetudbydere og medarbejderne kan statuere fast driftssted for det pågældende foretagende efter agentreglen i modeloverenskomstens artikel 5, stk. 5.

¹⁴¹ Ibid., pkt. 84

¹⁴² Ibid., Pkt. 86

¹⁴³ Ibid., Pkt. 104

Datacenter

I SKM2022.119.SR kan det ligeledes overvejes, hvorvidt det danske selskab, H3, kan betragtes som en underleverandør, der udøver Spørgers virksomhed i Danmark gennem levering af X-tjenester. I sagen henvises til SKM2019.334.VLR, hvor Vestre Landsret finder, at aktiviteten i Danmark foregår for det udenlandske selskabs regning og risiko, hvorfor det udenlandske selskab udøver sin virksomhed gennem det faste forretningssted i Danmark. I SKM2022.119.SR stiller det danske selskab alene den fysiske hardware til rådighed for Spørger. Selve driften og vedligeholdelsen af X-tjenester foregår via fjernadgang fra udlandet, hvorved det ikke udføres af personalet i H3. Som følge heraf udfører H3 ikke sine aktiviteter for Spørgers regning og risiko, hvorfor Skattestyrelsen ikke finder SKM2019.334.VLR anvendelig i denne sag. Det må derfor kunne fastslås, at Spørger ikke bliver hverken direkte eller indirekte påvirket af medarbejderne i H3's handlinger, hvormed det kan anføres, at disse medarbejdere ikke handler på vegne af Spørger.¹⁴⁴ Betingelsen, om at en person skal handle på vegne af et foretagende efter agentreglen i artikel 5, stk. 5, anses dermed ikke som værende opfyldt. Med begrundelse i, at H3 ikke handler på vegne af H1 i nogen sammenhænge, kan der ikke statueres fast driftssted efter agentreglen.

Hostingaftale

Generelt vil agentreglen næppe finde anvendelse i sager vedrørende websites, som drives gennem servere. Repræsentanter vil i disse sager ikke indgå kontrakt og næppe spille den ledende rolle op til indgåelse af kontrakter i foretagendets navn, fordi disse repræsentanter vil handle inden for rammerne af deres sædvanlige forretningsmæssige virksomhed. Dette underbygges af, at de netop hoster websites for mange forskellige foretagender. Det bemærkes hertil, at websitet ikke kan anses for at være repræsentant for foretagendet, da et sådant website ikke kan udgøre en person i overensstemmelse med definitionen i modeloverenskomstens artikel 3, hvorfor der ikke kan statueres fast driftssted efter artikel 5, stk. 5 med websitet som repræsentant. Det vil derfor være under meget usædvanlige omstændigheder, at repræsentanter i form af internetudbyderen i hostingaftaler kan udgøre fast driftssted for det foretagende, der får opbevaret data, i en sådan aftale.¹⁴⁵ Dette synes at adskille sig fra de sager omhandlende varelagre, hvor medarbejderne, der handler på vegne af et foretagende, i højere

¹⁴⁴ Ibid., stk. 5, pkt. 85

¹⁴⁵ Ibid., E-handel, pkt. 131

grad kan medføre fast driftssted efter agentreglen. For ikke at falde under reglen i artikel 5, stk. 6 er det afgørende, at repræsentanten er enten juridisk eller økonomisk afhængig af det udenlandske foretagende.¹⁴⁶

Varelager

Det andet spørgsmål i SKM2022.395.SR vedrører de danske medarbejdere i H2, som udfører arbejde på vegne af Spørger, samt hvorvidt dette arbejde kan udgøre fast driftssted efter modeloverenskomstens artikel 5, stk. 5, jf. stk. 4 i den dansk-irske DBO. Agentreglen i den dansk-irske DBO behandles i medfør af 2014-udgaven af modeloverenskomsten, hvor der foreligger et krav om en fuldmagt til at indgå aftaler. Modeloverenskomstens artikel 5, stk. 5 er således modificeret, hvorefter agentreglen udvides til ligeledes at omfatte tilfælde, hvor repræsentanten har den ledende rolle op til indgåelsen af kontrakter, hvormed der ikke foreligger et krav om en egentlig fuldmagt. I nærværende sag indebærer medarbejdernes opgaver blandt andet at deltage i møder med leverandører samt udarbejde en liste over potentielle leverandører, hvilken forelægges Spørgers medarbejdere til godkendelse. Det bemærkes, at medarbejderne ikke er bemyndiget til på egen hånd at forhandle kontrakter, indgå aftaler eller på anden vis forpligte Spørger, hvorfor der ikke indgås aftaler på de møder, som medarbejderne deltager i alene. Agentreglen kan medføre fast driftssted for virksomheden i kildelandet på trods af, at repræsentanten ikke har fuldmagt til at indgå aftaler på virksomhedens vegne, forudsat at agenten har en væsentlig rolle i indgåelsen af aftaler, og at disse aftaler rutinemæssigt indgås uden at blive ændret væsentligt af virksomheden. En person kan dermed udføre en væsentlig rolle i kildelandet, skønt kontrakterne formelt set ikke er indgået i dette land.¹⁴⁷ Optræder en person derimod udelukkende som indkøber for et foretagende og i den henseende sædvanligvis indgår købskontrakter for dette foretagende, vil personen ikke være omfattet af artikel 5, stk. 5, såfremt virksomheden er af forberedende eller hjælpende karakter. Det er tidligere fastslået, at medarbejdernes arbejde i relation til Spørgers hovedbeskæftigelse i form af indkøb ikke er af forberedende eller hjælpende karakter, hvorfor de ikke kan undtages af artikel 5, stk. 5. Imidlertid skal agentreglen i den dansk-schweiziske DBO afgøres efter modeloverenskomsten 2014, hvorefter det kræves, at der foreligger en fuldmagt til at indgå aftaler på vegne af foretagendet. Idet medarbejderne ikke har fuldmagt til at indgå aftaler på vegne af foretagendet, finder agentreglen i nærværende sag ikke anvendelse, hvorfor

¹⁴⁶ Ibid., stk. 6, pkt. 103

¹⁴⁷ Ibid., stk. 5, pkt. 88

medarbejderne ikke i sig selv udgør fast driftssted. Det skal dog bemærkes, at medarbejderne i kombination med varelageret falder under antifragmenteringsreglen.¹⁴⁸

Skattestyrelsens opfattelse er, at der kan statueres fast driftssted efter agentreglen i dansk ret som følge af medarbejdernes arbejde, jf. SEL § 2, stk. 4. Det må derfor antages, at såfremt dette spørgsmål skulle behandles efter modeloverenskomsten, ville medarbejdernes arbejde falde under agentreglen på samme vis, som det gør efter SEL § 2, stk. 4. Det skyldes, at der i denne udgave ikke stilles krav om, at der skal foreligge en fuldmagt, blot agenten udgør en ledende rolle i indgåelsen af aftaler. Det betragtes desuden, at Spørger og medarbejderne i H2 anses som afhængige som følge af, at de indgår i samme koncern, hvorfor bestemmelsen i artikel 5, stk. 6 ikke kan tilsidesætte agentreglen i artikel 5, stk. 5. Herefter skønnes det, at agentreglen i artikel 5, stk. 5 vil finde anvendelse på arbejdet udført af medarbejderne efter modeloverenskomsten; således må medarbejdernes arbejde medføre fast driftssted. Som følge heraf må medarbejdere, der udfører arbejde i relation til indkøbsfunktionen, herunder at deltage i den indledende indkøbsproces og udarbejde lister over potentielle leverandører, kunne opfylde betingelserne i agentreglen efter modeloverenskomstens artikel 5, stk. 5, 2017-udgaven.

3.3 Delkonklusion

Ovenstående har belyst, hvornår der kan statueres fast driftssted efter de gældende skatteregler, hvilket er essentielt for at kunne opnå beskatningsretten over en indtægt. Det er blevet slået fast, at der skal være hjemmel til beskatning for at kunne pålægge skat, jf. Grundlovens § 43. SEL §§ 1 og 2 regulerer henholdsvis fuld og begrænset skattepligt til Danmark. Den begrænsede skattepligt er særlig essentiel for afhandlingen for at klarlægge muligheden for beskatning af digitale virksomheder i kildelandet. Udgangspunktet i modeloverenskomsten er, at domicillandet har beskatningsretten. Kildelandet kan dog få ret til beskatning af den indkomst, der kan henføres til det faste forretningssted i kildelandet, såfremt der kan statueres fast driftssted.

I analysen illustreres det, at fortolkningen af fast driftsstedsbegrebet i dansk ret er i overensstemmelse med definitionen i modeloverenskomstens artikel 5 og kommentarer. Fast driftsstedsdefinitionen i modeloverenskomstens artikel 5 indeholder ingen særlig regulering af digitale virksomheder i dens

¹⁴⁸ For gennemgang heraf se afsnit 3.2.3

ordlyd. Uagtet dette følger det af kommentarerne, at vurderingen heraf ligeledes følger betingelserne i artikel 5, og der tages således afsæt i den generelle fast driftsstedsdefinition for digitale virksomheder. Kommentarerne tager stilling til digitale virksomheder, hvor disses aktiviteter falder under e-handelsbegrebet. Heraf fremgår det, at der ved digitale virksomheder foretages en væsentlig sondring mellem tilstedeværelsen af henholdsvis materielle og immaterielle aktiver. Materielle aktiver omfatter i denne henseende computerudstyr og servere, og immaterielle aktiver inkluderer data og software, der anvendes af eller lagres på disse computere og servere. Denne sondring bygger på, at immaterielle aktiver ikke kan udgøre et forretningssted, som netop udgør den første betingelse efter modeloverenskomstens artikel 5, stk. 1. Når der ikke eksisterer et forretningssted for et immaterielt aktiv, vil et sådant immaterielt aktiv ikke være tilstrækkeligt til, at der kan statueres fast driftssted i henhold til artikel 5, stk. 1. Det bemærkes hertil, at et website er lagret på en server, som er omfattet af et materielt aktiv. Denne server befinder sig på en fysisk lokalitet, som kan udgøre et fast forretningssted for det foretagende, der driver denne server.¹⁴⁹ Det væsentlige i relation hertil er, at foretagende skal have råderetten samt disponere over forretningsstedet, førend der kan statueres fast driftssted. Råderetten er i denne henseende ikke afhængig af ejerforholdet, hvorfor det materielle aktiv både kan være ejet, lejet og leaset for at opfylde kravet om råderet. Når det materielle aktiv udgøres af en server, der er placeret i ét datacenter ses det i praksis, at foretagendet har forholdsvis let ved at opfylde kravet om råderetten og vil disponere over denne server. Hvad angår varelagre vil der være en form for fysisk tilstedeværelse, hvilket anerkendes i praksis. Dog ses det, at aktiviteterne udført i et varelager bestående af opbevaring og udlevering vil være af forberedende eller hjælpende karakter i relation til salg og indkøb, hvilket typisk vil udgøre kernevirkomheden for et foretagende, der gør brug af et varelager, hvormed modeloverenskomstens artikel 5, stk. 4 vil finde anvendelse. Imidlertid anerkendes det i SKM2022.395.SR, at sådanne aktiviteter sammenholdt med en medarbejders aktiviteter, vil falde under antfragmenteringsreglen i artikel 5, stk. 4.1, hvormed der kan statueres fast driftssted.

Den sidste betingelse for at kunne statuere fast driftssted efter modeloverenskomstens artikel 5 udgøres af agentreglen i stk. 5. Agentreglen finder udelukkende anvendelse på internetudbydere under meget usædvanlige omstændigheder.¹⁵⁰ Repræsentanter for foretagender vedrørende servere vil næppe varetage den fornødne rolle op til indgåelsen af kontrakter til at kunne ifalde agentreglen. I lyset af praksis sammenholdt med kommentarerne vil denne regel yderst sjældent finde anvendelse i

¹⁴⁹ OECD's modeloverenskomst (2017) kommentar til artikel 5, E-handel, Pkt. 123

¹⁵⁰ Ibid., Pkt. 131

hostingaftaler for de foretagender, der udøver virksomheder via websites, som drives gennem servere, der ejes samt drives af internetudbydere. Dette synes dog at adskille sig fra sager omhandlende varelagre hvor medarbejderne, der handler på vegne af et foretagende, i højere grad kan medføre fast driftssted efter agentreglen. På trods af den sparsomme praksis på området skønnes det, at medarbejdere, der udfører arbejde i form af at deltage i indledende indkøbsprocesser og udarbejdelse af lister over potentielle købere i relation til en indkøbsfunktion kan opfylde betingelserne i agentreglen efter modeloverenskomstens artikel 5, stk. 5.

Ovenstående tydeliggør at digitale virksomheders anvendelse af servere placeret i kildelande medfører en skattemæssig problemstilling. Vurderingen af fast driftssted centrerer sig netop om, hvorvidt foretagendet har råderetten over det materielle aktiv, hvormed kildelandsbeskatning synes relativt nemt undgåeligt. Som følge heraf kan digitale virksomheder opnå skattemæssige fordele ved at etablere forretningssteder i jurisdiktioner med gunstige beskatninger. Retsstilling for digitale virksomheder medfører skattemæssige problematikker. Den nuværende definition af fast driftssted må opfattes som utilpasset den digitale økonomi, da den netop ikke tager hensyn til karakteristikaene og aktiviteterne med hensyn til digitale virksomheder for så vidt angår særligt hostingaftaler, herunder cloud computing. Det er en forudsætning, at der eksisterer et fast driftssted for at kunne beskatte indkomst oppebåret i kildelandet, hvilket er knyttet til et krav om en fysisk tilstedeværelse. Denne forudsætning må anses som værende utilstrækkelig hvad angår højt digitaliserede virksomheder i forhold til at kunne pålægge disse kildelandsbeskatning. Dermed kan digitale virksomheder oppebære indkomst, der hidrører fra økonomiske aktiviteter i kildelandet, uden det medfører en egentlig skattepligt i dette land. For så vidt angår den digitale økonomi, kan det følgelig betvivles, hvorvidt fast driftsstandsdefinitionen i modeloverenskomstens artikel 5 lever op til det grundlæggende formål i skatteretten om, at beskatningsretten skal tilkomme den stat, hvor den økonomiske aktivitet og værdiskabelse af en indkomst hidrører fra.

4 OECD BEPS projekt 2.0

De nuværende internationale skatteregler baserer sig på aftaler indgået i 1920'erne, hvilke er

forankret i bilaterale skatteaftaler, som netop danner et globalt netværk.¹⁵¹ Den stigende digitalisering adresserer skattemæssige udfordringer illustreret gennem praksis sammenholdt med modeloverenskomsten og kommentarer.¹⁵² På opfordring fra G20-landene har OECD 2013 igangsat et fælles initiativ: BEPS. OECD BEPS projekt er en handlingsplan, der er udarbejdet for at opdatere nøgleelementerne i det internationale skattesystem, idet systemet ikke længere findes egnet i den globaliserede og digitaliserede økonomi. Formålet hermed er følgelig at udvikle langsigtede og konsensusbaserede løsninger i relation til de internationale skattemæssige udfordringer i lyset af udviklingen af den digitale økonomi. Det første handlingspunkt vedrører Addressing the Tax Challenges of the Digital Economy, hvilket identificerer og adresserer de største udfordringer ved de nuværende internationale skatteregler, som blandt andet omfatter fordelingen af indkomst fra grænseoverskridende aktiviteter mellem domicil- og kildelandet.¹⁵³ OECD har i samarbejde med G20-landene arbejdet videre med håndteringen af de skattemæssige udfordringer, hvilket har ført til udgivelsen af en rapport i 2020,¹⁵⁴ hvori der opstilles et todelt løsningsforslag kaldet BEPS 2.0: Søjle 1 og søjle 2. Begge søjler berører elementer vedrørende håndteringen af de skattemæssige udfordringer på internationalt niveau. Søjle 1 fokuserer på nexus og overskudsfordeling, mens søjle 2 centrerer sig om en globalminimumsskat.¹⁵⁵ Søjle 1 er endnu ikke trådt i kraft, mens søjle 2 er trådt i kraft i dansk ret den 31. december 2023,¹⁵⁶ hvorfor søjle 2 behandles først i det nedenstående.

4.1 Søjle 2

I nærværende afsnit belyses processen vedrørende implementeringen af MBL på baggrund af OECD BEPS 2.0 søjle 2 med fokus på minimumsbeskatning og dets implementering i minimumsbeskatningsdirektivet. Idet afhandlingen centrerer sig om fast driftssted for digitale virksomheder i kildelandet, vil nedenstående afsnit fokusere på, hvem der rammes af minimumsbeskatningen samt fast driftssted i minimumsbeskatningsdirektivet og MBL. Dette gøres med henblik på at klarlægge, hvordan digitale virksomheder påvirkes af minimumsbeskatningen på 15%.

¹⁵¹ OECD, *Tax Challenges Arising from the Digitalisation of the Economy—Subject to Tax Rule (Pillar Two)*, 2021, side 13

¹⁵² Se afsnit 3.2 for denne gennemgang

¹⁵³ OECD, *Tax Challenges Arising from the Digitalisation of the Economy – Economic Impact Assessment*, 2020, side 3-4

¹⁵⁴ OECD, *Tax Challenges Arising from Digitalisation – Report on Pillar Two Blueprint: Inclusive Framework on BEPS*, 2020

¹⁵⁵ Ibid., side 10

¹⁵⁶ Lov 2023-12-12 nr. 1535 om en ekstra skat for visse koncernenheder (Minimumsbeskatningsloven)

Søjle 2 skal sikre en retfærdig, global minimumsbeskatning af multinationale selskabers skattepligtige indkomst.¹⁵⁷ Søjle 2 præsenterer GloBE reglerne, som skal sikre, at multinationale selskaber betaler et minimumsniveau i skat af den indkomst, der genereres i hver af de jurisdiktioner, hvor selskabet opererer. Dette gøres ved at pålægge de multinationale selskaber en supplerende skat på det overskud, der opstår i en jurisdiktion, hvor den effektive skattesats er under den bestemte minimumssats på 15%.¹⁵⁸ For at en koncern er omfattet af søjle 2, forudsættes det, at koncernen har en årlig nettoomsætning på minimum 750 mio. euro.¹⁵⁹

Søjle 2 består af GloBE reglerne, som udgøres af henholdsvis IIR og UTPR samt af STTR. IIR indebærer, at et moderselskab pålægges en top-op skat på den del af indkomsten, der hidrører fra et datterselskab, som bliver beskattet med mindre end en skattesats på 15%. Denne top-op skat betales i den jurisdiktion, hvor moderselskabet er hjemmehørende.¹⁶⁰ UTPR gælder i de situationer, hvor en koncern har en enhed, der beskattes med under 15%, og som ikke er genstand for beskatning efter IIR. Dette indebærer, at den lavt beskattede enhed i skattemæssig henseende vil blive nægtet et skattefradrag eller en tilsvarende justering, hvilket medfører, at det ekstra beløb, der skal betales, svarer til den tildelte top-op skat.¹⁶¹

Denne handlingsplan skal være med til at sikre en mere fair samt effektiv selskabsbeskatning for at forhindre, at virksomheder udnytter lavskattelændene og derved opnår en lav beskatning,¹⁶² hvorfor anbefalingerne i BEPS 2.0 vil blive implementeret gennem EU-lovgivning samt på nationalt plan.¹⁶³

4.1.1 Minimumsbeskatningsdirektivet

På baggrund af søjle 2 er minimumsbeskatningsdirektivet udarbejdet, da det er nødvendigt at fastsætte regler for at skabe en effektiv og sammenhængende ramme for den globale minimumsskattesats på

¹⁵⁷ Skatteministeriet, *Minimumsskat for multinationale koncerner behandles nu i Folketinget*, sidst besøgt d. 11. marts 2025

¹⁵⁸ OECD, *Tax Challenges Arising from the Digitalisation of the Economy – Subject to Tax Rule (Pillar Two)*, 2021, side 7

¹⁵⁹ Europa Kommissionen, *En ny æra for selskabsbeskatning i EU træder i kraft i dag*, sidst besøgt d. 11. marts 2025

¹⁶⁰ OECD, *Tax Challenges Arising from the Digitalisation of the Economy – Subject to Tax Rule (Pillar Two)*, 2021, side 11

¹⁶¹ OECD Pillars, *The Under-Taxed Payments Rule*, sidst besøgt d. 22. marts 2022

¹⁶² Skatteministeriet, *Nyt direktiv om global bund for selskabsskat vedtaget i EU*, sidst besøgt d. 11. marts 2025

¹⁶³ Folketinget, Europaudvalget, *EU-note om OECDs BEPS-handleplan mod aggressiv skatteplanlægning*, 2016

EU-plan.¹⁶⁴ Dette skaber rammerne for et system med de såkaldte GloBE-regler, hvorved der skal opkræves en ekstraskat i de tilfælde, hvor en multinational koncerns effektive skattesats er under 15% i en jurisdiktion, som derved anses for lavt beskattet. Direktivet implementerer således GloBE-reglerne i søjle 2 og den aftalte minimumsbeskatning på 15%.

Det følger af direktivets artikel 1, at direktivet fastsætter fælles foranstaltninger til en effektiv minimumsbeskatning af multinationale koncerner og store nationale koncerner i form af litra a en regel om indkomstmedregning og i form af litra b en regel om underbeskattede overskud. I henhold til litra a skal moderselskabet i en multinational koncern og i en national koncern beregne og betale sin allokerbare andel af ekstraskatten for koncernens lavt beskattede koncernenheder. Reglen om underbeskattede overskud i litra b omfatter, at en koncernenhed i en multinational koncern kan pålægges en yderligere kontant skatteudgift, som svarer til andelen af den ekstra skat, som koncernens lavt beskattede koncernenheder ikke er blevet pålagt i henhold til reglen om indkomstmedregning.

Et moderselskab i en multinational koncern, der er hjemmehørende i en medlemsstat, bør være forpligtet til at anvende reglen om indkomstmedregning på sin andel af ekstraskatten, der vedrører en lavt beskattet enhed i koncernen, uanset om denne lavt beskattede enhed er hjemmehørende i Unionen.¹⁶⁵ Såfremt der er en eventuel resterende skat, skal denne restskat reallokeres i de tilfælde, hvor hele ekstraskatten i forhold til lavt beskattede koncernenheder ikke har kunnet opkræves af koncernens moderselskab ved anvendelse af kvalificeret regel om indkomstmedregning som defineret i artikel 3, nr. 18. Det fremgår af artikel 3, nr. 43, at kvalificeret regel om underbeskattet overskud defineres som et sæt regler, der gennemføres i national ret i en jurisdiktion, såfremt en sådan jurisdiktion ikke udbyder nogen fordele i forbindelse med disse regler. Det ses herved, at direktivet ligeledes implementerer IIR og UTPR ud fra den af OECD fastsatte definition heraf. Hermed er en koncern forpligtet til at anvende reglerne om indkomstmedregning og underbeskattede overskud.

Direktivet finder anvendelse på koncernenheder, der er hjemmehørende i en medlemsstat, som er medlemmer af en multinational koncern eller en stor national koncern, hvis ultimative moderselskab ifølge sit konsoliderede regnskab har en årlig omsætning på mindst 750 mio. EUR, jf. artikel 2, nr. 1, hvilket ligeledes er i overensstemmelse med søjle 2.

¹⁶⁴ Rådets direktiv (EU) 2022/2523 præambelbetragtning 5

¹⁶⁵ Ibid., præambelbetragtning 5

I direktivets artikel 3, nr. 13 findes definitionen af fast driftssted, hvorefter det følger, at et fast driftssted defineres som et forretningssted eller et antaget forretningssted, der er hjemmehørende i en jurisdiktion, hvor det betragtes som et fast driftssted i overensstemmelse med en gældende beskatningsaftale. Dette er forudsat, at den pågældende jurisdiktion beskatter indkomst, der er overensstemmende med en bestemmelse, som er svarende til modeloverenskomstens artikel 7. Det ses derved, at direktivets fast driftsstedsdefinition følger definitionen af fast driftssted i modeloverenskomsten.¹⁶⁶

4.1.2 Minimumsbeskatningsloven

Ændringerne til MBL i 2024 (Lov 2024-06-11 nr. 684 om ændring af minimumsbeskatningsloven og ligningsloven) er implementeret i loven fra 2023.

MBL gennemfører minimumsbeskatningsdirektivet, hvilket har til formål at sikre en ensartet og konsistent implementering i EU's medlemslande af den del af søjle 2, som vedrører indførelse af en effektiv minimumsbeskatning på 15% af store multinationale koncerner.¹⁶⁷

MBL § 1, stk. 1 implementerer direktivets artikel 2, nr. 1, hvorefter koncernens ultimative moderselskab skal have en årlig omsætning på mindst 750 mio. EUR for at være omfattet af loven. Lovens § 4, stk. 18 vedrører reglen om indkomstmedregning, og nr. 43 definerer reglen om underbeskattet overskud. Regelsættet for henholdsvis indkomstmedregning og underbeskattet overskud skal være udformet og anvendt på en sådan måde, at det udmønter sig i et resultat i overensstemmelse med minimumsbeskatningsdirektivet og OECD's modelregler.¹⁶⁸ Hvad angår indkomstmedregning medfører det for danske virksomheder, at såfremt et dansk ultimativt moderselskab, som enten direkte eller indirekte har en ejerandel i en udenlandsk koncernenhed, der er lavt beskattet, skal beregne og betale den ekstraskat for den koncernenhed, der er lavt beskattet, som kan henføres til selskabet. En lavt beskattet koncernenhed må omfatte en enhed, der beskattes med under minimumsskattesatsen på 15%. Reglen om underbeskattet overskud gælder i de tilfælde, hvor der er en lavt beskattet koncernenhed i en multinational koncern, som ikke falder under reglen om indkomstmedregning, jf. MBL § 43.

¹⁶⁶ Skat, *Den generelle fortolkningsregel*, sidst besøgt d. 22. marts 2025

¹⁶⁷ Jf. Lov 2023-12-12 nr. 1535 om en ekstra skat for visse koncernenheder, note 1

¹⁶⁸ L 5 Forslag til Lov om en ekstraskat for visse koncernenheder § 4, stk. 28, litra a

Fast driftssted defineres i MBL § 4, stk. 13, litra a, hvorefter et fast driftssted er et forretningssted eller et antaget forretningssted, der er hjemmehørende i en jurisdiktion, hvor det betragtes som et fast driftssted i overensstemmelse med en gældende DBO. Bestemmelsen definerer således fast driftssted i overensstemmelse med definitionen i direktivet artikel 3, nr. 13.

4.1.3 Sammenfatning

Digitale virksomheder er kendetegnet ved, at de alene kan være til stede i kildelande digitalt; dette komplicerer netop beskatningen af digitale virksomheder i kildelande. For at sikre en mere effektiv og fair beskatning har OECD udarbejdet en handlingsplan, hvor søjle 2 indebærer en minimumsbeskatning af store multinationale koncerner på 15%. Ud fra denne handlingsplan er minimumsbeskatningsdirektivet udformet og implementeret, som Danmark har implementeret gennem minimumsbeskatningsloven. Som følge heraf kan en jurisdiktion ikke give en favorabel skattesats på under 15%, og virksomheder kan på den foranledning ikke på samme vis udnytte lavskattelande. Samspillet mellem den danske skattelovgivning og de nye GloBE-regler indarbejdet i minimumsbeskatningsloven vil medføre, at multinationale koncerner vil blive pålagt en ekstra skat i de tilfælde, hvor den gennemsnitlige skattesats til Danmark er under minimumssatsen på 15%.¹⁶⁹ Dermed må incitamentet til at flytte overskud til lavskattelande blive reduceret.

Det er væsentligt at bemærke, at koncerner skal have en årlig nettoomsætning på minimum 750 mio. EUR for at være omfattet af søjle 2, hvorved det ikke er samtlige virksomheder, der er omfattet af minimumsbeskatningsloven. Dette gælder enhver virksomhed, herunder digitale virksomheder. Minimumsbeskatningsloven vil altså påvirke de digitale virksomheder, der indgår i koncerner, som er placeret i lavskattelande med en skattesats på under 15 %, og som har en nettoomsætning på minimum 750 mio. EUR.

Implementeringen af søjle 2 i den danske lovgivning løser imidlertid ikke problematikken omkring beskatning af digitale virksomheder, dersom virksomhederne ikke har en reel fysisk tilstedeværelse i kildelandene i relation til deres aktiviteter i disse lande. Det skyldes, at der ikke bliver gjort op med fast driftsstedetsdefinitionen, og denne definition følger forsat den i modeloverenskomsten fastsatte

¹⁶⁹ Skat, *C.K Global minimumsskat for store koncerner – C.K.1 Introduktion*, sidst besøgt d. 27. marts 2025

definition.

Søjle 1, som endnu ikke er implementeret, vedrører blandt andet omfordeling af beskatningsrettigheder, herunder beskatningsret i de jurisdiktioner, hvor digitale virksomheder er til stede skattemæssigt.¹⁷⁰ Det er derfor nærliggende at undersøge, hvad søjle 1 indebærer, og hvordan en implementering heraf kan påvirke beskatningen af digitale virksomheder i kildelandet.

4.2 Søjle 1

Afhandlingen tager afsæt i fast driftsstedsprincippet i modeloverenskomstens artikel 5 med henblik på at undersøge mulighederne for beskatning af digitale virksomheder i kildelandet. Retsstillingen på området har hertil vist, at det er muligt for digitale virksomheder at operere i kildelandet, uden dette kildeland opnår beskatningsretten til de økonomiske aktiviteter, der ellers er genereret i dette land. Det er hertil særligt den fysiske tilstedeværelse, der stilles krav om i driftsstedsvurderingen efter modeloverenskomstens artikel 5, der synes at udfordre muligheden for beskatning af digitale virksomheder i kildelandet. Det vurderes derfor, at der er et behov for en ændring vedrørende kravet om en fysisk tilstedeværelse i kildelandet med henblik på at sikre en mere fornuftig beskatning af digitale virksomheder.

Søjle 1 har til formål at imødegå de skattemæssige udfordringer, der er opstået som følge af den digitale økonomi.¹⁷¹ Dermed søger søjle 1 at tilpasse det internationale skattesystem til de digitale forretningsmodeller, som er opstået i takt med den digitale økonomi. Dette indebærer en ny beskatningsret for de jurisdiktioner, hvor digitale virksomheder opererer. Beskatningsretten skal således i højere grad tildeles efter lokationen for selve værdiskabelsen snarere end den jurisdiktion, hvor den pågældende virksomhed er skattemæssigt hjemmehørende.¹⁷² Et væsentligt element i relation hertil er Amount A, som netop refererer til den indkomstmængde, der skal omfordeles samt beskattes i de jurisdiktioner, hvor virksomheder har en betydelig økonomisk aktivitet. Dette betegnes som *nexus*, hvorefter det fastlægges hvilken markedsjurisdiktion, der er berettiget til en del af Amount A.¹⁷³

¹⁷⁰ OECD, *Tax Challenges Arising from Digitalisation – Report on Pillar One Blueprint: Inclusive Framework on BEPS*, 2020, side 12

¹⁷¹ Ibid., side 7

¹⁷² Ibid., side 11

¹⁷³ Ibid., side 64

4.2.1 Anvendelsesområde

For at multinational koncern omfattes af Amount A, skal følgende to tærskelværdier opfyldes: Koncernens 1) samlede omsætning skal overstige 20 mia. EUR, og 2) overskud før skal være mere end 10% af den samlede omsætning.¹⁷⁴ I henhold til grænsen for den samlede omsætning, kan denne nedsættes til 10 mia. EUR efter syv år, ifald OECD vurderer implementeringen som værende succesfuld.¹⁷⁵

Såfremt en multinational koncern omfattes af Amount A ved at opfylde disse to tærskelværdier, skal det vurderes hvorvidt, der foreligger *nexus*, hvorefter en jurisdiktion kan opnå en beskatningsret. Nexusreglerne skal afgøre, om en markedsjurisdiktion har ret til at beskatte en del af overskuddet fra en multinational koncern i medfør af Amount A. Det skal hertil bemærkes, at de nye nexusregler udelukkende omfatter en markedsjurisdiktions ret til en tildeling af Amount A og vil således blive udformet som en selvstændig bestemmelse.¹⁷⁶

For at en koncern kan betragtes at have den fornødne tilknytning, *nexus*, til en jurisdiktion i relation til at falde under Amount A, skal indkomsten overstige en fastsat tærskel på: 1) 1 mio. EUR eller 2) 250.000 EUR såfremt en jurisdiktion har en årlig BNP på mindre end 40 mia. EUR.¹⁷⁷ Hertil skal indtægterne identificeres og henføres efter MLC artikel 6, hvilket sker på foranledning af indtægts-typen. Artikel 7 oplister indkomstkategorierne, hvor følgende anses som særligt væsentlige i henhold til digitale virksomheder: *Digitalt indhold, tjenesteydelser og brugerdata*. Indkomst, genereret inden for disse kategorier, er sammenfaldende med karakteristika for digitale virksomheder. Herefter gælder følgende allokeringsprincipper: Indtægterne genereret af digitalt indhold, skal allokere til den jurisdiktion, hvor forbrugeren befinder sig og anvender det digitale indhold.¹⁷⁸ Indtægter fra tjenesteydelser, bør allokere til den jurisdiktion, hvorfra tjenesteydelsen anvendes.¹⁷⁹ Indtægter vedrørende

¹⁷⁴ Jf. OECD, *The Multilateral Convention to Implement Amount A of Pillar One*, 2023, artikel 3, stk. 1

¹⁷⁵ Ibid., artikel 3, stk. 9. Se hertil artikel 43 for gennemgang af processen for at sænke den justerede indtægtstærskel

¹⁷⁶ OECD, *Tax Challenges Arising from Digitalisation – Report on Pillar One Blueprint*, 2020, side 65

¹⁷⁷ Jf. OECD, *The Multilateral Convention to Implement Amount A of Pillar One*, 2023, artikel 8

¹⁷⁸ Ibid., artikel 7, stk. 1, litra b

¹⁷⁹ Ibid., artikel 7, stk 1, litra d, pkt. ix

brugerdata skal allokere til den jurisdiktion, hvor den bruger, der er knyttet til dataene, befinder sig.¹⁸⁰

Såfremt en multinational koncern er omfattet af Amount A, og der ligeledes er den fornødne nexus til en jurisdiktion, vil den jurisdiktion, som en given indkomst kan henføres til, opnå en del af beskatningsretten til denne indkomst. Denne beskatningsret vil omfatte den del af overskuddet, der overstiger med 10% af omsætningen; af dette overskud skal 25% omfordeles til den rette jurisdiktion, hvor indkomsten genereres.¹⁸¹

4.2.2 Sammenfatning

Indkomstkategorierne *Digitalt indhold, tjenesteydelser og brugerdata* afspejles i de karakteristika, der ses ved digitale virksomheder. Disse bidrager til, at digitale virksomheder har mulighed for at være til stede og skabe værdi i jurisdiktioner uden at have en reel fysisk tilstedeværelse. Det er som følge heraf vanskeligt at beskatte indkomsten i den jurisdiktion, hvor værdiskabelsen sker efter de nuværende internationale skatteregler i relation til fast driftsstedsprincippet i modeloverenskomstens artikel 5. Det synes, at det konsensusbaserede løsningsforslag i søjle 1 vil imødegå en skattemæssig-problematik relateret til kravet om tilstedeværelse. Forslaget aner at sigte mod en retstilstand, som skal muliggøre, at de største digitale virksomheder kan pålægges en beskatning i de jurisdiktioner, hvor virksomhederne har en digital tilstedeværelse. En implementering af Amount A må altså medføre, at indtægter fra digitale virksomheder i højere grad kan beskattes i den jurisdiktion, hvor indtægterne genereres. Hertil gælder det, at multinationale koncerner, skal opfylde visse tærskelværdier i vurderingen af, om de multinationale koncerner kan underlægges beskatning i en jurisdiktion, når koncernens samlede omsætning overstiger 20 mia. EUR, hvorefter overskuddet før skat skal udgøre mere end 10% denne samlede omsætning. Hermed skal 25% af den del af overskuddet, der overstiger 10%, omfordeles til den pågældende jurisdiktion. Størrelsen på disse tærskelværdier medfører, at det udelukkende er de største multinationale koncerner, der adresseres, hvor en stor del heraf er hjemmehørende i USA.

¹⁸⁰ Ibid., artikel 7, stk. 1, litra f

¹⁸¹ Ibid., artikel 2, litra d

Imidlertid udsteder Donald Trump i januar 2025 et memorandum, hvori han meddeler, at eventuelle forpligtelser indgået med OECD under den tidligere administrativ på vegne af USA angående den globale skatteaftale, ikke har gyldighed eller virkning i USA. Hertil påpeger han, at OECD's Globale Skatteaftale begrænser nationens evne til at vedtage skattepolitikker, der tjener amerikanske virksomheder. Der må således bestå en vis modstand fra USA under ledelse af Donald Trump i relation til også implementeringen af søjle 1,¹⁸² hvilket må skabe en udfordring hermed. På trods af disse udfordringer må det vurderes, at en implementering af Amount A i søjle 1 vil bidrage positivt i relation til at løse de nuværende skattemæssige problematikker, som den digitale økonomi medfører, i relation til muligheden for beskatning af digitale virksomheder i kildelandet.

5 Konklusion

Den digitale økonomi bliver ved med at udvikle sig som følge af digitaliseringen. Digitale virksomheder udfører grænseoverskridende aktiviteter, og de nye forretningsmodeller, der er opstået som følge af udviklingen i den digitale økonomi, gør det i større grad muligt for virksomheder at have grænseoverskridende aktiviteter uden en reel fysisk tilstedeværelse i de stater, hvor aktiviteterne udføres. Karakteristikaene for digitale virksomheder og digitale forretningsmodeller afspejler de forskellige grader af digitalisering, der må eksistere. Dette kommer til udtryk gennem de varierende grader af fysisk tilstedeværelse, der består i forretningsmodellerne. Mens digitale virksomheder med en mindre grad af fysisk tilstedeværelse anvender forretningsmodeller, der forudsætter en vis grad af fysisk tilstedeværelse i de lande, hvori de opererer, herunder varelagre, anvender højt digitaliserede virksomheder forretningsmodeller, som muliggør, at disse højt digitaliserede virksomheder udelukkende kan have en digital tilstedeværelse i kildelandet. For at beskatningsretten kan tilkomme kildelandet for den aktivitet, der hidrører herfra, forudsættes det, at der kan statueres fast driftssted i dette kildeland. Dertil har afhandlingen lavet en analyse af OECD modeloverenskomstens artikel 5, hvilket har bidraget til at klarlægge mulighederne for beskatning af digitale virksomheder i kildelandet.

Det primære kriterium

Den foretagne analyse illustrerer, at fast driftsstedsprincippet i dansk ret fortolkes i overensstemmelse

¹⁸² The White House, The Organization for Economic Co-operation and Development (OECD) Global Tax Deal (Global Tax Deal), 2025, sidst besøgt d. 12. maj 2025

med definitionen af fast driftssted i modeloverenskomstens artikel 5 og kommentarer i relation til digitale virksomheder. I henhold til den første betingelse *forretningssted, foretages der* en sontring mellem tilstedeværelsen af materielle og immaterielle aktiver. Når et forretningssted ud fra denne sontring alene kan udgøres af et materielt aktiv, må der bestå visse minimumskrav til et sådant forretningssted. I denne henseende kan et forretningssted udgøres af såvel servere som varelagre, men ikke af et website. Imidlertid synes det ikke opfyldende, at der alene er en lokalitet, som kan udgøre et forretningssted. Det fordrer hertil, at dispositionskravet ligeledes opfyldes, hvilket det menes at være, når foretagendet råder og opererer over lokaliteten, der udgør forretningsstedet.

Dertil kommer det, at forretningsstedet kan være *fast i såvel tidsmæssig som geografisk* forstand. Fasthedskriteriet synes ikke vanskeligt at opfylde for så vidt angår varelagre samt datacentre, som fastholder den geografiske placering, og hvor aktiviteterne ikke er af hverken midlertidig eller sporadisk karakter. Modsat forholder det sig for den aktivitet, der vedrører køb af tjenesteydelse i form af opbevaring af data. En sådan aktivitet vil typisk indebære, at der foreligger et netværk af internetforbundne servere, hvor den kommercielle og geografiske helhed næppe kan identificeres. Dertil bør det pointeres, at en aktivitet, der giver mulighed for at udvide og begrænse serverkapaciteten, ikke vil danne grundlag for opfyldelsen af fasthedskriteriet.

Når det vurderes, om kriteriet *virksomhedsudøvelse* kan opfyldes, er dette tilfældet, når der er en form for menneske indblanding af personale, hvilket er tilfældet i relation til et datacenter. Dette krav må ligeledes gælde med hensyn håndteringen af data. Når dataene håndteres via fjernhåndtering, er der ikke en form for menneskelig interaktion gennem hverken personale eller automatisk udstyr, der kan medføre, at der udøves virksomhed.

Negativ begrebsfastlæggelse

Såfremt der for den digitale virksomhed eksisterer et fast forretningssted, hvorfra der udøves virksomhed, kan der statueres fast driftssted efter modeloverenskomstens artikel 5, stk. 1. Imidlertid kan der være forhold af en sådan karakter, at aktiviteterne alligevel ikke kan medføre fast driftssted. Dette er tilfældet, når aktiviteterne er af forberedende eller hjælpende karakter. Aktiviteter i form af behandling, lagring og ekspedering af data i forhold til at drive produkter, indhold og tjenester anses som værende primære funktioner i henhold til serverne. Derimod er aktiviteter i form af opbevaring

og udlevering i varelagre af forberedende og hjælpende karakter i relation til indkøb og salg, hvorfor sådanne aktiviteter ikke kan medføre fast driftssted efter modeloverenskomstens artikel 5, stk. 4.

Antifragmenteringsreglen

Hertil bør det bemærkes, at selvom aktiviteter hver for sig kan være af forberedende eller hjælpende karakter, kan der forekomme tilfælde, hvor et foretagendes aktivitetsudøvelse tilsammen kan udføre kernevirksomheden, hvilket kan medføre fast driftssted efter antifragmenteringsreglen i modeloverenskomstens artikel 5, stk. 4.1. I medfør heraf kan digitale virksomheders aktiviteter udøvet gennem et varelager i form af udlevering og opbevaring sammenholdt med indkøb medføre fast driftssted. Det bemærkes hertil, at denne regel ikke finder anvendelse i afgørelser, der vurderes efter modeloverenskomsten 2014, da denne ikke indeholder en antifragmenteringsregel. Der er med sket en indskrænkning af, hvornår et foretagendes aktiviteter kan undtages fra at falde under fast driftssted.

Det sekundære kriterium

Såfremt der ikke kan statueres fast driftssted for digitale virksomheders aktiviteter i kildelandet efter det primære kriterium i modeloverenskomsten, skal det vurderes, hvorvidt der kan statueres fast driftssted i medfør af det sekundære kriterium: Agentreglen i modeloverenskomstens artikel 5, stk. 5. For at agentreglen finder anvendelse, forudsættes det, at det er en uafhængig agent, jf. modeloverenskomstens artikel 5, stk. 6. Det kræves, at der handles på vegne af foretagendet, før agentreglen finder anvendelse, hvortil det må forudsættes, at aktiviteterne skal ske for foretagendet regning og risiko. For så vidt angår websites, drevet gennem servere, vil repræsentanter i denne henseende typisk handle inden for egen sædvanlige forretningsmæssige virksomhed, hvormed agentreglen ikke vil finde anvendelse. Det bør hertil ligeledes henses, at websites ikke i sig selv kan falde under agentreglen, idet et website ikke anses som en person i henhold til definitionen i modeloverenskomstens artikel 3. Når digitale virksomheder er til stede i kildelandet gennem et varelager, og virksomheden får stillet medarbejdere til rådighed, vil disse medarbejdere kunne medføre fast driftssted efter agentreglen, ifald disse medarbejdere udfører arbejde i form af at deltage i den indledende indkøbsproces og udarbejde lister over potentielle leverandører. Dog vil disse medarbejdere ej kunne opfylde agentreglen efter modeloverenskomsten 2014, idet der i denne udgave stilles krav om, at der skal foreligge en fuldmagt til at indgå kontrakter, førend bestemmelsen finder anvendelse.

Sammenfatning

Ovenstående tydeliggør at graden af digitalisering hos den enkelte virksomhed har betydning i forhold til beskatningsretten i kildelandet. Digitale virksomheder, der er til stede i kildelandet gennem varelagre, kan i højere grad medføre fast driftssted end højt digitaliserede virksomheder, der udelukkende er digitalt til stede i kildelandet, ved at deres data hostes på servere. Definitionen af fast driftssted i modeloverenskomstens artikel 5 omfatter således ikke enhver digital virksomhed. Dette medfører, at en stat ikke i ethvert tilfælde vil opnå beskatningsretten til en indtægt, der ellers er genereret i denne stat, hvilket alt andet lige må medføre en skattemæssig problemstilling.

BEPS 2.0

OECD har for at adressere disse skattemæssige problematikker udviklet initiativer, herunder BEPS 2.0 søjle 1 og søjle 2. Søjle 2 indebærer, at multinationale koncerner vil pålægges en ekstra skat i de tilfælde, hvor den gennemsnitlige skattesats er under 15%. På baggrund af søjle 2 er minimumsbeskatningsdirektivet udarbejdet, og dette er implementeret i Danmark ved MBL, hvormed der eksisterer en minimumsbeskatning på 15% af store, multinationale koncerner. Imidlertid synes den store skattemæssige udfordring i relation til muligheden for beskatning af digitale virksomheder i kildelandet at vedrøre kravet om en fysisk tilstedeværelse. Søjle 1, herunder Amount A, sigter mod at tildele beskatningsretten til de jurisdiktioner, hvor aktiviteter og den økonomiske værdiskabelse finder sted. Hertil kræves en betydelig skattemæssig tilknytning til den jurisdiktion, der som kildeland skal tildeles beskatningsretten til en indkomst oppebåret i dette kildeland. Dette må medføre, at digitale aktiviteter i højere grad vil være genstand for beskatning, uanset virksomheden alene har en digital tilstedeværelse.

Digitale virksomheder beskattes således ikke i ethvert tilfælde i den stat, hvor de skaber økonomisk værdi. Det forudsættes, at der kan statueres fast driftssted i kildelandet, før dette land kan tildeles beskatningsretten til en indkomst oppebåret i landet. Fast driftsstedsvurderingen følger modeloverenskomstens artikel 5, hvorefter særligt kravet om en fysisk tilstedeværelse udfordrer beskatningen af digitale virksomheder. Denne fysiske tilstedeværelse sigter søjle 1 at gøre op med, og det synes derfor interessant at følge en eventuel nærmere implementering af søjle 1, Amount A, i relation til muligheden for beskatning af digitale virksomheder i kildelandet.

Litteraturliste

Bøger

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

Evald, Jens: *Juridisk teori, metode og videnskab*, 3. udgave, Djøf Forlag, 2024

Laursen, Anders Nørgaard, *Fast Driftssted*, 1. udgave, Jurist- og Økonomiforbundets Forlag, 2011

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

Tvarnø, Christina D; Nielsen Ruth: *Retskilder og retsteorier*, 6. udgave, Jurist- og Økonomiforbundets Forlag, 2021

Winther-Sørensen, Niels: *Beskatning af international erhvervsindkomst. Indkomstopgørelsen for et fast driftssted*, 1. udgave, Thomsen Gadjura, 2000

Love, betænkninger, vejledninger, rapporter medvidere

Love

Minimumsbeskatningsdirektivet: Rådets direktiv (EU) 2022/2523 af 14. december 2022 om sikring af en global minimumsskattesats for multinationale koncerner og store nationale koncerner i Unionen

Lovbekendtgørelse nr. 149, af 10. april, 1922, Lov om Indkomst- og Formueskat til Staten, statsskatteloven

Lovbekendtgørelse nr. 1535, Minimumsbeskatningsloven

Lovbekendtgørelse nr. 279, af 13. marts 2025, Selskabsskatteloven

L 5 Forslag til Lov om en ekstraskat for visse koncernenheder (minimumsbeskatningsloven)

Organisation for Economic Co-operation and Development – Udgivelser

OECD's Modeloverenskomst af 1922 til overenskomst til undgåelse af dobbeltbeskatning for så vidt angår indkomst- og formueskatter, version 2014 med kommentar

OECD's Modeloverenskomst af 1922 til overenskomst til undgåelse af dobbeltbeskatning for så vidt angår indkomst- og formueskatter, version 2017 med kommentar

Rapporter og analyser

Europa Kommissionen (2014). *Commission Expert Group on Taxation of the Digital Economy*.

https://taxation-customs.ec.europa.eu/system/files/2016-09/report_digital_economy.pdf

Europa Kommissionen (2021). *Proposal for a Council Directive on ensuring a global minimum level of taxation for multinational groups in the Union*

<https://eur-lex.europa.eu/legal-content/EN/TXT/HTML/?uri=CELEX:52021PC0823>

Europa Kommissionen (2024). *Forslag til Rådets Direktiv om ændring af direktiv 2011/16/EU om administrativt samarbejde på beskatningsområdet*

[https://www.eu.dk/samling/20241/kommissionsforslag/KOM\(2024\)0497/forslag/2081374/2944769.pdf](https://www.eu.dk/samling/20241/kommissionsforslag/KOM(2024)0497/forslag/2081374/2944769.pdf)

Dansk Erhverv: *Det digitale økonomiske fodaftryk*, analyse nr. 30, d.7. maj 2019

<https://www.danskerhverv.dk/siteassets/mediafolder/dokumenter/01-analyser/analysenotater-2019/30.-det-digitale-okonomiske-fodaftryk.pdf>

OECD (2013), *Action Plan on Base Erosion and Profit Shifting*, OECD Publishing, Paris, <https://doi.org/10.1787/9789264202719-en>.

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 (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 (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/content/dam/oecd/en/topics/policy-issues/cross-border-and-international-tax/multilateral-convention-to-implement-amount-a-of-pillar-one.pdf>

OECD (2020). *A roadmap toward a common framework for measuring the digital economy*, OECD Publishing

<https://www.itu.int/en/ITU-D/Statistics/Documents/publications/OECDRoadmapDigitalEconomy2020.pdf>

OECD (2020), *Tax Challenges Arising from Digitalisation – Economic Impact Assessment: Inclusive Framework on BEPS*, OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project, OECD Publishing, Paris, <https://doi.org/10.1787/0e3cc2d4-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>.

Mitchell, J. (2021), “Digital supply-use tables: Making digital transformation more visible in economic statistics”, *OECD Going Digital Toolkit Notes*, No. 8, OECD Publishing, Paris, <https://doi.org/10.1787/91cbdd10-en>.

Praksis

SKAT-meddelelser (SKM)

SKM2015.369.SR
SKM2016.188.SR
SKM2019.647.SR
SKM2020.277.SR
SKM2020.390.SR
SKM2022.119.SR
SKM2022.395.SR
SKM2025.124.SR

SKM2019.334.VLR

Tidsskrift for Skatter og Afgifter (TfS)

TfS 1994.24 LR

TfS 1987.50 LSR
TfS 1998.556 LSR

TfS 1996.532 H

Den Europæiske Unions Domstol

Dom af 28/1 1986, C-270/83, *Avoir Fiscal*.
Dom af 12/5 1998, C-336/96, *Gilly*

Hjemmesider

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

Det Europæiske Råd. *Digital beskatning*.
https://www.consilium.europa.eu/da/policies/digital-taxation/?utm_source=chatgpt.com

Europa Kommissionen (2024). *En ny æra for selskabsbeskatning i EU træder i kraft i dag*.

https://ec.europa.eu/commission/presscorner/detail/da/ip_23_6712

Folketinget, Europaudvalget (2016). *EU-note om OECDs BEPS-handleplan mod aggressiv skatteplanlægning.*

<https://www.eu.dk/samling/20151/almde/EUU/eu-note/53/1647137.pdf>

OECD Pillars. *The Under-Taxed Payments Rule.*

<https://oecdpillars.com/pillar-tab/the-under-taxed-payments-rule/>

Skat. *C.K Global minimumsskat for store koncerner – C.K.1 Introduktion*

<https://info.skat.dk/data.aspx?oid=69326>

Skat. *Den generelle fortolkningsregel.*

<https://info.skat.dk/data.aspx?oid=2061373>

Skat. *Hovedregel om fast forretningssted.*

<https://info.skat.dk/data.aspx?oid=2061350>

Skatteministeriet (2023). *Minimumsskat for multinationale koncerner behandles nu i Folketinget.*

<https://skm.dk/aktuelt/presse-nyheder/pressemeddelelser/minimumsskat-for-multinationale-koncerner-behandles-nu-i-folketinget>

Skatteministeriet (2023). *Nyt direktiv om global bund for selskabsskat vedtaget i EU.*

<https://skm.dk/aktuelt/presse-nyheder/nyheder/nyt-direktiv-om-global-bund-for-selskabsskat-vedtaget-i-eu>

Tax.dk (2009). *E.A.1.1 SL § 4 Indkomstbegrebet*

https://www.tax.dk/lv-2009-2/lve/E_A_1_1.htm

The White House (2025). *The Organization for Economic Co-operation and Development (OECD) Global Tax Deal (Global Tax Deal)*

https://www.whitehouse.gov/presidential-actions/2025/01/the-organization-for-economic-co-operation-and-development-oecd-global-tax-deal-global-tax-deal/?utm_source=chatgpt.com

Ordoptælling

Statistik:

Sider	60
Ord	19.204
Tegn (uden mellemrum)	116.478
Tegn (med mellemrum)	135.779
Afsnit	197
Linjer	1.742

☐ Medtag fodnoter og slutnoter

Luk