

FAST DRIFTSSTED I EN DIGITAL ØKONOMI

*EN ANALYSE AF OECD'S MODELOVERENSKOMST ARTIKEL
5 OG AMOUNT A UNDER PILLAR ONE*



Anders Bjerre Sørensen & Laura Sjælland Søgaard Nielsen

KANDIDATAFHANDLING | AALBORG UNIVERSITET

Vejleder: Susi Hjorth Bærentzen

Dato: 13. maj 2026



AALBORG UNIVERSITY
DENMARK

Titelblad

Dansk titel:	Fast driftssted i en digital økonomi - en analyse af OECD's modeloverenskomst artikel 5 og Amount A under Pillar One	
Engelsk titel:	Permanent Establishment in a Digital Economy - an Analysis of Article 5 of the OECD Model Tax Convention and Amount A of Pillar One	
Fagmodul:	Kandidatafhandling	
ECTS:	30 ECTS	
Fagområde:	International skatteret	
Uddannelse:	Erhvervsøkonomi-jura Cand.merc.jur	
Forfattere:	Anders Bjerre Sørensen	Studienummer: 20214580
	Laura Sjølland Søgaard Nielsen	Studienummer: 20214581
Vejleder:	Susi Hjorth Bærentzen	
Sideantal:	69 sider	
Antal anslag:	167.457	
Afleveringsdato:	13. maj 2026	

Abstract

For more than half a century, source-state taxation of business profits has largely been anchored in local physical or representative presence through the permanent establishment threshold. This thesis examines how the digitalization of the economy challenges the legal foundation of the permanent establishment concept and the tax challenges arising from this development.

The analysis finds that digitalization has contributed to the emergence of business models that rely heavily on intangible assets rather than physical assets. These business models allow multinational enterprises to conduct cross-border activities and derive revenues from market jurisdictions without maintaining a local physical presence there. This challenges existing nexus rules, which have traditionally linked source-state taxing rights to local physical or representative presence.

The thesis analyses the permanent establishment definition in Article 5 of the OECD Model Tax Convention, including the fixed place of business test and the dependent agent rule. The analysis is supplemented by Danish binding rulings from the Danish Tax Council, which show that servers or other computer equipment can only constitute a permanent establishment if they are at the disposal of the enterprise. Mere use of digital infrastructure is therefore generally insufficient.

The thesis further examines the historical background of physical presence as the primary nexus criterion for business enterprises through the League of Nations' "*Report on Double Taxation*" from 1923. The report introduced the doctrine of "*economic allegiance*", according to which taxing rights should be allocated on the basis of the taxpayer's economic interests in each jurisdiction. For business enterprises, the report generally assigned the strongest taxing claim to the source state, as income generation was closely linked to local means of production. The permanent establishment threshold can be understood as a continuation of these principles, as it links source-state taxation to local economic activity traditionally identified through physical assets or representative presence.

The thesis analyses the *France vs. Google* case, which illustrates the difficulties of applying the traditional permanent establishment threshold to digital business models. The analysis concludes that Article 5 may be insufficient to address digital business models, as multinational enterprises may have significant economic market presence in a jurisdiction without the physical footprint

traditionally required to trigger source-state taxing rights. This challenge has led to international initiatives such as Amount A of Pillar One, which seeks to establish a new taxing right for market jurisdictions over a share of residual profit of the largest and most profitable multinational enterprises, using revenues and market nexus rather than physical presence as the basis for allocation.

The thesis concludes that digitalization has created significant challenges for the current permanent establishment threshold. Amount A seeks to address these challenges by recognizing market nexus as a separate basis for allocating taxing rights. However, even if implemented, the Multilateral Convention to Implement Amount A of Pillar One would not replace the permanent establishment threshold, but would function as a targeted supplement for the largest and most profitable multinational enterprises. As the MLC has not yet entered into force, its practical significance will depend on whether sufficient international support can be achieved. Until then, multinational enterprises may continue to derive revenues from market jurisdictions without necessarily establishing a traditional permanent establishment there.

Indhold

Abstract.....	2
Forkortelser.....	6
1. Indledning	7
2. Problemfelt.....	9
3. Afgrænsning.....	10
4. Metode	12
4.1. Den retsdogmatiske metode.....	12
4.2. Retskildegundlaget	12
4.3. Nationale retskilder.....	13
4.4. OECD's fortolkningsbidrag herunder dobbeltbeskatningsoverenskomster og OECD's modeloverenskomst 14	
4.5. Amount A og ikke-ikrafttrådt internationalt materiale	16
4.6. Retshistorisk element.....	16
5. Den digitale økonomi	17
5.1. Addressing the Tax Challenges of the Digital Economy	17
5.2. Digitale virksomheder	18
5.2.1. Karakteristika for digitale virksomheder.....	18
5.3. Digitale forretningsmodeller.....	21
5.4. Brede skattepolitiske udfordringer medført af den digitale økonomi	22
5.5. Delkonklusion: Den digitale økonomi	24
6. Fast Driftssted	24
6.1. Interne danske skatteregler og hjemmel til beskatning	24
6.2. Fast driftsstedsbegrebet i artikel 5 i OECD's modeloverenskomst	26
6.2.1. Det primære driftsstedskriterium	26
6.2.1.1. Forretningssted	26
6.2.1.2. Fast forretningssted	28
6.2.1.3. Afgrænsningen af erhvervmæssig virksomhed	30
6.2.1.4. Virksomheden skal helt eller delvist udøves gennem det faste forretningssted	30
6.2.2. Positivliste	31
6.2.3. Negativ begrebsfastlæggelse	31
6.2.4. Antifragmenteringsreglen	32
6.2.5. Det sekundære driftsstedskriterium.....	34
6.3. Fast driftsstedsbegrebet i den digitale økonomi.....	37
6.4. Retspraksis for digitale faste driftssteder	39
6.4.3. Gældende retstilstand for digitale virksomheder.....	43
6.5. Delkonklusion: Fast driftssted	44
7. Det historiske grundlag for fysisk tilstedeværelse som fordelingskriterium	45
7.1. Report on Double Taxation (1923).....	45
7.1.1. Doktrinen om "economic allegiance"	46
7.1.2. Fast ejendom (Immoveables)	49

7.1.3.	Erhvervsvirksomheder (Business Enterprises).....	50
7.1.4.	Rapportens sammenfatning af økonomisk tilhørsforhold	52
7.2.	Delkonklusion: rapportens indflydelse på fast driftsstedsbegrebet	54
8.	France vs. Google.....	55
8.1.	Afgørelsen	55
8.1.1.	Faktum	56
8.1.2.	De franske skattemyndigheders to hovedargumenter.....	57
8.1.3.	Rettens vurdering	58
8.1.4.	Resultat	61
8.2.	Delkonklusion: fast driftsstedsbegrebets begrænsninger over for digitale forretningsmodeller	62
9.	Amount A under Pillar One	63
9.1.	Indledning.....	63
9.2.	Anvendelsesområde – Artikel 3.....	64
9.3.	Nexus – Artikel 8.....	66
9.4.	Revenue sourcing – Artikel 6, Artikel 7 og Bilag D.....	68
9.4.1.	Artikel 6: generelle regler og pålidelige metoder.....	68
9.4.2.	Artikel 7: kategorier af “Adjusted Revenues”.....	70
9.4.3.	Bilag D: identificering af en pålidelig metode	72
9.5.	Allokering af Amount A-profit – Artikel 5.....	74
9.6.	Case: anvendelse af Amount A på Tech Inc.	78
9.6.1.	Anvendelsesområde	79
9.6.2.	Revenue sourcing	79
9.6.3.	Nexus	80
9.6.4.	Beregning af Amount A-profit.....	81
9.6.5.	Allokering af Amount A-profit	82
9.6.6.	MDSH-justering.....	82
9.6.7.	Endelig Amount A-tildeling.....	84
9.7.	Delkonklusion: Amount A som markedsbaseret nexus	85
10.	Diskussion	86
10.1.	Amount A: videreudvikling eller brud med “economic allegiance”?	86
10.2.	Amount A: praktisk anvendelighed og administrativ byrde	89
11.	Konklusion	90
12.	Litteraturliste	94

Forkortelser

BEPS	Base Erosion and Profit Shifting
DBO	Dobbeltbeskatningsoverenskomst
Grundloven	Lov 1953-06-05 nr. 169 Danmarks Riges Grundlov
Kommentarer	Kommentarerne til OECD's Modeloverenskomst, medmindre andet eksplicit er nævnt
LL	Ligningsloven
LSR	Afgørelse afsagt af Landskatteretten
MLC	Multilateral Convention to Implement Amount A of Pillar One
MLI	Den Multilaterale konvention til gennemførelse af tiltag i dobbeltbeskatningsoverenskomster til forhindring af skatteudhuling og overskudsflytning
Modeloverenskomst	OECD's Modeloverenskomst
OECD	Organization for Economic Co-operation and Development
SEL	Selskabsskatteloven
SKM	Skatteministerets offentliggørelse af domme, afgørelser mm.
SL	Statsskatteloven
TfS	Tidsskrift for Skatter og Afgifter
VLR	Afgørelse afsagt af Vestre Landsret

1. Indledning

Det internationale skattesystem står i dag over for en historisk udfordring, da de grundlæggende principper for beskatning i høj grad er formet af en virkelighed, der hører til det forrige århundrede. I takt med den stigende digitalisering og globalisering, har dette lagt et betydeligt pres på de eksisterende regelsæt vedrørende beskatning af multinationale koncerner.¹ Dette har medført væsentlige ændringer i økonomien og skabt en række skattemæssige udfordringer. I BEPS Action 1-rapporten fra 2015 fremhævede OECD/G20, at økonomien i stigende grad var ved at blive digitaliseret, og at det derfor ville blive vanskeligt at afgrænse den digitale økonomi fra resten af økonomien. Fremskridt inden for informations- og kommunikationsteknologi har gjort det muligt for virksomheder at operere i væsentligt større skala og over længere afstande end tidligere muligt.² Dette rejser spørgsmålet om, hvorvidt de nuværende nexus-regler, der i vidt omfang er knyttet til fysisk tilstedeværelse, fortsat er egnede i en digitaliseret økonomi.³

De traditionelle regler om fordeling af international beskatningskompetence kommer blandt andet til udtryk i OECD's modeloverenskomst, som danner grundlag for en stor del af verdens dobbeltbeskatningsoverenskomster.⁴ Efter modeloverenskomstens artikel 7 beskattes fortjeneste ved forretningsmæssig virksomhed som udgangspunkt i foretagendets bopælsstat, medmindre foretagendet udøver erhvervsvirksomhed i kildestaten gennem et der beliggende fast driftssted.⁵ Fast driftsstedsbegrebet i artikel 5 knytter dermed kildestatens beskatningsret til lokal fysisk eller personel tilstedeværelse gennem enten et fast forretningssted eller en afhængig agent.⁶

Spørgsmålet om fast driftsstedsbegrebets anvendelse på digitale forretningsmodeller er blandt andet blevet aktualiseret i internationale afgørelser som France vs. Google, hvor de franske skattemyndigheder forsøgte at statuere et fast driftssted i Frankrig.⁷

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

² OECD, *Addressing the Tax Challenges of the Digital Economy, Action 1 - 2015 Final Report*, 2015, pkt. 364.

³ OECD, *Addressing the Tax Challenges of the Digital Economy, Action 1 - 2015 Final Report*, 2015, pkt. 378.

⁴ OECD, *Model Tax Convention on Income and on Capital*, 2017.

⁵ OECD, *Model Tax Convention on Income and on Capital*, 2017, art. 7.

⁶ OECD, *Model Tax Convention on Income and on Capital*, 2017, art. 5.

⁷ Tribunal administratif de Paris, *Société Google Ireland Limited*, 12. juli 2017, N° 1505113/1-1, N° 1505126/1-1, N° 1505147/1-1, N° 1505165/1-1, N° 1505178/1-1.

I 2021 offentliggjorde OECD/G20 Inclusive Framework “*Statement on a Two-Pillar Solution to Address the Tax Challenges Arising from the Digitalisation of the Economy*”, som beskrev en global løsningsmodel baseret på to søjler, Pillar One og Pillar Two.⁸ Denne afhandling fokuserer på Amount A under Pillar One, som har til formål at etablere en ny beskatningsret for markedsjurisdiktioner over en andel af de største og mest profitable multinationale koncerners residualprofit. Amount A er særlig relevant, fordi regelsættet søger at etablere en beskatningsret uden at anvende fysisk tilstedeværelse som betingelse herfor.⁹

På denne baggrund undersøger afhandlingen, hvordan den digitale økonomi udfordrer det traditionelle fast driftsstedsbegreb, og hvilke skattemæssige udfordringer opstår som følge heraf.

⁸ OECD, *Statement on a Two-Pillar Solution to Address the Tax Challenges Arising from the Digitalisation of the Economy*, 2021.

⁹ OECD, *Multilateral Convention to Implement Amount A of Pillar One*, 2023.

2. Problemfelt

Kildestatsbeskatning af erhvervsindkomst har i mere end et halvt århundrede i vidt omfang været knyttet til lokal fysisk eller personel tilstedeværelse gennem fast driftsstedsbegrebet.

Digitaliseringen har imidlertid muliggjort grænseoverskridende økonomisk aktivitet uden fysisk substans, hvilket udfordrer det traditionelle fast driftsstedsbegreb i OECD's modeloverenskomst artikel 5. Internationale tiltag som Amount A under Pillar One forsøger at adressere denne problemstilling ved at introducere et supplerende markedsbaseret nexus-kriterium for de største og mest profitable multinationale koncerner.

Dette udmøntes i følgende problemformulering:

Hvordan udfordrer den digitale økonomi det retlige fundament for fast driftssted, og hvilke skattemæssige udfordringer opstår som følge heraf?

3. Afgrænsning

For at sikre en dybdegående og fyldestgørende behandling af afhandlingens problemstilling er undersøgelsesfeltet blevet nøje defineret. Nedenstående afgrænsning har til formål at klarlægge afhandlingens fokus og de grundlæggende forudsætninger for konklusionerne.

Den juridiske analyse tager afsæt i samspillet mellem de interne danske regler og de internationale standarder i OECD's modeloverenskomst. Da fokus er rettet mod de udfordringer som digitaliseringen medfører for beskatning af selskaber, er afhandlingen begrænset til kun at omfatte juridiske personer. Der afgrænses således fra beskatning af fysiske personernes erhvervsvirksomhed med fast driftssted i Danmark, jf. KSL § 2, stk. 1, nr. 4. Selvom fast driftssted kan statueres for både fysiske og juridiske personer, vurderes de digitale forretningsmodeller primært at aktualisere problemstillinger for multinationale selskaber. Hertil afgrænses definitionen af de digitale forretningsmodeller til, at benytte OECD's definition heraf som beskrives nærmere i senere afsnit.

EU-skatte retten udgør den tredje dimension i den internationale skatteret og er dermed en del af retskilde grundlaget.¹⁰ Denne dimension vil ikke blive behandlet nærmere i afhandlingen, idet afhandlingens analyseramme afgrænses til at omhandle de internationale skatteretlige problemstillinger, som udspringer af OECD's modeloverenskomst fast driftsstedsbegreb i forbindelse med anvendelsen på digitale virksomheder, hvorfor EU-rettens selvstændige bidrag til retskildematerialet falder uden for afhandlingens genstandsfelt.

Afhandlingen fokuserer på 2017-versionen af OECD's modeloverenskomst med dertilhørende kommentarer.¹¹ Modeloverenskomstens definition af fast driftssted er fast antaget, at være en væsentlig fortolkningsramme i dansk skatteret, hvortil modeloverenskomsten også danner grundlag for de fleste dobbeltbeskatningsoverenskomster.¹² De enkelte DBO'er, som Danmark har indgået, vil ikke være genstand for særskilt analyse. Dette gælder uanset, at de konkrete overenskomster kan indeholde varierende definitioner af fast driftsstedsbegrebet, idet fokus rettes mod de generelle

¹⁰ Aage Michelsen et. al., *International skatteret*, 2017, kap. 1, s. 31-32.

¹¹ OECD, *Model Tax Convention on Income and on Capital*, 2017.

¹² Peter K. Schmidt et. al., *International skatteret - i et dansk perspektiv*, 2024, s. 25.

principper i OECD's modeloverenskomst.

I forbindelse med modeloverenskomstens artikel 5, er der foretaget en yderligere afgrænsning vedrørende entreprisreglen i artikel 5, stk. 3. Da digitale forretningsmodeller ofte er baseret på immaterielle aktiver og sjældent forudsætter bygge- eller anlægsarbejde af en varighed, der aktiverer denne bestemmelse, vurderes denne ikke relevant for besvarelsen af afhandlingens problemformulering.

Afhandlingen inddrager Bruins et al.'s "*Report on Double Taxation*" fra 1923 for at belyse det historiske og teoretiske grundlag for fordelingen af international beskatningskompetence, navnlig doktrinen om "*economic allegiance*".¹³ Rapportens øvrige dele, herunder om konsekvenserne ved dobbeltbeskatning og afhjælpning heraf, behandles ikke selvstændigt, da disse ligger udenfor afhandlingens fokus på fast driftssted og fysisk tilstedeværelse som grundlag for nexus.

Afgørelsen af *France vs. Google* inddrages udelukkende for at illustrere vanskelighederne ved at anvende fast driftsstedsbegrebet på digitale forretningsmodeller.¹⁴ Afhandlingen foretager således ikke en generel analyse af fransk skatteret, men anvender alene afgørelserne til at belyse problematikken ved, at digitale virksomheder kan have stor markedstilstedeværelse uden at der etableres nexus efter det traditionelle fast driftsstedsbegreb. Dertil inddrages den franske "*Digital Services Tax*" (DST) alene som efterfølgende kontekst, hvorfor DST'er ikke behandles som et selvstændigt analyseobjekt.

I relation til OECD/G20 Inclusive Frameworks "*Two-Pillar Solution*" afgrænses afhandlingen til Amount A under Pillar One. Amount A er central for undersøgelsen af, hvordan beskatningsretten kan omfordeles i en digitaliseret økonomi uden krav om fysisk tilstedeværelse. Amount B, Pillar Two og Pillar One's regler om skattevished behandles derfor ikke selvstændigt, men omtales kun i det omfang det er nødvendigt for at placere Amount A i en overordnet kontekst.¹⁵

¹³ Bruins et al., *Report on Double Taxation*, 1923.

¹⁴ Tribunal administratif de Paris, *Société Google Ireland Limited*, 12. juli 2017, N° 1505113/1-1, N° 1505126/1-1, N° 1505147/1-1, N° 1505165/1-1, N° 1505178/1-1.

¹⁵ OECD, *Statement on a Two-Pillar Solution to Address the Tax Challenges Arising from the Digitalisation of the Economy*, 2021.

Endelig afgrænses der fra en selvstændig analyse af transfer pricing-reglerne, armslængdeprincippet, EU-retlige problemstillinger og indirekte skatter.

4. Metode

Nærværende kapitel redegør for de metodiske overvejelser, som danner fundamentet for afhandlingens udarbejdelse. Kapitlet fokuserer på den valgte tilgang, samt det anvendte kildemateriale, der udgør rammerne for besvarelsen af afhandlingens problemstilling.

4.1. Den retsdogmatiske metode

Afhandlingen tager afsæt i den retsdogmatiske metode, hvis formål er at fastlægge og beskrive gældende ret (de lege lata).¹⁶ Metoden indebærer en systematisk analyse og fortolkning af retskilder med henblik på, at præcisere retsreglernes indhold og rækkevidde. Ved at anvende den retsdogmatiske metode søges der svar på, hvorledes de eksisterende regler om fast driftssted, skal forstås og anvendes på digitale virksomheder. Anvendelsen af den retsdogmatiske metode gør det derfor muligt at undersøge hvilke udfordringer, der opstår ved anvendelse af de nuværende kriterier for fast driftssted på digitale virksomheder.

4.2. Retskildegrundlaget

For at opnå en valid retsvidenskabelig analyse inddrages retskilder, som vægtes i overensstemmelse med retskildehierarkiet. Idet afhandlingen tager afsæt i international skatteret, er retskilderne baseret på tre dimensioner, den nationale skatteret, dobbeltbeskatningsoverenskomsterne og EU-skatteretten.¹⁷ Som nævnt i afgrænsningen i afsnit 3, behandles EU-skatteretten ikke nærmere i denne afhandling, da dette ligger uden for undersøgelsesfeltet.

¹⁶ Carsten Munk-Hansen, *Retsvidenskabsteori*, 2022, s. 221.

¹⁷ Aage Michelsen et. al., *International skatteret*, 2017, kap. 1, s. 31-32.

4.3. Nationale retskilder

International skatteret forudsætter en intern hjemmel i national lovgivning, da det er denne, som giver staten ret til at beskatte. I Danmark eksisterer der et retskildehierarki, hvor grundloven rangerer øverst.¹⁸ I overensstemmelse med grundlovens § 43 kan skattepligt kun statuere, såfremt der er hjemmel i lov. Den “*gyldne regel*” i dansk skatteret fastslår, at Danmark kun kan udnytte en beskatningsret tildelt i en dobbeltbeskatningsoverenskomst, hvis der samtidigt findes en korresponderende hjemmel i den interne lovgivning.¹⁹

Under grundloven i retskildehierarkiet findes almindelig lovgivning, hvorefter bekendtgørelser følger.²⁰ Det er væsentligt at bemærke, at definitionen af et fast driftssted i dag er implementeret i den interne skatteret jf. SEL § 2, stk. 2-5. Selvom definitionen læner sig op ad modeloverenskomstens art. 5, er det denne interne bestemmelse der udgør den egentlige hjemmel til beskatning af faste driftssteder i Danmark.

For at belyse den aktuelle retstilstand inddrages administrativ praksis, herunder bindende svar fra Skatterådet. Dette tjener som et supplement til analysen og bidrager til en dybere forståelse af, hvordan reglerne om fast driftssted anvendes på digitale virksomheder i praksis. Ligeledes anvendes juridisk litteratur. Det skal understreges, at litteraturen ikke i sig selv udgør en selvstændig retskilde, men bidrager med væsentlige fortolkningsbidrag af de skatteretlige problemstillinger.²¹

¹⁸ Peter Blume, *Retssystemet og juridisk metode*, 2020, s. 198 og 204.

¹⁹ Niels Winther Sørensen, *Beskatning af international erhvervsindkomst*, 2000, s. 47.

²⁰ Carsten Munk Hansen, *Retsvidenskabsteori*, 2022, s. 302-303.

²¹ Peter Blume, *Retssystemet og juridisk metode*, 2020, s. 192-193.

4.4. OECD's fortolkningsbidrag herunder

dobbeltbeskatningsoverenskomster og OECD's modeloverenskomst

Den anden dimension i den internationale skatteret udgøres af dobbeltbeskatningsoverenskomsterne (Herefter DBO).²² En DBO er en folkeretlig bilateral traktat indgået mellem to eller flere stater med det primære formål, at fordele beskatningskompetencen og dermed eliminere dobbeltbeskatning.²³ En DBO vil aldrig i sig selv udgøre hjemmel til beskatning, denne kan alene bekræfte eller begrænse den hjemmel som allerede er statueret i den nationale lovgivning.²⁴

Eftersom størstedelen af de bilaterale overenskomster som Danmark har indgået, bygger på OECD's modeloverenskomst, fungerer modeloverenskomsten og de dertilhørende kommentarer som en central kilde til forståelsen af DBO'ernes indhold. Det er dog i denne forbindelse vigtigt at pointere at hverken modeloverenskomsten eller de dertilhørende kommentarer i sig selv besidder status som en folkeretlig bindende traktat.²⁵ Der eksisterer således ikke en formel folkeretlig forpligtelse til at fortolke intern dansk ret i overensstemmelse med OECD's modeloverenskomst.²⁶ På trods af dette er det almindeligt anerkendt i både international teori og skattepraksis, at modeloverenskomsten og de dertilhørende kommentarer skal tillægges væsentlig betydning ved fortolkning af de konkrete dobbeltbeskatningsoverenskomster.²⁷

De grundlæggende principper i modeloverenskomsten artikel 5 for fast driftssted er inkorporeret i den interne danske lovgivning, jf. SEL §2, stk. 1, litra a og §8, stk. 2 samt LL §§ 33 og 33D. Hertil er det fast antaget at fast driftsstedets definitionen i den danske skatteret, skal fortolkes i overensstemmelse med definitionen, som er beskrevet i modeloverenskomsten og de dertilhørende kommentarer.²⁸ Denne fortolkningsramme kan i mange tilfælde retfærdiggøres gennem de almindelige retskilder, herunder navnlig lovforarbejderne, hvor det ofte eksplicit er anført, at man

²² Peter K. Schmidt et. al., *International skatteret - i et dansk perspektiv*, 2024, s. 19-20.

²³ Niels Winther Sørensen, *Beskatning af international erhvervsindkomst*, 2000, s. 39-40.

²⁴ Aage Michelsen et. al., *International skatteret*, 2017, kap. 3, s. 68 samt Niels Winther Sørensen, *Beskatning af international erhvervsindkomst*, 2000, s. 47.

²⁵ Niels Winther Sørensen, *Beskatning af international erhvervsindkomst*, 2000, s. 74.

²⁶ Niels Winther Sørensen, *Beskatning af international erhvervsindkomst*, 2000, s. 302.

²⁷ Niels Winther Sørensen, *Beskatning af international erhvervsindkomst*, 2000, s. 74 samt Jane Bolander et. al., *Lærebog om indkomstskat*, s. 1221.

²⁸ Anders Nørgaard Laursen, *Fast driftssted*, 2011, s. 51-52.

har tilstræbt en overensstemmelse med OECD's anbefalinger.²⁹

I 2017 gennemføres en større revidering af OECD's modeloverenskomst. Afhandlingen inddrager i særlig grad de ændringer, som blev introduceret med 2017-revideringen af modeloverenskomsten. Disse ændringer medførte en væsentlig justering af ordlyden i artikel 5, stk. 4-6, hvilket har direkte betydning for beskatningsretten og vurderingen af det digitale fast driftssted.³⁰ For at muliggøre en hurtig implementering af disse ændringer i eksisterende DBO'er, uden individuelle genforhandlinger, anvendes Den Multilaterale Konvention (herefter MLI'en). Da Danmark har tiltrådt MLI'en, er det muligt at opdatere gældende DBO'er i overensstemmelse med de nye standarder i 2017-versionen af OECD's modeloverenskomst, såfremt begge traktatparter har tiltrådt de relevante bestemmelser og ikke har taget forbehold.³¹³²

Med afsæt i de ovenstående metodiske overvejelser tager afhandlingens analyse udgangspunkt i 2017-udgaven af OECD's modeloverenskomst og de dertilhørende kommentarer. Valget af netop denne version er begrundet i, at 2017-revideringen repræsenterer den seneste internationale konsensus og indeholder præciseringerne af artikel 5, som er blevet introduceret i kølvandet af BEPS-projektet.³³

Som et supplerende element til den retsdogmatiske analyse inddrages udvalgt international retspraksis, herunder specifikt den franske sag vedrørende Google Ireland Limited mod de franske skattemyndigheder. Selvom afgørelser fra fremmede jurisdiktioner ikke har direkte præjudiciel virkning i dansk ret, tillægges afgørelserne betydning som et væsentligt illustrativt bidrag til at belyse vanskelighederne ved, at anvende fast driftsstedsbegrebet på digitale forretningsmodeller.

²⁹ Niels Winther Sørensen, *Beskatning af international erhvervsindkomst*, 2000, s. 302-303.

³⁰ OECD, *Preventing the Artificial Avoidance of Permanent Establishment Status, Action 7 - 2015 Final Report*, 2015, s.16-27.

³¹jf. Lov nr. 2224 af 29/12/2020 - Lov om anvendelse af multilateral konvention til gennemførelse af tiltag i dobbeltbeskatningsoverenskomster til forhindring af skatteudhuling og overskudsflytning, § 1

³²OECD, *Explanatory Statement to the Multilateral Convention to Implement Tax Treaty related measures to prevent Base Erosion and Profit Shifting*, 2016. samt Jane Bolander et al., *Lærebog om indkomstskat*, 2025, s. 1240-1241

³³Anbefalingerne fra BEPS Action 7 blev formelt inkorporeret i OECD's modeloverenskomst ved 2017-opdateringen jf. OECD (2017), *Model Tax Convention on Income and on Capital*, introduction pkt. 11.2 (s. 11), og for Danmarks vedkommende implementeret via det multilaterale instrument (MLI) art. 12-15 (s.19-23), jf. i øvrigt bekendtgørelse nr. 327 af 30/03/2019 "Lov om anvendelse af multilateral konvention til gennemførelse af tiltag i dobbeltbeskatningsoverenskomster til forhindring af skatteudhuling og overskudsflytning".

4.5. Amount A og ikke-ikrafttrådt internationalt materiale

Afhandlingens analyse af Amount A under Pillar One tager udgangspunkt i offentliggjort OECD-materiale, herunder “*Multilateral Convention to Implement Amount A of Pillar One*” (herefter MLC’en) og tilhørende Explanatory Statement.³⁴ Eftersom MLC’en endnu ikke er trådt i kraft, behandles Amount A ikke som gældende ret. Analysen er derfor retsdogmatisk inspireret og søger at beskrive og fortolke regelsættets formål, indhold og systematik med henblik på at sammenholde Amount A med det traditionelle fast driftsstedsbegreb.

Som led i analysen opstilles desuden en fiktiv case om “*Tech Inc.*” som et illustrativt redskab til at demonstrere anvendelsen af Amount A, herunder tekniske regler om anvendelsesområde, nexus, “*revenue sourcing*” og profitallokering. Casen anvendes udelukkende til at tydeliggøre regelsættets praktiske anvendelse og udgør derfor ikke en økonomisk konsekvensanalyse.

4.6. Retshistorisk element

Afhandlingen indeholder ydermere et retshistorisk element, idet Bruins et al.’s “*Report on Double Taxation*” fra 1923 inddrages for at belyse det historiske og teoretiske grundlag bag doktrinen om “*economic allegiance*” og den senere vægtning af fysisk tilstedeværelse i international skatteret.³⁵ Rapporten analyseres ikke som gældende ret, men som et historisk fortolkningsbidrag til at forstå, hvorfor fysisk tilstedeværelse har haft central betydning for kildestatens beskatningsret.³⁶

³⁴ OECD, *Multilateral Convention to Implement Amount A of Pillar One*, 2023.

³⁵ Bruins et al., *Report on Double Taxation*, 1923.

³⁶ Carsten Munk Hansen, *Retsvidenskabsteori*, 2022, s. 74.

5. Den digitale økonomi

I nærværende afsnit fokuseres der på den digitale økonomi, herunder de digitale virksomheder og forretningsmodeller, med henblik på i senere afsnit at undersøge, hvordan reglerne om fast driftssted i henhold til modeloverenskomstens artikel 5, anvendes på digitale forretningsmodeller. Det findes derfor nødvendigt at analysere de digitale virksomheder, samt forretningsmodellerne for nærmere at klarlægge på hvilke punkter disse adskiller sig fra de mere traditionelle forretningsmodeller.

5.1. Addressing the Tax Challenges of the Digital Economy

I 2015 udgav OECD rapporten "*Addressing the Tax Challenges of the Digital Economy, Action 1 – 2015 Final Report*", der havde til formål at adressere de skattemæssige udfordringer, som digitaliseringen fører med sig.

Politiske ledere, medierne og civilsamfundet har udvist stigende bekymringer om skatteplanlægning af multinationale virksomheder (MNE'er), der udnytter huller i samspillet mellem forskellige skattesystemer til kunstigt at reducere deres skattepligtige indkomst eller flytte overskud til jurisdiktioner med lav beskatning, hvori der udføres meget lidt eller slet ingen økonomisk aktivitet. Som svar på disse bekymringer og foranlediget af G20 landene har OECD udgivet "*Action Plan on Base Erosion and Profit Shifting*" (BEPS Action Plan) i juli 2013, der identificerer 15 "*actions*", der skal adressere BEPS på en omfattende måde. BEPS Action Plan hæfter sig ved, at udbredelsen af den digitale økonomi udgør en udfordring for international beskatning. Den digitale økonomi er karakteriseret af høj afhængighed af immaterielle aktiver, massiv anvendelse af data, udbredt anvendelse af flersidede forretningsmodeller, udnyttelse af netværkseffekter, og vanskelighederne ved at bestemme, i hvilken jurisdiktion værdiskabelsen sker. Disse karakteristika giver anledning til at genoverveje, hvordan virksomheder i den digitale økonomi skaber værdi og genererer overskud, samt hvordan den digitale økonomi forholder sig til koncepterne om kilde og domicil og karakterisering af indkomst. På samme tid er det faktum, at nye forretningsmodeller resulterer i en omfordeling af virksomhedens kernefunktioner, og som konsekvens deraf, en omfordeling af beskatningsrettigheder, hvilket fører til lavere beskatning, ikke i sig selv en indikation på mangler i det eksisterende system. Det er derfor vigtigt at undersøge, hvordan virksomheder i den digitale

økonomi skaber værdi og genererer overskud for at bestemme, hvorvidt og i hvilket omfang det er nødvendigt at tilpasse de nuværende regler for at tage højde for specifikke karakteristika i den pågældende branche og for at forhindre BEPS.³⁷

Action 1 har til formål at identificere de primære udfordringer, som den digitale økonomi udgør for anvendelse af eksisterende internationale skatteregler, og udvikle forskellige muligheder for at adressere disse udfordringer. De problemer, som undersøges, er bl.a. virksomheders evne til at have en væsentlig digital tilstedeværelse i et andet lands økonomi uden at være skattepligtig pga. manglende nexus under nuværende internationale regler. Herudover undersøges tilskrivningen af værdi, skabt fra generering af omsættelig lokationsrelevant data via digitale produkter og tjenesteydelser, samt hvordan indkomst fra helt nye forretningsmodeller skal karakteriseres. Ved et møde i Sankt Petersborg i september 2013 udtrykte G20-lederne deres fulde støtte til BEPS-handlingsplanen og udgav en erklæring, der understregede vigtigheden af, at alle skatteydere betaler deres rimelige andel, og at skatteundgåelse, skadelig praksis og aggressiv skatteplanlægning bekæmpes. Overskud bør beskattes, hvor den økonomiske aktivitet udføres og hvor værdien skabes.³⁸

5.2. Digitale virksomheder

5.2.1. Karakteristika for digitale virksomheder

OECD udgav i 2018 en rapport, *Tax Challenges Arising from Digitalisation - Interim Report*, vedrørende, hvilke skattemæssige udfordringer den stigende digitalisering medfører. I rapporten identificeres tre væsentlige karaktertræk, som kendetegner digitale virksomheder.³⁹

“Cross-jurisdictional scale without mass”

Det indledende kriterium vedrører virksomhedernes evne til at ekspandere globalt uafhængigt af geografiske barrierer.⁴⁰ Ved at udnytte fjernteknologi, kan digitale aktører i dag, opnå en væsentlig økonomisk tilstedeværelse i de internationale markeder, uden at det nødvendiggør en tilsvarende

³⁷ OECD, *Addressing the Tax Challenges of the Digital Economy, Action 1 - 2015 Final Report*, 2015, pkt. 1-2.

³⁸ OECD, *Addressing the Tax Challenges of the Digital Economy, Action 1 - 2015 Final Report*, 2015, pkt. 3-4.

³⁹ OECD, *Tax Challenges Arising from Digitalisation - Interim Report*, 2018, s. 24, pkt. 33-35.

⁴⁰ OECD, *Tax Challenges Arising from Digitalisation - Interim Report*, 2018, s. 51, pkt. 131.

etablering af fysiske faciliteter eller lokalt personale.⁴¹

Hvor traditionelle, ikke-digitaliserede erhverv ofte er begrænset af nødvendigheden af fysisk tilstedeværelse for at kunne servicere et lokalt marked, muliggør digitaliseringen, at de digitale virksomheder kan operere udelukkende via virtuelle kanaler. Der er her tale om en tiltagende “*de-materialisation*” (af-materialisering) af de digitale virksomheder, hvilket betyder at selv mindre aktører eller virksomheder, hvis tidligere marked var rent nationale, nu kan opnå globalt fodfæste, eksempelvis gennem cloud-baserede løsninger.⁴²

Selvom digitaliseringen fungerer som den primære drivkraft for denne udvikling, påpeger OECD, at virksomheders evne til at opnå en øget økonomisk tilstedeværelse uden fysisk substans også er et udtryk for en bredere globaliseringstendens, som ikke udelukkende er begrænset til de digitale virksomheder.⁴³

“Reliance on intangible assets, including IP”

Det andet kriterium omhandler afhængigheden af immaterielle aktiver og IP-rettigheder. Afhængigheden af disse aktiver og rettigheder kan henføres til, at moderne digitale forretningsmodeller er bygget op omkring brugen af algoritmer samt softwareløsninger.⁴⁴

En analyse fra World Intellectual Property Organisation (WIPO) viser en markant vækst i efterspørgslen på IP-rettigheder. Disse er på tværs af kategorier, som f.eks. patenter og varemærker, mere end fordoblet i perioden fra 2004 til 2016.⁴⁵ OECD påpeger i denne sammenhæng, at konventionelle regnskabsmetoder ofte undervurderer den reelle betydning af de immaterielle aktiver og IP, som dækker over alt fra computerstyret information til økonomiske kompetencer.⁴⁶

“Data and user participation and their synergies with IP”

⁴¹ OEDC, *Tax Challenges Arising from Digitalisation - Interim Report*, 2018, s. 51, pkt. 132.

⁴² OEDC, *Tax Challenges Arising from Digitalisation - Interim Report*, 2018, s. 51, pkt. 133.

⁴³ OEDC, *Tax Challenges Arising from Digitalisation - Interim Report*, 2018, s.52, pkt. 134.

⁴⁴ OEDC, *Tax Challenges Arising from Digitalisation - Interim Report*, 2018, s. 24, pkt. 34.

⁴⁵ OEDC, *Tax Challenges Arising from Digitalisation - Interim Report*, 2018, s.52, pkt. 136.

⁴⁶ OEDC, *Tax Challenges Arising from Digitalisation - Interim Report*, 2018, s.52, pkt. 137.

Det tredje kriterium omhandler udnyttelse af data og brugernes aktive eller passive deltagelse. Hvor virksomheder historisk har analyseret interne salgstal, har digitaliseringen betydet, at eksterne brugerdata nu fungerer som en ressource for optimering af produkter og tjenesteydelser.⁴⁷

Værdien af data opstår ikke isoleret, men gennem en proces, som OECD beskriver som en sammenhængende værdicyklus.⁴⁸ Den indledende fase omhandler genereringen af information ("*Data origination*") via en bred vifte af digitale data. Dette omfatter ikke kun online transaktioner og digital kommunikation, men også data genereret gennem f.eks. adfærdsregistrering via cookies.⁴⁹

Dette efterfølges af en fase, som indebærer en systematisk indsamling, hvilket resulterer i en lagring af omfattende datamængder ("*Big data*"). OECD pointerer hertil, at hvor selve genereringen af information ofte er knyttet til en specifik jurisdiktion, besidder digitale databaser en stor grad af mobilitet. For at generere økonomisk værdi er det nødvendigt med en efterfølgende analyse og fortolkning af data ("*Data analytics*"). Selve bearbejdningen af disse informationer er kendetegnet ved at være uafhængig af fysiske grænser. Dette muliggør, at der ikke behøves en menneskelig indgriben i kildestaten, idet opgaven kan centraliseres i en anden jurisdiktion.⁵⁰

Den efterfølgende fase omhandler etableringen af et vidensgrundlag ("*Knowledge base*"). Igennem værdicyklussen og analytiske aktiviteter oparbejdes der en viden, som udgør virksomhedens økonomiske værdi. OECD opstiller hertil et eksempel, hvor en aktør inden for e-handel, benytter kundeoplysninger, til at optimere deres markedsføring, samt differentiere prissætningen.⁵¹ Den sidste fase i værdicyklussen omhandler selve den databaserede beslutningstagning ("*Data-driven decision making*"). Her transformeres den indsamlede viden til konkrete, informerede beslutningsprocesser.⁵²

⁴⁷ OEDC, *Tax Challenges Arising from Digitalisation - Interim Report*, 2018, s. 53, pkt. 142.

⁴⁸ OEDC, *Tax Challenges Arising from Digitalisation - Interim Report*, 2018, s. 53-54, pkt. 139 og 143.

⁴⁹ OEDC, *Tax Challenges Arising from Digitalisation - Interim Report*, 2018, s. 53-54, pkt. 142.

⁵⁰ OEDC, *Tax Challenges Arising from Digitalisation - Interim Report*, 2018, s. 53-54, pkt. 142.

⁵¹ OEDC, *Tax Challenges Arising from Digitalisation - Interim Report*, 2018, s. 53-54, pkt. 142.

⁵² OEDC, *Tax Challenges Arising from Digitalisation - Interim Report*, 2018, s. 30-31, pkt. 142.

5.3. Digitale forretningsmodeller

Hvor de generelle karakteristika beskriver den digitale økonomi's fundament, fokuserer OECD's analyse af forretningsmodellerne på, hvordan værdiskabelsen konkret udmønter sig. OECD opstiller fire hovedgrupper af forretningsmodeller:

- *“Multi-sided platforms”*
- *“Resellers”*
- *“Vertically integrated firms”*
- *“Input suppliers”*⁵³

En væsentlig pointe i rapporten er, at disse forretningsmodeller skal betragtes som forretningslinjer snarere end en beskrivelse af virksomhederne som helhed. Digitale koncerner opererer ofte med flere parallelle forretningsmodeller, f.eks. agerer Amazon både som reseller af egne varer, men også som en multi-sided platform via deres marketplace.⁵⁴

Multi-sided platforms-modellen muliggør transaktioner og handel mellem slutbrugerne, mens kontrolrettighederne og det juridiske ansvar i overvejende grad forbliver hos leverandøren. Det er i denne model brugernes tilknytning til platformen, som er central for værdien.⁵⁵

I Reseller-modellen opkøber virksomhederne varer samt de tilhørende rettigheder fra leverandører med henblik på videresalg. Her er det forhandleren, som fastsætter priserne og påtager sig ansvaret overfor køberen.⁵⁶

Vertically integrated firms-modellen er kendetegnet ved, at virksomhederne ejer deres egne leverandører. Dette gør det muligt for virksomhederne at udøve fuld kontrol over samtlige elementer i værdikæden internt.⁵⁷

⁵³ OECD, *Tax Challenges Arising from Digitalisation - Interim Report*, 2018, s. 30-31, pkt. 58.

⁵⁴ OECD, *Tax Challenges Arising from Digitalisation - Interim Report*, 2018, s. 30, pkt. 58.

⁵⁵ OECD, *Tax Challenges Arising from Digitalisation - Interim Report*, 2018, s. 30 pkt. 58.

⁵⁶ OECD, *Tax Challenges Arising from Digitalisation - Interim Report*, 2018, s. 30 pkt. 58.

⁵⁷ OECD, *Tax Challenges Arising from Digitalisation - Interim Report*, 2018, s. 30 pkt. 58.

Den sidste model, Input suppliers, omfatter virksomheder eller personer, som leverer mellemliggende input, som indgår i andre virksomheders produktionsprocesser.⁵⁸

Valget af forretningsmodel er ofte en strategisk beslutning, drevet af ønsket om at optimere stordriftsfordele eller minimere økonomiske risici. Mange virksomheder starter ofte som rene platforme for at opnå skaleringsfordele, men udvikler sig over tid til hybride strukturer. Dette ses f.eks., når en streamingtjeneste som Netflix bevæger sig fra udelukkende at være forhandler af andres indhold til også at integrere deres egne filmproduktioner.⁵⁹

Analysen af de fire hovedmodeller af forretningsmodeller tydeliggør en forskel i virksomhedernes behov. Hvor traditionelt funderede virksomheder fortsat er afhængige af en fysisk infrastruktur, som f.eks. varelagre eller lokale distribution faciliteter, har digitaliseringen muliggjort tilstedeværelsen af virksomheder, som ikke har en fysisk tilstedeværelse i kildestaten.⁶⁰

Hvor de multi-sided platforms og input leverandører må betragtes som direkte fænomener af digitaliseringen, repræsenterer resellers samt vertikalt integrerede virksomheder mere konventionelle forretningsmodeller, som har eksisteret længe før digitaliseringen og internettets udbredelse fandt sted.⁶¹ Denne forskel har stor betydning for, hvordan virksomhederne udvikler sig over tid. Ofte lanceres en virksomhed som en multisided platform, hvorefter den gradvist transformeres til en mere kompleks hybridmodel, i takt med at nye forretningsområder integreres.⁶²

5.4. Brede skattepolitiske udfordringer medført af den digitale økonomi

Den digitale økonomi skaber bredere skattemæssige udfordringer vedrørende især nexus (skattemæssig tilknytning), data og karakterisering med henblik på direkte beskatning. Disse udfordringer giver anledning til spørgsmål om, hvorvidt den nuværende internationale skatterammes evne til at håndtere de ændringer, som den digitale økonomi medfører, samt sikre, at overskud beskattes i den jurisdiktion, hvor økonomiske aktivitet befinder sig, og hvor værdien skabes. Udfordringerne relaterer sig primært til allokeringen af beskatningsrettigheder mellem

⁵⁸ OECD, *Tax Challenges Arising from Digitalisation - Interim Report*, 2018, s. 30 pkt. 58.

⁵⁹ OECD, *Tax Challenges Arising from Digitalisation - Interim Report*, 2018, s. 31-32, pkt. 61.

⁶⁰ OECD, *Tax Challenges Arising from Digitalisation - Interim Report*, 2018, s. 30-31 pkt. 58-60.

⁶¹ OECD, *Tax Challenges Arising from Digitalisation - Interim Report*, 2018, s. 31 pkt. 60.

⁶² OECD, *Tax Challenges Arising from Digitalisation - Interim Report*, 2018, s. 31-32, pkt. 61.

forskellige jurisdiktioner og stiller spørgsmål vedrørende det paradigme, der bruges til at bestemme, hvor økonomiske aktiviteter udføres og hvor værdien skabes for skatteformål, hvilket baseres på en analyse af virksomhedens funktioner, aktiver og risici.⁶³

Den kontinuerlig stigning i potentialet for digitale teknologier og reducerede behov for fysisk tilstedeværelse i en jurisdiktion, kombineret med den stigende rolle af netværkseffekter, sætter spørgsmålstegn ved, hvorvidt nexus-regler der beror på fysisk tilstedeværelse fortsat, er hensigtsmæssige. OECD påpeger, at antallet af virksomheder, der driver virksomhed og udfører transaktioner over internettet, er steget dramatisk over det sidste årti. I 2014 var salget inden for B2C (business to consumer) e-handel estimeret til at overstige USD 1,4 billioner, hvilket svarede til en stigning på næsten 20% fra 2013.⁶⁴ I henhold til Forbes, så ses der ingen tegn på, at trenden er aftagende, og eksperter forventer, at det totale marked for e-handel vil stige til USD 7,9 billioner i 2027.⁶⁵

Den passende fordeling af skattepligtig indkomst mellem lokationer, hvor økonomisk aktivitet finder sted og værdi skabes, er ikke altid klart i den digitale økonomi. Dette gør sig især gældende i tilfælde, hvor brugere og kunder bliver en vigtig del af værdikæden, f.eks. i relation til flersidede forretningsmodeller og deleøkonomien. Væksten inden for sofistikering af informationsteknologi har muliggjort, at virksomheder i den digitale økonomi kan indsamle og anvende data i et hidtil uset omfang. Dette giver anledning til spørgsmål om, hvordan værdiskabelse fra generering af data via digitale produkter og tjenesteydelser skal henføres. Herunder opstår spørgsmål om, hvorvidt fjernindsamling af data skal medføre nexus, om ejerskab samt om hvordan en person eller enheds levering af data i en transaktion skal karakteriseres, f.eks. som en gratis levering af en vare, en byttehandel eller på anden vis. Udviklingen af nye digitale produkter og måder at levere tjenesteydelser skaber usikkerhed i forhold til en korrekt karakterisering af betalinger under nuværende regler i konteksten af nye forretningsmodeller, herunder især cloud computing.

⁶³ OECD, *Addressing the Tax Challenges of the Digital Economy, Action 1 - 2015 Final Report*, 2015, pkt. 376.

⁶⁴ OECD, *Addressing the Tax Challenges of the Digital Economy, Action 1 - 2015 Final Report*, 2015, pkt. 378.

⁶⁵ Kristy Snyder, *35 Top E-Commerce Statistics*, 2026.

5.5. Delkonklusion: Den digitale økonomi

Analysen af den digitale økonomi og de dertilhørende forretningsmodeller viser, at der er sket en væsentlig udvidelse i multinationale virksomheders mulighed for at operere på tværs af landegrænser. Det største problem er det faktum, at virksomheder i dag kan være massivt til stede i et land rent økonomisk, uden at have nogle materielle aktiver til stede, hvilket OECD betegner som “*Cross-jurisdictional scale without mass*”. De digitale virksomheder og forretningsmodeller er kendetegnet ved en stor afhængighed af immaterielle aktiver frem for materielle aktiver. Dette muliggør, at multinationale koncerner kan opnå en omfattende markedstilstedeværelse og generere betydelige overskud i en kildestat uden at etablere den fysiske substans.

6. Fast Driftssted

6.1. Interne danske skatteregler og hjemmel til beskatning

For at forstå hvordan internationale standarder integreres i det danske skattesystem, er det nødvendigt først at fastlægge fundament for den danske beskatningsret.

Dansk beskatningsret hviler på et fundamentalt legalitetsprincip, som er beskrevet i GRL § 43, 1. led, som fastslår, at ingen skat kan pålægges uden udtrykkelig hjemmel i lov. I en international kontekst fører dette til anvendelsen af den såkaldte “*gyldne regel*”. Reglen fastslår, at Danmark kun kan udnytte en beskatningsret tildelt i en dobbeltbeskatningsoverenskomst (DBO), hvis der samtidigt eksisterer en korresponderende hjemmel i den interne danske lovgivning.⁶⁶

Skattepligten i Danmark afgøres overordnet af skatteyderens tilknytning til landet, hvor der i selskabsskatteloven sondres mellem fuld og begrænset skattepligt. Fuld skattepligt påhviler selskaber, der er hjemmehørende i Danmark, jf. SEL § 1, stk. 1. Det afgørende tilknytningskriterium er her selskabets domicil (registreret hjemsted eller ledelses sæde). Ved fuld

⁶⁶ Aage Michelsen et. al., *International skatteret*, 2017, kap. 3, s. 68 samt Niels Winther Sørensen, *Beskatning af international erhvervsindkomst*, 2000, s. 47.

skattepligt finder globalindkomstprincippet anvendelse jf. SL § 4.⁶⁷ Dette princip indebærer, at selskabet beskattes af sin samlede indkomst uanset *“hvad enten de hidrører her fra landet eller ikke”*⁶⁸. For selskaber og fonde mv. blev der ved lov nr. 425 af 6. juni 2005 indført et territorialbeskatningsprincip for indtægter fra faste driftssteder jf. SEL § 8, stk. 2.⁶⁹

For udenlandske selskaber aktualiseres beskatningsretten gennem reglerne om begrænsede skattepligt, jf. SEL § 2, stk. 1, litra a. I SEL § 2, stk. 1, litra a står det beskrevet, at skattepligten omfatter selskaber og foreninger mv. *“[...] der har hjemsted i udlandet, for så vidt de udøver et erhverv med fast driftssted her i landet.”*. En betingelse for at kunne beskatte selskabets erhvervsindkomst er, at der skal eksistere et fast driftssted. Hertil er det vigtigt at påpege, at selve statueringen af et fast driftssted beror på en grundlæggende forudsætning om, at der udøves en erhvervs-mæssig virksomhed. Rækkevidden af dette begreb er defineret i SEL § 2, stk. 6.⁷⁰ Den begrænsede skattepligt forudsætter dog, at selskabet reelt har sit hjemsted i udlandet. Hvis selskabets ledelse derimod har sit sæde her i Danmark, vil selskabet i stedet kunne blive omfattet af reglerne om ubegrænset skattepligt i henhold til SEL § 1, stk. 6.⁷¹

Anvendelsen af kriteriet om fast driftssted nødvendiggør en sondring mellem selskabets subjektive og objektive skattepligt. Mens den subjektive skattepligt vedrører selve spørgsmålet om, hvorvidt virksomhedens aktiviteter i Danmark statuerer et fast driftssted, omhandler den objektive skattepligt selve indkomstopgørelsen og allokeringen af overskud til dette faste driftssted, jf. SEL § 2, stk. 2 og § 8, stk. 6.⁷²

Idet Selskabsskatteloven ikke indeholder en udtømmende definition af begrebet fast driftssted, har dansk retspraksis samt teorien historisk søgt mod internationale standarder. Det er i dag fast antaget, at det internretlige begreb som udgangspunkt skal fortolkes i overensstemmelse med artikel 5 i

⁶⁷ Aage Michelsen et al., *International skatteret*, 2017, kap. 5 s. 127.

⁶⁸ SL § 4, stk. 1., 4. pkt.

⁶⁹ Aage Michelsen et al., *International skatteret*, 2017, kap. 5 s. 127.

⁷⁰ Jane Bolander et al., *Lærebog om indkomstskat*, 2025, s. 908.

⁷¹ Jane Bolander et al., *Lærebog om indkomstskat*, 2025, s. 907.

⁷² Aage Michelsen et al., *International skatteret*, 2017, kap. 11, s. 354.

OECD's modeloverenskomst med tilhørende kommentarer jf. bl.a. Tfs 1996, 532 H og cirk. nr. 135 af 4. november 1988 pkt. 12 og cirk. nr. 136 af 7. november 1988 pkt. 15.⁷³

I det følgende afsnit gennemgås de enkelte betingelser i artikel 5 i OECD's modeloverenskomst, som danner fundament for, hvornår en udenlandsk virksomhed kan anses for at statuere et fast driftssted.

6.2. Fast driftsstedsbegrebet i artikel 5 i OECD's modeloverenskomst

Beskatningskompetencen i kildestaten reguleres i OECD's modeloverenskomst artikel 5, som opstiller betingelserne for statuering af et fast driftssted. Der skelnes mellem det primære driftsstedskriterium, som beskrives i modeloverenskomstens artikel 5, stk. 1-2, samt det sekundære driftsstedskriterium, jf. OECD's modeloverenskomst artikel 5, stk. 5 og 6. Hertil kommer den negative afgrænsning i artikel 5, stk. 4.⁷⁴ I de nedenstående afsnit vil dette blive gennemgået nærmere.

6.2.1. Det primære driftsstedskriterium

For at der kan statueres et fast driftssted i en kontraherende stat, skal tre kumulative betingelser være opfyldt i henhold til modeloverenskomstens artikel 5, stk. 1. Indledningsvist kræver det, at der er etableret et forretningssted. Den anden betingelse beror på, at forretningsstedet skal være fast. Den tredje betingelse består i en forudsætning om, at foretagendets erhvervsmæssige virksomhed helt eller delvist udøves gennem det faste forretningssted.⁷⁵ De følgende afsnit herunder indeholder en beskrivelse af hver af disse tre betingelser med henblik på at fastlægge deres videre indhold og rækkevidde.

6.2.1.1. Forretningssted

Som nævnt ovenfor beror den første betingelse for statuering af et fast driftssted på eksistensen af et forretningssted. Begrebet forretningssted omfatter enhver form for lokaler, faciliteter eller installationer, som benyttes til udøvelse af foretagendes virksomhed. Det er i den forbindelse uden

⁷³ Peter K. Schmidt et al., *International skatteret i dansk perspektiv*, 2024, s. 61-62 samt Aage Michelsen et al., *International skatteret*, 201, kap. 11, s. 354.

⁷⁴ Anders Nørgaard Laursen, *Fast driftssted*, 2011, s. 59-60.

⁷⁵ OECD, *Model Tax Convention on Income and on Capital - Condensed Version*, 2017, s. 117, pkt. 6.

retlig betydning, om disse faciliteter anvendes eksklusivt til forretningsmæssige formål, eller om de også tjener andre funktioner.⁷⁶

Det er ikke en forudsætning, at foretagendet ejer eller lejer det pågældende forretningssted i civilretlig forstand. Det afgørende er derimod, om det foretagende har en faktisk rådighed over et vist areal eller installation.⁷⁷ Denne forudsætning er af OECD beskrevet som begrebet "*at it's disposal*", og beror på en konkret vurdering af, om foretagendet har en faktisk rådighed over stedet. Dog opstår der ofte afgrænsningsproblemer, når forretningsstedet er af atypisk karakter. Da selve definitionen af et forretningssted fortolkes udvidende, forudsætter det ikke nødvendigvis, at der forefindes faste lokaler som kontorer, fabrikker eller butikslokaler.⁷⁸ Vurderingen skal foretages i lyset af tilstedeværelsens omfang, samt de specifikke aktiviteter, foretagendet udfører på stedet. Hvor et foretagende har eksklusiv retlig rådighed over et sted, der udelukkende anvendes til dets egen erhvervsudøvelse, er betingelsen utvivlsomt opfyldt. Det samme gør sig gældende, hvis foretagendet over en længere periode har tilladelse til at benytte en specifik lokalitet, der ejes af et andet foretagende.⁷⁹

I forbindelse med præciseringen af grænsen mellem tilstedeværelse og rådighed opstiller OECD nogle eksempler til at belyse dette. Et eksempel omhandler en sælger, der regelmæssigt besøger en kunde, hertil afholder sælgeren og kunden møder i kundens egne mødelokaler. I denne situation kan lokalerne ikke betragtes som værende til sælgerens disposition, og kan deraf ikke anses for at være et forretningssted, hvorfra virksomhedens aktiviteter udøves.⁸⁰ Modsat ses det, hvis en medarbejder over en længere periode får stillet et kontor til rådighed i et andet selskabs hovedkvarter f.eks. i et nyerhvervet datterselskab, for at varetage moderselskabets interesser, vil dette udgøre et fast driftssted for arbejdsgiveren, såfremt kravet om varighed af aktiviteten er opfyldt (kravet om varighed gennemgås i senere afsnit 6.2.3.2).⁸¹

⁷⁶ OECD, *Model Tax Convention on Income and on Capital - Condensed Version*, 2017, s. 118, pkt. 10.

⁷⁷ OECD, *Model Tax Convention on Income and on Capital - Condensed Version*, 2017, s. 118, pkt. 10.

⁷⁸ Aage Michelsen et al., *International skatteret*, 2017, kap. 11, s. 357.

⁷⁹ OECD, *Model Tax Convention on Income and on Capital - Condensed Version*, 2017, s. 118-119, pkt 12.

⁸⁰ OECD, *Model Tax Convention on Income and on Capital - Condensed Version*, 2017, s. 119, pkt 14.

⁸¹ OECD, *Model Tax Convention on Income and on Capital - Condensed Version*, 2017, s. 119, pkt 15.

6.2.1.2. Fast forretningssted

I forlængelse af betingelsen om etablering af et forretningssted i medfør af OECD's artikel 5, stk. 1, er det ligeledes en betingelse, at forretningsstedet skal være fast. Vurderingen af, hvorvidt et forretningssted er fast, beror på to kumulative betingelser. Disse består i, at der skal være tale om en kommerciel og geografisk sammenhæng, og dernæst skal aktiviteten besidde en vis varighed.⁸² Disse to betingelser gennemgås nærmere i afsnittene herunder.

6.2.1.2.1. Kommerciel og geografisk tilknytning

For at et forretningssted kan karakteriseres som "*fast*", kræves det, at forretningsstedet har den fornødne tilknytning, også kaldet nexus, til en specifikt geografisk lokalitet i kildestaten.⁸³ Hertil er det vigtigt at pointere, at der ikke er et krav om, at inventar eller udstyr skal være fastmonteret til selve matriklen, men derimod, at aktiviteten udspiller sig inden for en afgrænset lokalitet.⁸⁴

Udfordringer opstår navnlig, når en virksomheds natur medfører, at aktiviteterne flyttes mellem forskellige positioner. I afgørelsen TfS 1987, 50 LSR fokuserede Landsskatteretten på kravet om fast geografisk tilknytning. Her blev et britisk dykkerfirma anset for ikke at statuere et fast driftssted i Danmark, idet deres aktiviteter i Nordsøen flyttede sig løbende.

Anvendelsen af udstyret på skiftende borerigge betød, at der manglende den fornødne faste geografiske tilknytning for at kunne statuere et fast forretningssted.⁸⁵

For at forstå, om et forretningssted har den nødvendige geografiske fasthed, undersøger man, om aktiviteterne kan knyttes til en bestemt lokalitet, der udgør en sammenhængende kommerciel og geografisk enhed. Dette bliver i OECD's kommentarer belyst gennem et eksempel med en rådgiver, der varetager undervisningsforløb for en bank. Hvis rådgiveren skifter kontor inden for den samme filial, anses arbejdet for at foregå på det samme forretningssted. I dette tilfælde eksisterer der en tilstrækkelig geografisk tilknytning, hvorimod hvis arbejdet spredes over flere filialer, vil der ikke være tale om en fast geografisk tilknytning.⁸⁶ Hertil er den kommercielle sammenhæng i eksemplet sikret, da der arbejdes på ét specifikt projekt for én kunde, navnlig banken. Den geografiske

⁸² OECD, *Model Tax Convention on Income and on Capital - Condensed Version*, 2017, s. 121, pkt 21-22.

⁸³ Aage Michelsen et al., *International skatteret*, 2017, s. 358.

⁸⁴ OECD, *Model Tax Convention on Income and on Capital - Condensed Version*, 2017, s. 121, pkt. 21.

⁸⁵ Aage Michelsen et al., *International skatteret*, 2017, s. 358.

⁸⁶ OECD, *Model Tax Convention on Income and on Capital - Condensed Version*, 2017, s. 121-122, pkt. 25.

betingelse er dog kun opfyldt, så længe aktiviteterne holdes inden for den enkelte filial. Skrifter rådgiveren afdelinger i f.eks. Aalborg, Århus og København, vil der mangle den geografiske helhed. Det er vigtigt at påpege at dette ikke betyder, at der ikke kan statuere et fast driftssted, men blot, at vurderingen skal foretages isoleret set for hver lokation frem for samlet.⁸⁷

6.2.1.2.2. Varighed af aktiviteten

For at der kan være tale om et fast forretningssted, jf. artikel 5, stk.1, er det ikke tilstrækkeligt, at der blot foreligger en geografisk og kommerciel tilknytning, forretningsstedet skal også besidde en vis grad af tidsmæssig varighed.⁸⁸ Der findes hverken i modeloverenskomsten eller i de tilhørende kommentarer en entydig definition af, hvornår denne betingelse er opfyldt, men det fremgår af international praksis, at en periode på seks måneder normalt opfylder kravene.⁸⁹ Denne periode på seks måneder fungerer som en tommelfingerregel og beror derfor altid på en konkret vurdering fra sag til sag. F.eks. har Landsskatteretten i afgørelsen TfS 2001,407 LSR fastslået, at en varighed på otte uger, samt en periode på 24 uger fordelt over tre år, ikke var nok til at opfylde betingelsen, og at der dermed ikke bestod et fast driftssted.⁹⁰

Afgørende er det ligeledes, hvornår varigheden starter. Perioden begynder først, når virksomheden faktisk udøver sin forretning gennem det faste forretningssted, og ikke nødvendigvis, når de indledende forberedelser påbegyndes. Dette blev illustreret i TfS 1996,619 LSR, hvor Landsskatteretten fastslog, at projekteringsfasen af et kraftværk ikke talte med i opgørelsen af forretningsstedets varighed. Skattepligten indtræder således først ved den kommercielle ibrugtagning.⁹¹ Perioden løber herefter, indtil forretningsstedet afvikles, eller virksomheden i landet indstilles helt. Midlertidige ophold, såsom ferieafvikling eller kortere driftstop, afbryder ikke perioden, men medregnes heri.⁹²

⁸⁷ Aage Michelsen et al., *International skatteret*, 2017, s. 358-359.

⁸⁸ OECD, *Model Tax Convention on Income and on Capital - Condensed Version*, 2017, s. 122, pkt. 28.

⁸⁹ Aage Michelsen et al., *International skatteret*, 2017, s. 359.

⁹⁰ Aage Michelsen et al., *International skatteret*, 2017, s. 359.

⁹¹ Aage Michelsen et al., *International skatteret*, 2017, s. 360.

⁹² Aage Michelsen et al., *International skatteret*, 2017, s. 361.

6.2.1.3. Afgrænsningen af erhvervmæssig virksomhed

Det er ydermere en betingelse, at der udøves en form for erhvervmæssig virksomhed i kildestaten. I den juridiske litteratur er det diskuteret, hvorvidt begrebet skal tolkes autonomt eller nationalt, dog er den overvejende opfattelse, at definitionen skal findes i kildestatens interne ret (*Lex fori*) jf. modeloverenskomstens artikel 3, stk. 2. I den danske skatteret indebærer dette, at forståelsen af virksomhedsbegrebet i høj grad læner sig op ad SL §§ 4-6.⁹³ Afgørende bliver det, at foretage en sondring vedrørende, hvorvidt der er tale om lønmodtager- eller erhvervsindkomst. Aktiviteten skal have karakter af selvstændig erhvervsvirksomhed, og ikke et ansættelsesforhold. Ydermere sondres der også mellem erhvervmæssig og ikke-erhvervmæssig indkomst.⁹⁴ Til brug for denne vurdering må der søges vejledning i de generelle kriterier for erhvervmæssig virksomhed, som findes i den danske skatteret, herunder bl.a. kriterierne i cirk. nr. 129 af 4. juli 1994 samt højesteretsafgørelsen TfS 1996, 449 H.⁹⁵

6.2.1.4. Virksomheden skal helt eller delvist udøves gennem det faste forretningssted

Den sidste og tredje betingelse beror i, at foretagendets kommercielle aktiviteter enten i sin helhed eller delvist udøves i kildestaten gennem forretningsstedet.⁹⁶ Et foretagende kan udøve sin virksomhed på flere forskellige måder, navnlig gennem underleverandører, personale eller gennem automatiseret udstyr. I OECD's kommentarer fremgår det, at begrebet "*udøvelse*" skal anskues bredt.⁹⁷ Dette indebærer som udgangspunkt, at der er tale om en aktivitet, som varetages af enten foretagendets egne ansatte, eller andre personer i et afhængighedsforhold (personale), der agerer på vegne af virksomheden i kildestaten.⁹⁸ Dette betyder imidlertid ikke, at der stilles et absolut krav om, at personalet skal være fysisk til stede for at opfylde kriteriet.

I tilfælde hvor foretagendet opererer via automatiseret udstyr, kan dette udstyr i sig selv statuere et fast driftssted. I den forbindelse er det afgørende herfor, om virksomheden udøver en egentlig erhvervsaktivitet gennem udstyret, frem for blot at udleje dette. Hvis personalets funktion

⁹³ Aage Michelsen et al., *International skatteret*, 2017, s. 361.

⁹⁴ Aage Michelsen et al., *International skatteret*, 2017, s. 361.

⁹⁵ Aage Michelsen et al., *International skatteret*, 2017, s. 362.

⁹⁶ OECD, *Model Tax Convention on Income and on Capital - Condensed Version*, 2017, s. 117, pkt. 6.

⁹⁷ Aage Michelsen et al., *International skatteret*, 2017, s. 362.

⁹⁸ OECD, *Model Tax Convention on Income and on Capital - Condensed Version*, 2017, s. 117, pkt. 6.

begrænser sig til opsætning, drift, kontrol og vedligeholdelse af udstyret for virksomhedens egen regning, vil betingelsen om virksomhedsudøvelse som udgangspunkt være opfyldt. Dette gælder både hvad enten dette gøres af egne ansatte eller en uafhængig repræsentant.⁹⁹

6.2.2. Positivliste

Hvor modeloverenskomstens artikel 5, stk. 1, fastlægger de generelle og overordnede kriterier for et fast driftssted, fungerer artikel 5, stk. 2, som en positivliste. Listen beskriver en række eksempler på, hvad der typisk konstituerer et fast driftssted og er dermed ikke en udtømmende liste.

Positivlisten omfatter eksempelvis ledelsessteder, filialer samt anlæg til indvinding af naturressourcer, herunder miner, stenbrud og oliebrønde mv.¹⁰⁰

Det er dog væsentligt at nævne, at disse eksempler ikke medfører en automatisk beskatningsret alene i kraft af deres benævnelse, bestemmelsen skal dermed altid fortolkes i sammenhæng med hovedreglen i artikel 5, stk. 1, samt den negative begrebsfastlæggelse i artikel 5, stk. 4.¹⁰¹ Dette fastlægger dermed, at selvom en lokalitet er nævnt i stk. 2, skal de kriterierne om et fast forretningssted fortsat være opfyldt, for at der kan statueres et fast driftssted.¹⁰²

Positivlisten fungerer derfor primært som en eksemplificering af forretningssteder, hvilket i praksis letter bevisbyrden ved at pege på de mest karakteristiske former for fysisk tilstedeværelse. Særligt for ledelsessteder og ressourceudvinding gælder det at disse er fremhævet, da de repræsenterer kernefunktioner eller en væsentlig økonomisk udnyttelse af kildestatens territorium, hvilket dermed retfærdiggør en lokal beskatning.¹⁰³

6.2.3. Negativ begrebsfastlæggelse

Den negative afgrænsning af fast driftssted findes i modeloverenskomstens artikel 5, stk. 4, som specifikt fritager visse aktiviteter fra skattepligt, selvom de øvrige betingelser for statuering af et

⁹⁹ OECD, *Model Tax Convention on Income and on Capital - Condensed Version*, 2017, s. 126, pkt. 41.

¹⁰⁰ OECD, *Model Tax Convention on Income and on Capital - Condensed Version*, 2017, s. 128, pkt. 45, 46 og 47.

¹⁰¹ OECD, *Model Tax Convention on Income and on Capital - Condensed Version*, 2017, s. 128, pkt. 45.

¹⁰² OECD, *Model Tax Convention on Income and on Capital - Condensed Version*, 2017, s. 128, pkt. 48.

¹⁰³ OECD, *Model Tax Convention on Income and on Capital - Condensed Version*, 2017, s. 128, pkt. 46-48.

fast driftssted måtte være opfyldt.¹⁰⁴ Bestemmelsen udgør situationer, hvor der sædvanligvis ikke kan statueres et fast driftssted og er opdelt i 6 dele, litra a-f. Bestemmelsen undtager eksplicit faciliteter, der udelukkende anvendes til funktioner som oplagring og udlevering af varer, samt den bredere generalklausul for aktiviteter, der anses for værende af “forberedende eller hjælpende art”.¹⁰⁵

Hvorvidt en aktivitet er af forberedende eller hjælpende karakter, beror på, om forretningsstedet udgør en væsentlig og betydningsfuld del af foretagendets samlede drift. Et forretningssted, hvis formål er identisk med foretagendets overordnede formål, vil aldrig kunne anses for blot at være af forberedende og hjælpende karakter.¹⁰⁶ Dette gælder, uanset om aktiviteten udøves enkeltvis eller i kombination med andre undtagne aktiviteter, idet artikel 5, stk. 4, litra f, fastslår, at flere undtagne aktiviteter på samme forretningssted ikke i sig selv statuerer et fast driftssted, så længe den samlede aktivitet fortsat holder sig inden for rammerne af forberedende og hjælpende karakter.¹⁰⁷

Hvordan denne sondring udmøntes i dansk sammenhæng, ses blandt andet i afgørelserne SKM2013.217.SR og SKM2011.288.SR, hvor henholdsvis en personlig assistent for en direktør samt opretholdelse af et pauserum til personale blev betragtet som af hjælpende og forberedende karakter uden for driftsstedsbegrebet. Det er ydermere særligt kendetegnende for den danske retspraksis, at der lægges vægt på beslutningskompetencen ved salgsaktiviteter. Manglen på en gyldig fuldmagt hos personalet til at færdiggøre salg medfører i henhold til den danske praksis, at kontorets virke kategoriseres som værende af forberedende eller hjælpende karakter, jf. f.eks. SKM2012.962.SR og SKM2011.834.SR.¹⁰⁸

6.2.4. Antifragmenteringsreglen

For at sikre integriteten af driftsstedsbegrebet blev antifragmenteringsreglen i artikel 5, stk. 4, nr. 1, indført som en modvægt til undtagelsesbestemmelsen i artikel 5, stk. 4, i 2017 revideringen af

¹⁰⁴ Aage Michelsen et al., *International skatteret*, 2017, s. 369.

¹⁰⁵ OECD, *Model Tax Convention on Income and on Capital*, 2017, art. 5, stk. 4, litra e, samt Aage Michelsen et al., *International skatteret*, 2017, s. 369.

¹⁰⁶ OECD, *Model Tax Convention on Income and on Capital - Condensed Version*, 2017, s. 132-133, pkt. 59 samt Aage Michelsen et al., *International skatteret*, 2017, s. 369.

¹⁰⁷ OECD, *Model Tax Convention on Income and on Capital - Condensed Version*, 2017, s. 138, pkt. 73.

¹⁰⁸ Aage Michelsen et al., *International skatteret*, 2017, s. 369-370.

OECD's modeloverenskomst.¹⁰⁹ Formålet med denne bestemmelse er ifølge OECD's kommentarer, at forhindre multinationale koncerner i strategisk at opsplitte sammenhængende forretningsmodeller i mindre enheder eller funktioner for derigennem, at kunne argumentere for, at hver enkelt del isoleret set udgør en hjælpefunktion.¹¹⁰

Bestemmelsen finder anvendelse, når et foretagende eller en gruppe af nært knyttede foretagender opererer fra flere lokaliteter i samme stat, og disse aktiviteter udgør komplementære funktioner i en samlet forretningsdrift. For at bestemmelsen finder anvendelse, skal mindst én af lokaliteterne i kildestaten udgøre et fast driftssted, eller den samlede aktivitet som opstår ved at lægge funktionerne sammen, skal overstige grænsen for, hvad der kan karakteriseres som værende af forberedende og hjælpende karakter.¹¹¹

OECD opstiller i den forbindelse en række eksempler, som illustrerer anvendelsen af antifrakteringsreglen. OECD opstiller et eksempel, hvor en koncern fremstiller apparater, som sælges gennem et datterselskab i kildestaten. Her driver datterselskabet en butik, som udgør et fast driftssted, hvortil moderselskabet opretholder et separat lager i samme stat. Da datterselskabets ansatte afhenter varer på lageret i forbindelse med salg fra butikken, hvortil ejerskabet først overgår ved levering, vil stk. 4, nr.1 finde anvendelse. Betingelserne anses for opfyldt, idet foretagenderne er nært knyttede, hvor moder- og datterselskabet udgør en økonomisk enhed. Dertil foreligger der et eksisterende driftssted, hvortil funktionerne som udføres af foretagendet, er komplementære, idet opbevaringen på lageret og salget i butikken er integrerede dele af den samlede forretningsdrift. Som følge heraf afskæres mulighed for at påberåbe sig undtagelsen for foretagende af hjælpende og forberedende karakter, jf. artikel 5, stk. 4, idet lagerets funktionelle sammenhæng med butikken medfører, at aktiviteterne samlet set må kvalificeres som et skattepligtigt fast driftssted.¹¹²

¹⁰⁹ Anbefalingerne fra BEPS Action 7 blev formelt inkorporeret i OECD's modeloverenskomst ved 2017-opdateringen jf. OECD (2017), Model Tax Convention on Income and on Capital, introduction pkt. 11.2 (s. 11), og for Danmarks vedkommende implementeret via det multilaterale instrument (MLI) art. 12-15 (s.19-23), jf. i øvrigt bekendtgørelse nr. 327 af 30/03/2019 " *Lov om anvendelse af multilateral konvention til gennemførelse af tiltag i dobbeltbeskatningsoverenskomster til forhindring af skatteudhuling og overskudsflytning* ".

¹¹⁰ OECD, *Model Tax Convention on Income and on Capital - Condensed Version*, 2017, s. 139, pkt. 79.

¹¹¹ OECD, *Model Tax Convention on Income and on Capital - Condensed Version*, 2017, s. 139, pkt. 79.

¹¹² OECD, *Model Tax Convention on Income and on Capital - Condensed Version*, 2017, s.140, pkt. 81 - example B.

6.2.5. Det sekundære driftsstedskriterium

I tilfælde hvor et udenlandsk foretagende ikke etablerer et fast driftssted i kildestaten efter de primære kriterier i artikel 5, stk. 1 og 2, kan skattepligt i stedet opstå via det sekundære kriterium i artikel 5, stk. 5, også kendt som agentreglen. Da bestemmelsen finder anvendelse “*uanset bestemmelserne i stk. 1 og 2*”¹¹³, medfører den en udvidelse af det generelle driftsstedsbegreb og dermed en øget adgang til kildebeskatning. Bestemmelsen har karakter af en værnregel, der skal forhindre, at virksomheder undgår beskatning ved strategisk at lade deres forretningsaktiviteter udføres af en repræsentant frem for fra det faste forretningssted.¹¹⁴

Bestemmelsens anvendelsesområde er underlagt en væsentlig afgrænsning. Indledningsvist afgrænses bestemmelsen af undtagelserne i artikel 5, stk. 4, hvilket indebærer, at en agent ikke kan udgøre et fast driftssted, hvis aktiviteterne udelukkende er af forberedende eller hjælpende karakter, eksempelvis hvis personen udelukkende fungerer som en indkøbsagent.¹¹⁵ Dernæst afgrænses bestemmelsen i henhold til ordlyden, ligeledes af artikel 5, stk. 6, hvortil artikel 5, stk. 5 kun finder anvendelse i henhold til stk. 6, såfremt repræsentanten udøver aktiviteter, som falder uden for sin sædvanlige forretningsdrift, eller befinder sig i et afhængighedsforhold til det udenlandske foretagende.¹¹⁶

Kernen i artikel 5, stk. 5 er tilstedeværelsen af en fysisk eller juridisk person, som agerer på vegne af det udenlandske selskab. Det er i denne sammenhæng underordnet, om vedkommende er formelt ansat, samt hvorvidt vedkommende har bopæl eller kontor i kildestaten.¹¹⁷ For at kunne statuere et fast driftssted i henhold til artikel 5, stk. 5 indebærer det, at agenten enten sædvanligvis indgår kontrakter i foretagendets navn eller systematisk indtager en ledende rolle i forhandlingsforløb, som fører til, at selskabet rutinemæssigt accepterer aftaler uden væsentlige ændringer.¹¹⁸ Det præciseres hertil yderligere i kommentarerne, at det ikke er tilstrækkeligt blot at have deltaget i forhandlinger.

¹¹³ OECD, *Model tax convention on income and on capital*, 2017, art. 5, stk. 5 samt Aage Michelsen et al., *International skatteret*, 2017, s. 370.

¹¹⁴ Aage Michelsen et al., *International skatteret*, 2017, s. 370.

¹¹⁵ OECD, *Model Tax Convention on Income and on Capital - Condensed Version*, 2017, s. 141-142, pkt. 85.

¹¹⁶ Aage Michelsen et al., *International skatteret*, 2017, s. 370.

¹¹⁷ OECD, *Model Tax Convention on Income and on Capital - Condensed Version*, 2017, s.141, pkt. 83.

¹¹⁸ Aage Michelsen et al., *International skatteret*, 2017, s. 371.

Det afgørende er derimod, om agentens aktiviteter reelt har været den direkte og udløsende årsag til, at tredjemanden besluttede sig for at indgå kontrakten med foretagendet.¹¹⁹

For at kunne statuere et fast driftssted efter artikel 5, stk. 5, skal tre kumulative betingelser være opfyldt, jf. kommentarens pkt. 84 (egen oversættelse):

- *En person opererer i en kontraherende stat på vegne af en virksomhed*
- *denne person indgår sædvanligvis kontrakter, eller sædvanligvis spiller den afgørende rolle, med henblik på indgåelse af kontrakter som virksomheden efterfølgende rutinemæssigt indgår uden væsentlige ændringer og*
- *Disse kontrakter er enten indgået i virksomhedens navn eller vedrører overdragelse af ejendomsretten til, eller tildeling af retten til at benytte, aktiver tilhørende virksomheden eller som virksomheden har retten til at benytte, aktiver tilhørende virksomheden eller som virksomheden har ret til at benytte, eller vedrører levering af ydelser fra virksomheden.*¹²⁰

Denne vidtgående adgang til kildebeskatning modificeres dog af kravet om, at denne fuldmagt skal udøves “sædvanligvis”. Dette indebærer, at isolerede eller enkeltstående kontrakter, som er indgået af en mellemmand, ikke er tilstrækkelige til at statuere et fast driftssted. Der kræves således en vis frekvens og varighed i repræsentationen.¹²¹ Kravet om frekvens og varighed skal vurderes ud fra de kommercielle realiteter og branchens natur, idet agentens tilstedeværelse skal udgøre en stabil og ikke blot forbigående del af virksomhedens drift.¹²²

6.2.5.1.1. Uafhængighed

Selvom de øvrige betingelser for et fast driftssted jf. artikel 5, stk. 5, måtte være til stede, følger det af artikel 5, stk. 6, at der ikke kan statures et fast driftssted, såfremt den repræsentant der handler på vegne af foretagendet kan karakteriseres som en uafhængig repræsentant. For at være omfattet af denne bestemmelse kræves det, at repræsentanten er en “*mægler, kommissionær eller en anden uafhængig repræsentant*”¹²³, der i den givne situation “*handler inden for rammerne af sin*

¹¹⁹ OECD, *Model Tax Convention on Income and on Capital - Condensed Version*, 2017, s. 145, pkt. 97.

¹²⁰ OECD, *Model Tax Convention on Income and on Capital - Condensed Version*, 2017, s.141, pkt. 84.

¹²¹ Aage Michelsen et al., *International skatteret*, 2017, s. 372.

¹²² OECD, *Model Tax Convention on Income and on Capital - Condensed Version*, 2017, s. 145-146, pkt. 97 og 98.

¹²³ Aage Michelsen et al., *International skatteret*, 2017, s. 372.

*sædvanlige forretningsvirksomhed*¹²⁴. Bestemmelsen fungerer dermed som en undtagelse til artikel 5, stk. 5, idet aktiviteter udført af en uafhængig repræsentant, der agerer inden for rammerne af sin sædvanlige forretningsvirksomhed, ikke medfører skattepligt for det udenlandske foretagende.¹²⁵

Vurderingen af, hvorvidt en repræsentant er uafhængig, beror på en konkret vurdering af det faktiske forhold mellem repræsentanten og foretagendet. Ifølge OECD er følgende momenter udslagsgivende. Indledningsvist er det afgørende, i hvilket omfang repræsentanten er underlagt detaljerede instrukser fra foretagendet. En uafhængig repræsentant har betydelig frihed til at tilrettelægge sit arbejde, så længe resultatet nås. Dette hænger ligeledes tæt sammen med den økonomiske risiko og driftherrisikoen, der taler stærkt for uafhængighed.¹²⁶

Dernæst skal der skelnes mellem, om foretagendet udøver en egentlig kontrol med arbejdets udførelse, eller om foretagendet blot trækker på repræsentantens specifikke ekspertise og viden. Såfremt det sidstnævnte er tilfældet, peger dette på en autonom erhvervsudøvelse, hvilket vil understøtte en status som uafhængig repræsentant.¹²⁷

Ydermere ser man ligeledes på omfanget og formålet med den information, som repræsentanten leverer til foretagendet. Hvis informationen eller rapporteringen løbende skal godkendes af foretagendet, vil dette tale for afhængighed, hvorimod hvis informationen blot har til formål at sikre aftalens overholdelse og give overblik over den generelle drift, vil dette ikke påvirke uafhængigheden.¹²⁸

Det sidste moment omhandler repræsentation af flere hvervgivere. Såfremt en repræsentant handler for flere uafhængige hvervgivere på samme tid eller skifter mellem hvervgivere over en kortere periode, vil dette tale for en uafhængig status. Hvis en repræsentant derimod over en længere årrække udelukkende eller overvejende udfører hverv for det samme foretagende, må der således være en formodning om, at vedkommende er en afhængig repræsentant.¹²⁹

¹²⁴ Aage Michelsen et al., *International skatteret*, 2017, s. 372.

¹²⁵ OECD, *Model Tax Convention on Income and on Capital - Condensed Version*, 2017, s. 146, pkt. 102.

¹²⁶ OECD, *Model Tax Convention on Income and on Capital - Condensed Version*, 2017, s. 147, pkt. 104 og 106.

¹²⁷ OECD, *Model Tax Convention on Income and on Capital - Condensed Version*, 2017, s. 147, pkt. 106.

¹²⁸ OECD, *Model Tax Convention on Income and on Capital - Condensed Version*, 2017, s. 148, pkt. 108.

¹²⁹ OECD, *Model Tax Convention on Income and on Capital - Condensed Version*, 2017, s. 148-149, pkt. 109 og 111.

6.3. Fast driftsstedsbegrebet i den digitale økonomi

I nærværende afsnit undersøges det, hvordan de eksisterende regler om fast driftssted finder anvendelse på den digitale økonomi. Idet digitaliseringen har medført nye måder at udøve erhverv på, har OECD tilføjet et særskilt afsnit i kommentarerne til artikel 5 benævnt "*Electronic Commerce*". Afsnittet tjener som en fortolkningsmæssig vejledning til, hvordan det traditionelle fast driftsstedsbegreb skal håndteres i en digital kontekst.¹³⁰

I kommentarerne skelnes der mellem materielle aktiver, som f.eks. en server eller andet computerudstyr og de immaterielle aktiver, som f.eks. software eller en website. Det pointeres, at der kræves en klar sondring mellem det fysiske hardware, der kan placeres i kildestaten, og den software eller data, som udstyret anvender. Da en website, som består af en kombination af software og elektroniske data, må websitet betragtes som et immaterielt aktiv, der i sig selv ikke besidder den fornødne fysiske substans til at statuere et fast driftssted i henhold til artikel 5, stk. 1. Omvendt forholder det sig imidlertid med et materielt aktiv, i form af en fysisk server, som tilgængeliggør websitet. Idet serveren er placeret på en konkret geografisk lokation, kan serveren potentielt statuere et forretningssted for den virksomhed, der drifter den pågældende server.¹³¹

OECD sonderer i denne forbindelse mellem virksomheder, der opretholder deres egen serverdrift, og virksomheder, der benytter sig af eksterne hosting-tjenester. Ved anvendelse af en internetudbyder ("*Internet Service Provider*") til lagring af data vil der som hovedregel ikke kunne statures et fast driftssted, idet virksomheden ikke har hardware-udstyret faktiske rådighed og dermed ikke udøver en tilstrækkelig faktisk kontrol over hardwaren. I sådanne situationer erhverver virksomheden blot adgang til diskplads uden at kontrollere hardwarens placering eller tekniske drift, hvorfor virksomheden ikke har en reel fysisk tilknytning til kildestaten. Det er derfor kun i tilfælde, hvor en virksomhed selv ejer eller leaser serveren og har fuld dispositionsret over dens placering og

¹³⁰ OECD, *Model Tax Convention on Income and on Capital - Condensed Version*, 2017, s. 152, pkt. 122.

¹³¹ OECD, *Model Tax Convention on Income and on Capital - Condensed Version*, 2017, s. 152, pkt. 123.

anvendelse, der kan statueres et fast driftssted, såfremt de øvrige betingelser i artikel 5 er opfyldt.¹³²

For at der kan statueres et fast driftssted i henhold til computerudstyret på en given lokalitet, skal dette opfylde kravet om at være fast. I vurderingen af, om en server er fast, er det afgørende moment, om serveren bliver stående på den samme lokalitet længe nok til at skabe en fast tilknytning til kildestaten, og dermed opfylder kravet om at være et fast forretningssted.¹³³

Dernæst må det vurderes, om virksomhedens aktiviteter anses for at blive udøvet helt eller delvist på den lokalitet, hvor den har en server til rådighed. Vurderingen skal i denne forbindelse bero på en konkret vurdering fra sag til sag. Der lægges i vurderingen vægt på, om virksomheden via udstyret har de fornødne faciliteter til rådighed, som derigennem muliggør udøvelse af virksomhedens egentlige forretningsmæssige aktiviteter.¹³⁴ I forlængelse heraf præciseres det, at tilstedeværelsen af medarbejdere ikke er en nødvendig betingelse for at statuere et fast driftssted. En virksomhed kan dermed anses for at udøve sin virksomhed på en lokalitet, selvom der ikke er fysisk personale på stedet til at forestå driften af selve computerudstyret.¹³⁵

Et fast driftssted forudsætter dog, at de aktiviteter, som udføres via udstyret, rækker ud over at være af forberedende eller hjælpende karakter, i henhold til undtagelsesbestemmelsen i artikel 5, stk. 4.¹³⁶ Aktiviteter såsom informationsformidling og dataindsamling til virksomheden vil eksempelvis typisk falde under undtagelsesbestemmelsen for ydelser af forberedende eller hjælpende karakter.¹³⁷ Afgørelsen af, om en aktivitet falder uden for undtagelsesbestemmelsen i artikel 5, stk. 4, afhænger af, om funktionerne, der udføres via udstyret, udgør en essentiel og betydelig del af virksomhedens samlede kerneopgaver.¹³⁸ Identifikationen af sådanne kerneopgaver beror på en konkret analyse af virksomhedens karakter, idet de samme tekniske handlinger kan have forskellig betydning afhængigt af den bagvedliggende forretningsmodel.¹³⁹

¹³² OECD, *Model Tax Convention on Income and on Capital - Condensed Version*, 2017, s. 152, pkt. 124.

¹³³ OECD, *Model Tax Convention on Income and on Capital - Condensed Version*, 2017, s. 152, pkt. 125.

¹³⁴ OECD, *Model Tax Convention on Income and on Capital - Condensed Version*, 2017, s. 152-152, pkt. 126.

¹³⁵ OECD, *Model Tax Convention on Income and on Capital - Condensed Version*, 2017, s. 153, pkt. 127.

¹³⁶ OECD, *Model Tax Convention on Income and on Capital - Condensed Version*, 2017, s. 153, pkt. 128.

¹³⁷ OECD, *Model Tax Convention on Income and on Capital - Condensed Version*, 2017, s. 153, pkt. 128.

¹³⁸ OECD, *Model Tax Convention on Income and on Capital - Condensed Version*, 2017, s. 153, pkt. 129.

¹³⁹ OECD, *Model Tax Convention on Income and on Capital - Condensed Version*, 2017, s. 153-154, pkt. 130.

OECD adresserer også spørgsmålet omkring repræsentation i en digital kontekst. Det fastslås, at en website ikke juridisk kan betegnes som en person i henhold til OECD's modeloverenskomsts artikel 3, hvorfor websitet ikke kan agere som en afhængig repræsentant i henhold til artikel 5, stk. 5. Ydermere vil en ekstern internetudbyder (ISP) sjældent kunne statuere et fast driftssted for de virksomheder de "hoster", idet de typisk mangler den fornødne fuldmagt til at indgå bindende aftaler eller spiller en afgørende rolle i kontraktindgåelsen i virksomhedens navn. Hertil vil udbyderen som hovedregel blive anset for at være en uafhængig repræsentant jf. artikel 5, stk. 6, da driften af servere for forskellige klienter netop er et udtryk for standardiserede ydelser som led i virksomhedens sædvanlige erhvervsudøvelse. Kun under ekstraordinære omstændigheder vil en internetudbyder kunne anses for at agere en afhængig agent, idet de blot fungerer som en teknisk platform, frem for at være en egentlig repræsentant, der kan binde virksomheden juridisk i forbindelse med salg og kontrakter.¹⁴⁰

6.4. Retspraksis for digitale faste driftssteder

Som tidligere nævnt tillægges OECD's kommentarer betydelig vægt som et centralt fortolkningsbidrag, dog er det væsentligt at pointere, at kommentarerne ikke i sig selv besidder karakter af bindende lovgivning.¹⁴¹ Formålet med nærværende afsnit er derfor at analysere, hvordan de skattemæssige myndigheder i praksis anvender fast driftsstedsbegrebet på digitale virksomheder. Der er i denne forbindelse udvalgt to bindende svar fra Skatterådet.

6.4.1. SKM2019.643.SR.

Med afsæt i Skattestyrelsen indstilling, fastslog Skatterådet i SKM2019.643.SR, at den påtænkte forretningsmodel ikke resulterede i statuering af et forretningssted i Danmark, hvorfor selskabet ikke blev anset for at have et fast driftssted i henhold til definitionen i modeloverenskomstens artikel 5. stk. 1.

Dette bindende svar behandler en sag, hvor en udenlandsk producent af maskiner (Spørger) introducerer en forretningsmodel, der muliggør digital aktivering af præinstallerede software- og hardwarefunktioner i selskabets produkter.

¹⁴⁰ OECD, *Model Tax Convention on Income and on Capital - Condensed Version*, 2017, s. 154, pkt. 131.

¹⁴¹ Niels Winther Sørensen, *Beskatning af international erhvervsindkomst*, 2000, s. 302-303.

For at kunne statuere et fast driftssted, skal tre kumulative betingelser være opfyldt. Indledningsvist skal der eksistere et forretningssted. I den forbindelse foretager Skatterådet en tredelt vurdering. Indledningsvist fremgår det, at Spørger hverken ejer eller lejer lokaler, som eksempelvis kontorer eller fabrikker i Danmark, samt at Spørger ikke besidder en rådighed eller en fysisk adgang til kontorpladser.

Herefter vurderer Skatterådet, med henvisning til 2017-versionen af modeloverenskomsten, om der kan eksistere et forretningssted på baggrund af maskineri eller udstyr. I den forbindelse oplyses det, at Spørger ikke har den fornødne rådighed over den software og hardware, som benyttes til at udføre servicerne.

Slutteligt undersøger Skatterådet hertil, at spørger gennem aktiveringen af disse præinstallerede funktioner som følge af E-commerce (*E-handel*), kan udgøre et fast driftssted, på baggrund af, at selve købet af disse sker direkte gennem en onlineplatform, som Spørger har udviklet. Her lægges der vægt på sondringen mellem et website og den server, websitet er placeret på. Skatterådet præciserer, at et website i sig selv ikke kan udgøre et forretningssted, idet en website ikke besidder den fornødne fysiske substans. Et materielt aktiv som en server kan imidlertid godt udgøre et forretningssted, såfremt foretagendet udøver en kontrol eller har råderet over den pågældende server. Da de fysiske servere er placeret i en anden jurisdiktion, kan serverne ikke udgøre et forretningssted i Danmark for Spørger.

Skatterådet fastslog derfor, at den påtænkte forretningsmodel ikke vil udgøre et fast driftssted i henhold til modeloverenskomstens artikel 5, stk. 1, idet Spørger hverken har rådighed over et areal, herunder eksempelvis et lokale, eller en server. I forlængelse heraf vurderer Skatterådet ikke de yderligere betingelser for statuering af fast driftssted i henhold til modeloverenskomstens artikel 5, stk. 1, da disse betingelser skal opfyldes kumulativt.

6.4.2. SKM2019.647.SR

Med afsæt i Skattestyrelsens indstilling, fastslog Skatterådet i SKM2019.647.SR, at selskabets udenlandske set up og aktiviteter i en anden jurisdiktion var tilstrækkelige til at statuere et fast driftssted i overensstemmelse med modeloverenskomstens artikel 5. stk. 1.

Sagen vedrører et dansk selskab (Spørger), hvis kerneforretning er etablering og drift af datacentre samt levering af hostingydelser.

Skatterådets bindende svar tager udgangspunkt i modeloverenskomstens artikel 5, stk. 1 og de tre kumulative betingelser, der findes heri. Den første betingelse består i, at der skal eksistere et forretningssted. Skatterådet lagde i sin vurdering vægt på, at der skal sondres mellem de immaterielle indhold, såsom software og data, og det materielle udstyr i form af hardware og servere. For at en server kan udgøre et fast forretningssted, er det en forudsætning, at virksomheden har den faktiske rådighed og disposition over udstyret.

I den konkrete sag ville Spørger selv forestå driften og eje udstyret, hvorfor kravet om rådighed anset som værende opfyldt, uanset at serverne fysisk befandt sig på en lokalitet tilhørende en tredjepart. Det beskrives yderligere, at serveren ikke vil være til rådighed for andre end Spørger. I vurderingen af Spørgers rådighed over forretningsstedet vægtes det yderligere, at driften og vedligeholdelsen af serverne foretages for Spørgers egen regning og risiko. På baggrund af den ovenstående argumentation fandt Skatterådet, at Spørger havde den fornødne rådighed over udstyret, og at den første betingelse vedrørende eksistensen af et forretningssted dermed var opfyldt.

Den anden betingelse vedrører kravet om, at forretningsstedet skal være fast. For at forretningsstedet kan karakteriseres som værende fast, skal det besidde en vis varighed i både tidsmæssig og geografisk henseende. Skatterådet lagde i den forbindelse vægt på, at der ikke var indikationer på, at etableringen var af midlertidig karakter. Skatterådet fandt, at da serverne skulle placeres permanent på de samme fysiske lokationer uden tegn på en midlertidig karakter, var betingelserne for geografisk og tidsmæssig fasthed anset for opfyldt i overensstemmelse med artikel 5, stk. 1.

Den tredje betingelse i modeloverenskomstens artikel 5, stk.1, indebærer, at foretagendet gennem det faste forretningssted helt eller delvist skal udøve erhvervmæssig virksomhed herigennem. I den nærværende sag opstod der to spørgsmål. Dels hvorvidt virksomhed kan anses for udøvet uden fysisk tilstedeværelse af personale, og dels, hvorvidt en eventuel udlicitering af dele af driften til tredjeparter påvirker denne vurdering.

For så vidt angår spørgsmålet vedrørende personale, fastslog Skatterådet, at digital infrastruktur kan fungere som et fast driftssted, idet tilstedeværelsen af medarbejdere ikke er en nødvendighed, hvis den forretningsmæssige aktivitet kan afvikles uden personale på lokaliteten.

Angående udliciteringsspørgsmålet fastslog skatterådet med henvisning til kommentarerne til artikel 5, pkt. 40, at et foretagende godt kan drive virksomhed gennem underleverandører. Dette er dog under den forudsætning, at underleverandørerne udfører arbejdet på et fast forretningssted, som foretagendet har disposition og råderet over. Hertil er det ligeledes en forudsætning, at virksomhedsudøvelsen sker for foretagendets egen regning. Skatterådet fandt dermed, at de udliciterede serviceydelser ville blive udført for Spørges egen regning og risiko, samt at Spørger havde fuld kontrol og rådighed over serverne. Udlicitering kunne derfor ikke afskære fra statuering af et fast driftssted, hvorfor den tredje betingelse opfyldt og der kunne statures et fast driftssted.

Skatterådet fandt ligeledes, at foretagendets aktiviteter ikke falder under undtagelsen for forberedende eller hjælpende virksomhed jf. artikel 5, stk. 4. Da spørgers hovedformål er at levere dataservices, og at den virksomhed, der udøves gennem serveren anses for at ligne den virksomhed som udøves gennem den danske virksomhed, fandt Skatterådet, at aktiviteterne ikke havde forberedende eller hjælpende karakter. Undtagelsesbestemmelsen i artikel 5, stk. 4 finder dermed ikke anvendelse på den nærværende sag.

6.4.3. Gældende retstilstand for digitale virksomheder

Med udgangspunkt i ovenstående analyse af retspraksis kan det udledes, at begrebet fast driftssted fortolkes i overensstemmelse med OECD's modeloverenskomst artikel 5. Da selve modeloverenskomsten ikke indeholder specifikke bestemmelser rettet mod digitale virksomheder, udgør OECD's kommentarer til modeloverenskomsten, herunder 2017 opdateringen, det primære fortolkningsgrundlag for, hvordan de klassiske kriterier vedrørende fast driftssted finder anvendelse på digitale forretningsmodeller.

I den nuværende retstilstand er sondringen mellem materielle og immaterielle aktiver væsentlig. Idet immaterielle aktiver ikke i sig selv kan udgøre et forretningssted, grundet den manglende opfyldelse af de tre kumulative betingelser i artikel 5, stk. 1, kan der derfor heller ikke kan statueres et fast driftssted. Digitale virksomheder er ofte karakteriseret ved, at deres kerneforretning er bygget op omkring immaterielle aktiver, mens de materielle aktiver kun anvendes i et sekundært omfang. Resultatet bliver dermed en retstilstand, hvor det er vanskeligt at statuere et fast driftssted for digitale virksomheder, medmindre der kan påvises en direkte rådighed over de materielle aktiver.

For at de materielle aktiver, såsom en server eller andet computerudstyr, kan udgøre et fast driftssted, kræves det, at virksomheden har en faktisk og retlig rådighed herover. Det afgørende er ikke nødvendigvis det formelle ejerskab, men derimod, om udstyret drives og vedligeholdes for virksomhedens egen regning og risiko. Denne sondring er væsentlig, idet almindelig hosting eller leje af serverkapacitet hos en tredjepart sjældent vil opfylde rådighedskravet. Dette udmønter sig i en retstilstand, hvor det materielle aktiv i form af selve serveren kan udgøre et fast driftssted, mens immaterielle aktiver såsom det digitale indhold på serveren altid vil falde uden for definitionen af et fast driftssted.

Et af kendetegnene ved den digitale økonomi og de digitale forretningsmodeller er deres evne til at opnå en massiv markedstilstedeværelse og derigennem generere omsætning i en jurisdiktion uden at have personale eller fysiske lokaler placeret i det pågældende land. I henhold til modeloverenskomstens artikel 5, eksisterer der dermed ikke et fast driftssted, hvorfor

beskatningsretten af disse digitale indtægter som udgangspunkt forbliver i bopælsstat, jf. modeloverenskomstens artikel 7.¹⁴²

6.5. Delkonklusion: Fast driftssted

I overensstemmelse med hjemmelskravet i Grundlovens § 43 og de interne regler i SEL §§ 1 og 2, forudsætter dansk beskatning af udenlandske enheder, at der kan statuere en tilstrækkelig tilknytning til Danmark. Mens bopælsstat som hovedregel besidder den primære beskatningsret, forskydes denne kompetence til kildestaten, såfremt der kan statuere et fast driftssted efter de internationale standarder i OECD's modeloverenskomst.¹⁴³

Eksistensen af et fast driftssted er således den centrale betingelse for kildestatsbeskatning. I henhold til det primære driftsstedskriterium i artikel 5, stk. 1, kræver dette opfyldelsen af tre kumulative betingelser; der skal foreligge et forretningssted, som besidder en vis geografisk og tidsmæssig fasthed, og hvorigennem virksomhedens erhvervs-mæssig virksomhed udøves helt eller delvist. Mens positivlisten i artikel 5, stk. 2 eksemplificerer karakteristiske faste driftssteder, udgør artikel 5, stk. 4 en væsentlig begrænsning ved at undtage aktiviteter af forberedende eller hjælpende karakter. Hertil fungerer antifrageringsreglen i artikel 5, stk. 4, nr. 1 som et vigtigt værn mod, at sammenhængende forretningsmodeller kunstigt opsplittes for at undgå beskatning.

I tilfælde, hvor virksomheden ikke opretholder en fast fysisk tilstedeværelse i kildestaten, kan beskatningsretten i stedet aktualiseres via agentreglen i artikel 5, stk. 5. Analysen viser dog, at denne bestemmelse i praksis har yderst begrænset anvendelse i relation til de digitale virksomheder og forretningsmodeller. Med henvisning til OECD's kommentar punkt 131 findes det usandsynligt, at internetudbydere eller virksomheder, der udelukkende opererer, via hostingaftaler, vil kunne statuere et fast driftssted via agentreglen i artikel 5, stk. 5, idet disse ofte ikke varetager den fornødne rolle i forbindelse med kontraktindgåelse.

Det inddragede praksis underbygger, at dette fysiske rådighedskrav er særligt udslagsgivende for beskatningsretten i den digitale økonomi. Kontrasten mellem SKM2019.647.SR, hvor der blev

¹⁴² OECD, *Model Tax Convention on Income and on Capital*, 2017, art. 7.

¹⁴³ OECD, *Model Tax Convention on Income and on Capital*, 2017, art. 7.

statueret et fast driftssted grundet virksomhedens kontrol over hardwaren, og SKM.2019.643.SR, hvor rådigheden og dispositionen manglede, illustrerer tydeligt, at det er rådighedskravet frem for den økonomiske tilstedeværelse, der er det udslagsgivende kriterium. Det må heraf udledes, at digitale virksomheder under det nuværende retsgrundlag har vide rammer til skattemæssig optimering, da de kan servicere internationale markeder digitalt uden at udløse skattepligt i den pågældende kildestat.

7. Det historiske grundlag for fysisk tilstedeværelse som fordelingskriterium

Det foregående afsnit om fast driftsstedsbegrebet i modeloverenskomstens artikel 5 viser, at etableringen af fast driftssted kræver en vis form for fysisk tilstedeværelse gennem enten et fast forretningssted eller en afhængig agent. Det er derfor relevant at undersøge det historiske grundlag for, hvorfor netop fysisk tilstedeværelse er blevet det dominerende kriterium for kildestatens adgang til at beskatte erhvervsindkomst.

7.1. Report on Double Taxation (1923)

I 1921 blev Folkeforbundets Finansielle Komite betroet med at undersøge dobbeltbeskatning og anmodede derfor fire økonomer, Bruins, Einaudi, Seligman og Stamp, om at udarbejde en rapport herom. Rapporten skulle blandt andet undersøge de økonomiske konsekvenser af dobbeltbeskatning, spørgsmålet om en retfærdig fordeling af skattebyrderne og muligheden for at formulere nogle generelle principper, der kunne danne grundlag for en international konvention. Efter en udveksling af synspunkter via korrespondance mødtes eksperterne i Genève i marts 1923 og udarbejdede derefter "*Report on Double Taxation*", som efterfølgende blev forelagt Folkeforbundets Finansielle Komite.¹⁴⁴

¹⁴⁴ Bruins et al., *Report on Double Taxation*, 1923, s. 3.

7.1.1. Doktrinen om “economic allegiance”

Rapporten består af tre dele, hvor den anden del, "*General Principles Which Govern International Competence in Taxation*", behandler de generelle principper, der styrer fordelingen af international beskatningskompetence. Her tager Bruins et al. udgangspunkt i princippet om "*political allegiance*" (politisk tilhørsforhold), som hidtil havde været den dominerende overvejelse, når beskatningskompetence skulle fordeles mellem konkurrerende stater. Økonomerne bemærkede i den forbindelse, at dette tilhørsforhold var blevet svækket betydeligt i moderne tid som følge af international migration af både personer og kapital. De anførte derfor, at politisk tilhørsforhold ikke længere var tilstrækkelig test for, hvordan international beskatningskompetence bør fordeles.¹⁴⁵

Rapporten gennemgår herefter en række alternative principper. Det første er "*temporary residence*", hvorefter en person beskattes i det land, hvor vedkommende midlertidigt befinder sig. Dette princip afvises dog hurtigt, idet tilknytningen mellem skatteyderen og staten i sådanne tilfælde måtte anses for at være for svagt til at begrunde en generel beskatningskompetence.¹⁴⁶

Det næste princip er "*domicile*" eller "*permanent residence*" (domicil/fast bopæl). Bruins et al. anser dette princip for at være et mere forsvarligt grundlag for beskatningskompetence, idet den, der har fast eller sædvanlig bopæl i en stat, også bør bidrage til statens udgifter. De anfører dog, at princippet ikke er fuldt tilstrækkeligt. Hvis udenlandske personer ejer betydelige aktiver eller udøver erhvervsvirksomhed i en stat, men kun beskattes i bopælsstaten, kan kildestaten mangle indtægter til at beskytte de økonomiske interesser, der befinder sig der. Som eksempel herpå nævner Bruins et al., at aktionærene i en jernbane i Amerika ikke kan erklære sig fritaget for enhver forpligtelse over for den stat, hvor indkomsten har sin oprindelse. Domicil/fast bopæl kan derfor ikke være det eneste hensyn.¹⁴⁷

Det fjerde princip, som rapporten behandler, er "*location of wealth*", dvs. formuens placering. Dette princip anses som legitimt i et vist omfang, navnlig hvor der er tale om fysisk ejendom. Når en person ejer ejendom i en stat, har vedkommende en klar økonomisk tilknytning til denne stat og en tilsvarende forpligtelse til at bidrage til dens udgifter. Princippet er imidlertid mere vanskeligt at

¹⁴⁵ Bruins et al., *Report on Double Taxation*, 1923, s. 19.

¹⁴⁶ Bruins et al., *Report on Double Taxation*, 1923, s. 19.

¹⁴⁷ Bruins et al., *Report on Double Taxation*, 1923, s. 19.

anvende ved indkomstbeskatning. Derfor sonderer rapporten mellem “*situs*”, der betegner formuens fysiske placering, og “*origin*”, som betegner indkomsten eller formuens økonomiske oprindelse.¹⁴⁸

Denne sondring er nødvendig, fordi “*situs*” og “*origin*” ikke altid er sammenfaldende. Indkomst kan være skabt ét sted, men efterfølgende materialisere sig som formue et andet sted. Dette gælder især for immateriel ejendom, hvor den fysiske placering af et dokument eller bevis for ejerskab kan adskille sig fra det sted, hvor indkomsten har sin økonomiske oprindelse. En aktie kan eksempelvis fysisk befinde sig i en bankboks i en stat, mens den underliggende indkomst knytter sig til erhvervsvirksomhed udøvet i en anden stat. Samtidig kan ledelsen, kontrollen og de intellektuelle ressourcer, der bidrager til indkomstkabelsen, befinde sig i en tredje stat, mens ejeren har sin bopæl i en fjerde stat. Eksemplet illustrerer, at formuens placering eller indkomstens oprindelse heller ikke kan være det eneste hensyn, når beskatningskompetence skal fordeles.¹⁴⁹

Bruins et al. anfører derfor, at valget i praksis står mellem princippet om “*permanent residence*” og “*location of wealth*”. Begge principper kan imidlertid anses som del af det bredere princip om økonomisk interesse eller “*economic allegiance*” (økonomisk tilhørsforhold). I modsætning til “*political allegiance*” tager “*economic allegiance*” udgangspunkt i skatteyderens økonomiske tilknytning til de stater, der på forskellige måder bidrager til skatteyderens indkomst eller formue. Efter økonomernes opfattelse vil den ideelle løsning være at fordele beskatningskompetence ud fra skatteyderens relative økonomiske interesse i hver stat. Skatteyderen kan således både have et økonomisk tilhørsforhold til bopælsstaten og til den stat, hvor formuen er placeret, eller hvor indkomsten har sin oprindelse.¹⁵⁰

Under den forudsætning, at “*economic allegiance*” udgør grundlaget for fordelingen af beskatningskompetence, vil det herefter være nødvendigt at fastlægge, hvad det økonomiske tilhørsforhold nærmere består af. Bruins et al. identificerer i den forbindelse tre grundlæggende momenter, “*production of wealth*”, “*possession of wealth*” og “*disposition of wealth*”. I rapporten anvendes “*wealth*” (formue) som en samlet betegnelse for både aktiver og det afkast, som aktiverne

¹⁴⁸ Bruins et al., *Report on Double Taxation*, 1923, s. 19.

¹⁴⁹ Bruins et al., *Report on Double Taxation*, 1923, s. 20.

¹⁵⁰ Bruins et al., *Report on Double Taxation*, 1923, s. 20.

genererer. De tre momenter vedrører henholdsvis, hvor formuen skabes, hvor den besiddes, og hvor der rådes over den.¹⁵¹

Ved "*production of wealth*" forstås alle de stadier, som indgår i at producere formuen. Bruins et al. illustrerer dette med et eksempel om appelsiner fra Californien. Værdien er ikke realiseret blot ved, at appelsinerne eksisterer, men først efter at de er blevet plukket, pakket, transporteret til et sted med efterspørgsel og gjort tilgængelige for forbrugere. Eksemplet viser, at skabelsen af formue kan være en flerleddet proces, der foregår på tværs af flere jurisdiktioner.¹⁵²

Ved "*disposition of wealth*" forstås det stadie, hvor formuen har nået sin endelige ejer, som frit kan råde over den ved f.eks. at forbruge eller geninvestere den. "*Possession of wealth*" betegner derimod de funktioner, der ligger mellem skabelsen og den endelige råden over formuen, som navnlig omfatter etableringen og beskyttelsen af ejendomsretten. Økonomerne fremhæver i den forbindelse, at besiddelse af formue har begrænset økonomisk betydning uden et retssystem, der kan håndhæve ejerens rettigheder.¹⁵³

De tre grundlæggende momenter kan herefter omsættes til fire mere konkrete tilknytningsmomenter, der udgør det økonomiske tilhørsforhold, navnlig "*origin*", "*situs*", "*enforceability*" og "*residence/domicile*". "*Origin*" henviser til det sted, hvor formuen eller indkomsten opstår i en økonomisk forstand. "*Situs*" henviser til formuens fysiske placering. "*Enforceability*" vedrører den stat, hvor rettighederne til formuen kan håndhæves, mens "*residence/domicile*" vedrører den stat, hvor skatteyderen har sin faste bopæl og råder over formuen.¹⁵⁴

Bruins et al. bemærker, at når de fire tilknytningsmomenter peger på den samme stat, kan der ikke være megen tvivl om, hvor det økonomiske tilhørsforhold ligger. Når tilknytningsmomenterne peger i forskellige retninger, bliver det imidlertid nødvendigt at foretage en afvejning af tilknytningsmomenternes relative vægt. Rapporten fremhæver i den forbindelse, at "*origin*" og "*residence/domicile*" sædvanligvis bør være de væsentligste tilknytningsmomenter, mens "*situs*" og

¹⁵¹ Bruins et al., *Report on Double Taxation*, 1923, s. 22-23.

¹⁵² Bruins et al., *Report on Double Taxation*, 1923, s. 23.

¹⁵³ Bruins et al., *Report on Double Taxation*, 1923, s. 23.

¹⁵⁴ Bruins et al., *Report on Double Taxation*, 1923, s. 23-25.

“*enforceability*” alene får betydning, når de understøtter hensynet til enten kildestaten eller bopælsstatens krav. Bruins et al. anfører, at formålet er at fastlægge, hvilke stater der i teorien har det stærkeste krav på beskatningskompetencen. De foretager herefter en analyse af forskellige typer formue og indkomst med henblik på at bestemme, hvor det økonomiske tilhørsforhold er størst ved hjælp af de fire tilknytningsmomenter. Økonomerne identificerer i den forbindelse en række kategorier, herunder fast ejendom og erhvervsvirksomheder, som gennemgås nedenfor.¹⁵⁵

7.1.2. Fast ejendom (Immoveables)

Bruins et al. anvender indledningsvis de fire tilknytningsmomenter på fast ejendom (Immoveables), som primært omfatter jord og bygninger. Ved fast ejendom peger analysen i høj grad i retning af den stat, hvor ejendommen er beliggende, da “*origin*”, “*situs*” og “*enforceability*” i vidt omfang er sammenfaldende.

Det første tilknytningsmoment er “*origin*”, dvs. formuen eller indkomstens oprindelsessted. For indkomst fra fast ejendom bemærker Bruins et al., at indkomsten i altovervejende grad knytter sig til selve ejendommen og dens beliggenhed. Landbrugsprodukter sælges ofte i produktionslandet, eller så vil den oprindelige transaktion i hvert fald have tæt tilknytning til produktionslandet. Tilsvarende vil huslejeindtægter typisk afhænge af den ejendom, der udlejes, og af de lokale forhold omkring ejendommen. Jordens kvalitet, bygningens placering og den lokale efterspørgsel har derfor afgørende betydning for indkomstens opståen. Bruins et al. konkluderer på den baggrund, at indkomst fra jord og bygninger er så tæt knyttet til den faste ejendom, at oprindelsesstedet må anses for at have central betydning.¹⁵⁶

Det andet tilknytningsmoment, “*situs*”, understøtter i vidt omfang “*origin*”, da den faste ejendoms fysiske placering nødvendigvis vil være sammenfaldende med oprindelsesstedet. Det tredje tilknytningsmoment, “*enforceability*”, peger ligeledes mod beliggenhedsstaten, da ejendomsretten til fast ejendom i praksis beskyttes og håndhæves i den stat, hvor ejendommen befinder sig. Ved fast ejendom understøtter både “*situs*” og “*enforceability*” derfor hensynet til “*origin*”.¹⁵⁷

¹⁵⁵ Bruins et al., *Report on Double Taxation*, 1923, s. 25-27.

¹⁵⁶ Bruins et al., *Report on Double Taxation*, 1923, s. 28.

¹⁵⁷ Bruins et al., *Report on Double Taxation*, 1923, s. 28-29.

Det fjerde tilknytningsmoment er "*residence/domicile*". Bruins et al. anerkender, at bopælsstaten har et vist krav, idet skatteyderen også modtager beskyttelse og samfundsmæssige fordele der, hvor vedkommende har sin faste bopæl. Dette krav tillægges dog kun begrænset vægt ved fast ejendom, fordi de øvrige tilknytningsmomenter klart peger mod kildestaten.¹⁵⁸

Sammenfattende konkluderer Bruins et al., at staten, hvor den faste ejendom er beliggende, har det stærkeste krav på "*economic allegiance*". "*Origin*", "*situs*" og "*enforceability*" peger alle i samme retning, mens "*residence/domicile*" kun begrunder et svagere og mere teoretisk krav for bopælsstaten.¹⁵⁹ Fast ejendom udgør dermed et eksempel på en kategori af formue/indkomst, hvor vurderingen af "*economic allegiance*" er relativt entydig.

7.1.3. Erhvervsvirksomheder (Business Enterprises)

Herefter anvender Bruins et al. de fire tilknytningsmomenter på erhvervsvirksomheder (Business Enterprises) af fast karakter eller med tilknytning til fast ejendom. Rapporten opdeler sådanne erhvervsvirksomheder i tre kategorier. Den første kategori omfatter virksomheder, der er direkte afhængige af jorden, såsom miner og oliekluder. Den anden kategori omfatter industrielle virksomheder, herunder fabrikker, hvor jorden spiller en mindre central rolle. Den tredje kategori omfatter kommercielle virksomheder med faste salgssteder eller filialer, hvor andre elementer end jorden får større betydning. Kategorierne udtrykker en gradvis overgang fra virksomheder, hvor indkomsten i høj grad er afhængig af jorden, til virksomheder, hvor salgsfunktioner, ledelse og personlige elementer spiller en vigtigere rolle.¹⁶⁰

For så vidt angår miner, oliekluder og lignende virksomheder er sondringen mellem produktionssted og salgssted mere markant end ved fast ejendom. Produkterne sælges i visse tilfælde gennem salgsbureauer i andre lande, hvilket medfører, at "*origin*" ikke nødvendigvis kan henføres til et enkelt sted, men kan være fordelt mellem produktionsstedet og salgsstedet. Der er således ikke tale om en konflikt mellem "*origin*" og "*residence/domicile*", men om en konflikt mellem flere oprindelsessteder. Ligesom ved landbrugsjord afhænger udbyttet i høj grad af naturressourcens

¹⁵⁸ Bruins et al., *Report on Double Taxation*, 1923, s. 29.

¹⁵⁹ Bruins et al., *Report on Double Taxation*, 1923, s. 29.

¹⁶⁰ Bruins et al., *Report on Double Taxation*, 1923, s. 29-31.

kvalitet frem for ejerens personlige bidrag. På den baggrund tillægges "*origin*" stort set samme vægt som ved fast ejendom. "*Situs*" og "*enforceability*" understøtter ligeledes kildestatens krav, mens "*residence/domicile*" kun får begrænset betydning.¹⁶¹

Ved industrielle virksomheder, herunder fabrikker, bliver sondringen mellem produktionssted og salgssted endnu mere udtalt, da der ofte kan være salgssteder i flere lande, således at indkomstskabelsen har flere oprindelsessteder. Samtidig får det personlige og ledelsesmæssige element en større betydning end ved miner og oliekluder. Bruins et al. fremhæver, at fabrikkens ledelse normalt vil udøve sit mest effektive arbejde på produktionsstedet, men at dette ikke nødvendigvis er tilfældet, da ledelsens intellektuelle ressourcer i visse tilfælde kan befinde sig et andet sted. "*Situs*" understøtter i vidt omfang stadig "*origin*", da fabrikken fysisk befinder sig i produktionsstaten. Dette hensyn har imidlertid ikke lige så stor betydning som ved fast ejendom, idet placeringen af en fabrik som udgangspunkt er et resultat af ejerens valg og derfor ikke har samme uforanderlige karakter som jordens beliggenhed. "*Enforceability*" understøtter som udgangspunkt også "*origin*". Det bemærkes dog, at et selskabs stiftelsessted kan afvige fra hovedsædets placering, men at denne forskel ikke tillægges afgørende betydning, da selskabers rettigheder i praksis anerkendes og håndhæves på tværs af jurisdiktioner. Bruins et al. konkluderer, at "*residence/domicile*" får en større betydning ved industrielle virksomheder end ved fast ejendom og virksomheder afhængige af jorden, men at "*origin*" fortsat er det dominerende tilknytningsmoment.¹⁶²

For kommercielle virksomheder med faste salgssteder eller filialer, får salgsfunktionen endnu større betydning. Problemstillingen består derfor i at fordele "*origin*" mellem flere forskellige salgssteder. Samtidig får det personlige og ledelsesmæssige element større vægt end ved industrielle virksomheder, da styring på afstand og organisatorisk ledelse spiller en større rolle. "*Situs*" og "*enforceability*" får en relativt lavere betydning, da kommercielle virksomheders fysiske placering lettere kan flyttes end fabrikker, som typisk har en stærkere tilknytning til lokale arbejdere, faciliteter og produktionsmiljøet. Bruins et al. konkluderer på den baggrund, at "*residence/domicile*" får større betydning ved kommercielle virksomheder end ved de to foregående kategorier, hvilket primært skyldes det øgede personlige og ledelsesmæssige element i

¹⁶¹ Bruins et al., *Report on Double Taxation*, 1923, s. 29-30.

¹⁶² Bruins et al., *Report on Double Taxation*, 1923, s. 30-31.

indkomstkabelsen. Ikke desto mindre tillægges “*origin*” fortsat væsentligt større betydning end “*residence/domicile*”, fordi “*origin*” understøttes af både “*situs*” og “*enforceability*”.¹⁶³

Samlet konkluderer Bruins et al., at “*origin*” bør tillægges størst vægt for alle tre kategorier af erhvervsvirksomheder, selvom vægtningen varierer. En overvejende del af det økonomiske tilhørsforhold, og dermed beskatningskompetencen, bør derfor henføres til oprindelsesstedet. I teorien bør kildestatens andel dog være mindre end ved fast ejendom, fordi erhvervsvirksomheder i højere grad involverer salgsfunktioner, ledelse og personlige elementer, som kan være placeret i andre jurisdiktioner.¹⁶⁴

7.1.4. Rapportens sammenfatning af økonomisk tilhørsforhold

Bruins et al. analyserer herefter de øvrige kategorier af løsøre (moveables) samt værdipapirer og fordringer (securities and credits). Afslutningsvis sammenfatter de analysen i en oversigt over, hvordan det økonomiske tilhørsforhold ideelt bør fordeles mellem kildestaten (*origin*) og bopælsstaten (*residence/domicile*) for hver af de identificerede kategorier af formue og indkomst. Deres konklusioner er gengivet i nedenstående tabel.

Tabel 1: Oversigt over primært økonomisk tilhørsforhold

Kategori af formue	Primært økonomisk tilhørsforhold
I. Fast ejendom	Origin
II a. Miner, oliekluder mv.	Origin
II b. Erhvervsvirksomheder	Origin
III a. Landbrugsredskaber, maskiner og besætninger	Origin
III b. Penge, smykker, møbler mv.	Residence/Domicile

¹⁶³ Bruins et al., *Report on Double Taxation*, 1923, s. 31.

¹⁶⁴ Bruins et al., *Report on Double Taxation*, 1923, s. 31.

IV. Skibe	Origin (registreringsstedet)
V a. Pant	Origin (formueskat) Residence/Domicile (indkomstskat)
V b. Aktier	Residence/Domicile
V c. Virksomhedsobligationer	Residence/Domicile
V d. Offentlige værdipapirer	Residence/Domicile
V e. Almindelige fordringer	Residence/Domicile
VI. Indkomst fra selvstændigt erhverv og lønindkomst	Residence/Domicile

Kilde: Egen tilvirkning baseret på tabellen side 39 i “*Report on Double Taxation*”, 1923

Ud fra tabellen kan det udledes, at “*origin*” tillægges størst betydning for kategorierne I, II a, II b, III a, IV, og V a for så vidt angår formueskat. Omvendt tillægges “*residence/domicile*” størst betydning for kategorierne III b, V a for så vidt angår indkomstskat, V b, V c, V d, V e og VI. Tabellen viser dermed en overordnet tendens til, at beskatningsretten til materielle formuegoder i højere grad henføres til oprindelsesstedet, mens immaterielle formuegoder, finansielle rettigheder og visse indkomsttyper i højere grad henføres til bopælsstedet.¹⁶⁵

Bruins et al. fremhæver, at det i praksis vil være vanskeligt at foretage en nøjagtig fordeling mellem oprindelsesstedet og bopælsstedet for hver enkelt kategori, da en sådan fordeling risikerer at blive for arbitrær. Hvis to stater alligevel ønsker at foretage en mere præcis fordeling, bør de efter rapportens opfattelse i det mindste lade sig vejlede af de opstillede retningslinjer. Alternativt kan der opnås en mere grov retfærdighed ved at henføre den første gruppe af kategorier til oprindelsesstedet og den anden gruppe til bopælsstedet. Fordelen ved en sådan metode er, at den skaber en enklere og mere håndterbar fordeling af beskatningskompetencen.¹⁶⁶

¹⁶⁵ Bruins et al., *Report on Double Taxation*, 1923, s. 39.

¹⁶⁶ Bruins et al., *Report on Double Taxation*, 1923, s. 39.

7.2. Delkonklusion: rapportens indflydelse på fast driftsstedsbegrebet

Selvom Folkeforbundets “*Report on Double Taxation*” fra 1923 ikke var en juridisk bindende traktat, kan rapportens overvejelse ses som et væsentligt teoretisk udgangspunkt for den senere fordeling af international beskatningskompetence. Som et alternativ til “*political allegiance*” introducerer Bruins et al. doktrinen om “*economic allegiance*”, der tager højde for skatteyderens økonomiske interesser. Efter denne doktrin bør beskatningskompetence fordeles efter skatteyderens økonomiske tilhørsforhold til forskellige jurisdiktioner. Rapporten identificerer i den forbindelse fire centrale tilknytningsmomenter: “*origin*”, “*situs*”, “*enforceability*” og “*residence/domicile*”. I den samlede afvejning tillægges navnlig “*origin*” og “*residence/domicile*” afgørende betydning, hvilket danner grundlaget for den fundamentale sondring mellem oprindelsessted og bopælssted. Denne sondring genfindes i OECD’s modeloverenskomst, der gennemgående fordeler beskatningskompetence mellem kildestaten og bopælsstaten med henblik på at undgå dobbeltbeskatning.

I relation til erhvervsvirksomheder konkluderer Bruins et al., at hensynet til “*origin*” generelt bør tillægges størst vægt, selvom vægten vil variere alt efter virksomhedens karakter. Jo mere afhængig virksomheden er af jorden, fysiske faciliteter og lokale salgssteder, desto stærkere er oprindelsesstedets beskatningskrav. Omvendt får “*residence/domicile*” større teoretisk betydning, når indkomstkabelsen i højere grad beror på ledelse, intellektuelle ressourcer og personlige elementer. Uanset denne nuancering fastholder rapporten dog, at “*origin*” er det dominerende tilknytningsmoment for erhvervsvirksomheder.

Denne tankegang kan ses afspejlet i OECD’s modeloverenskomst artikel 7, stk. 1, hvorefter fortjeneste ved forretningsmæssig virksomhed som udgangspunkt kun beskattes i kildestaten, hvis virksomheden udøves gennem et der beliggende fast driftssted.¹⁶⁷ Som gennemgået i afsnit 6 forudsætter modeloverenskomstens artikel 5 en lokal tilstedeværelse i form af enten et fast forretningssted eller en afhængig agent. Særligt det primære driftsstedskriterium kan ses som en juridisk konkretisering af princippet om, at erhvervsindkomst bør beskattes der, hvor virksomheden har fysiske faciliteter, og hvor indkomsten genereres. Samtidig kan agentreglen ses som udtryk for,

¹⁶⁷ OECD, *Model tax convention on income and on capital*, 2017, art. 7, stk. 1.

at også lokale salgs- og repræsentationsfunktioner under visse omstændigheder kan skabe et tilstrækkeligt økonomisk tilhørsforhold til kildestaten.

Når disse grundprincipper anvendes på digitale forretningsmodeller, er det imidlertid afgørende at holde sig for øje, at rapporten blev udarbejdet i en økonomisk virkelighed, hvor erhvervsvirksomhed i langt højere udstrækning forudsatte fysisk tilstedeværelse, lokale faciliteter og personale. Som beskrevet i afsnit 5.2.1 har digitaliseringen muliggjort "*cross-jurisdictional scale without mass*", hvor multinationale koncerner kan opnå betydelig økonomisk tilstedeværelse i en markedsjurisdiktion uden en tilsvarende skalering af materielle aktiver eller lokalt personale. Det er derfor ikke nødvendigvis doktrinen om "*economic allegiance*" som sådan, der udfordres af digitaliseringen, men nærmere den traditionelle antagelse om, at økonomisk tilhørsforhold skal identificeres gennem fysisk eller personel tilstedeværelse.

8. France vs. Google

8.1. Afgørelsen

Afgørelserne mellem Frankrigs skattemyndigheder og Google vedrørte spørgsmålet om, hvorvidt Google Ireland Limited havde et fast driftssted i Frankrig og dermed var skattepligtig. De franske skattemyndigheder anførte, at Google Ireland Limiteds indtægter fra salg af online annonceringstjenester til franske kunder kunne beskattes i Frankrig, idet Google Ireland Limited efter skattemyndighedernes opfattelse havde en tilstrækkelig lokal tilstedeværelse til at etablere et fast driftssted. Afgørelserne er centrale for analysen, da den illustrerer de vanskeligheder, der kan opstå, når det traditionelle fast driftsstedsbegreb anvendes på digitale forretningsmodeller som Googles.

Tvisten mellem de franske skattemyndigheder og Google Ireland Limited blev afgjort af Forvaltningsdomstolen i Paris (Tribunal administratif de Paris) den 12. juli 2017. Domstolen afsagde fem separate afgørelser, som vedrørte forskellige skatteår og skattetyper, men som hvilede i

vidt omfang på samme faktuelle grundlag og præmisser.¹⁶⁸ Afgørelserne behandles derfor samlet i det følgende.

8.1.1. Faktum

Google-koncernen driver en internetsøgemaskine og tilbyder i den forbindelse en online annonceringstjeneste ved navn “*AdWords*”. Tjenesten gør det muligt for annoncører at vælge bestemte søgeord, som udløser visningen af en annonce, når brugere anvender de pågældende søgeord i Googles søgemaskine. Annoncørerne faktureres som udgangspunkt pr. klik, mens udvælgelsen og placeringen af annoncer sker gennem et automatiseret budgivningssystem. “*AdWords*” tjenesten tilbydes i to formater, navnlig “*Online Sales Organization*” (OSO), hvor kunderne i vidt omfang håndterer annonceringen selv, og “*Direct Sales Organization*” (DSO), hvor kunderne modtager rådgivning og salgssupport.¹⁶⁹

Google France SARL havde den 16. maj 2022 indgået en marketing- og serviceaftale med det amerikanske moderselskab Google Inc. Den 1. juli 2004 blev aftalen overdraget til Google Ireland Limited, der ligeledes var et datterselskab af Google Inc.¹⁷⁰ I henhold til aftalen skulle Google France SARL bistå Google Ireland Limited med marketing- og salgssupportaktiviteter i Frankrig i relation til online annonceringstjenesten. Disse aktiviteter omfattede blandt andet markedsføring, demonstrationer af tjenesten, markedsanalyser, strategiske analyser og identifikation af potentielle kunder.¹⁷¹

Aftalen fastslog samtidig, at Google France SARL ikke havde beføjelse til at forpligte Google Ireland Limited, som en agent eller autoriseret repræsentant, eller indgå kontrakter og acceptere ordrer på selskabets vegne. Den formelle kontraktindgåelse med annoncørerne skete derfor med Google Ireland Limited, mens Google France SARL udførte lokale salgs- og supportfunktioner i Frankrig.¹⁷²

¹⁶⁸ Tribunal administratif de Paris, Société Google Ireland Limited, 12. juli 2017, N° 1505113/1-1, N° 1505126/1-1, N° 1505147/1-1, N° 1505165/1-1, N° 1505178/1-1.

¹⁶⁹ Tribunal administratif de Paris, Société Google Ireland Limited, 12. juli 2017, N° 1505113/1-1, præmis 8.

¹⁷⁰ Tribunal administratif de Paris, Société Google Ireland Limited, 12. juli 2017, N° 1505113/1-1, præmis 5.

¹⁷¹ Tribunal administratif de Paris, Société Google Ireland Limited, 12. juli 2017, N° 1505113/1-1, præmis 9.

¹⁷² Tribunal administratif de Paris, Société Google Ireland Limited, 12. juli 2017, N° 1505113/1-1, præmis 9.

De franske skattemyndigheder havde gennemført en skatterevision samt en ransagnings- og beslaglæggelsesprocedure hos Google France SARL, hvilket førte til, at skattemyndighederne rejste en række skattekrav mod Google Ireland Limited vedrørende perioden 2005 til 2010. Kravene omfattede blandt andet selskabsskat, moms, kildeskat samt forskellige franske særavgifter, lokale erhvervsskatter og tillægsgbøder på samlet ca. EUR 1,11 mia. Google Ireland Limited nedlagde påstand om fritagelse for disse krav.¹⁷³

8.1.2. De franske skattemyndigheders to hovedargumenter

De franske skattemyndigheder begrundede skattekravene med to hovedargumenter. For det første gjorde myndighederne gældende, at Google France SARL i praksis handlede på vegne af Google Ireland Limited og derfor udgjorde en afhængig agent. For det andet gjorde myndighederne gældende, at Google Ireland Limited havde et fast forretningssted i Frankrig gennem Google France SARL's lokaliteter og den fysiske IT-infrastruktur, der befandt sig der. Begge argumenter havde til formål at etablere, at Google Ireland Limited havde tilstrækkelig lokal tilstedeværelse i Frankrig til at kunne anses for at have et fast driftssted.

Argumentet vedrørende agentreglen byggede navnlig på DSO-modellen, hvor Google France SARL's medarbejdere ydede rådgivning og salgssupport til annoncører i Frankrig.¹⁷⁴ De franske skattemyndigheder gjorde gældende, at Google France SARL, uanset klausulen i marketing- og serviceaftalen, i praksis udøvede en beføjelse til at indgå kontrakter på vegne af Google Ireland Limited. Myndighederne anså derfor ikke aftalens formelle begrænsninger af Google France SARL's kompetence for afgørende.¹⁷⁵

Til støtte herfor henviste skattemyndighederne blandt andet til interne dokumenter fremskaffet under revisionen, hvoraf det fremgik, at visse medarbejders arbejdsopgaver bestod i at rekruttere nye kunder med henblik på at øge omsætningen. Myndighederne henviste desuden til medarbejderudsagn, hvorefter ansatte i Google France SARL havde ansvar for nøglekunder, udarbejdelse af salgforslag, samarbejde med større mediebyureauer og i visse tilfælde forhandling af

¹⁷³ Opgørelsen af de EUR 1,11 er beregnet som den samlede værdi af de rejste krav, jf. Tribunal administratif de Paris, Société Google Ireland Limited, 12. juli 2017, N° 1505113/1-1, N° 1505126/1-1, N° 1505147/1-1, N° 1505165/1-1, N° 1505178/1-1, præmis 1.

¹⁷⁴ Tribunal administratif de Paris, Société Google Ireland Limited, 12. juli 2017, N° 1505113/1-1, præmis 8.

¹⁷⁵ Tribunal administratif de Paris, Société Google Ireland Limited, 12. juli 2017, N° 1505113/1-1, præmis 10.

kontrakter med kunder og bureauer. Endelig støttede myndighederne sig på jobopsalg på “*google.fr*” og “*google.com*”, som vedrørte ansættelsen af en erhvervsjurist hos Google France SARL med ansvar for at forhandle og udarbejde kommercielle kontrakter i Frankrig og Europa.¹⁷⁶

Det andet argument angik, om Google Ireland Limited havde et fast forretningssted i Frankrig. Efter fransk ret kan et udenlandsk selskab beskattes i Frankrig, hvis selskabet udøver selvstændig erhvervsvirksomhed gennem et fast driftssted, herunder gennem materielle anlægsaktiver stillet til rådighed for virksomheden.¹⁷⁷ Skattemyndighederne gjorde i den forbindelse gældende, at Google Ireland Limited, gennem Google France SARL’s lokaliteter, rådede over fysisk IT-infrastruktur i Frankrig, hvorfra selskabets kerneforretning med onlineannoncering blev udøvet.¹⁷⁸

Myndighederne henviste navnlig til tilstedeværelsen af computerudstyr, herunder “*switch routers*” og “*backbones*” til en værdi af EUR 9,2 mio., som befandt sig på Google France SARL’s adresse i Paris. Skattemyndighederne anførte desuden, at Google Ireland Limited havde adgang til en sikker lokalitet i Paris samt overvågning og vedligeholdelse af computerudstyret. Derudover blev det fremhævet, at Google France SARL i 2009 og 2010 havde udført arbejde med at tilvejebringe server-/computerplads og fiberoptik til brug for forbindelsen mellem Google-netværket og de datacentre, som hostede serverne.¹⁷⁹

8.1.3. Rettens vurdering

8.1.3.1. Agentreglen

Den fransk-irske dobbeltbeskatningsoverenskomst blev indgået den 21. marts 1968 og er derfor baseret på en tidligere version af OECD’s modeloverenskomst.¹⁸⁰ Bestemmelsen om fast driftssted efter agentreglen afviger derfor terminologisk fra den nuværende artikel 5, men bygger på samme grundlæggende sondring mellem uafhængige og afhængige agenter.

¹⁷⁶ Tribunal administratif de Paris, Société Google Ireland Limited, 12. juli 2017, N° 1505113/1-1, præmis 11.

¹⁷⁷ Tribunal administratif de Paris, Société Google Ireland Limited, 12. juli 2017, N° 1505126/1-1, præmis 2-3.

¹⁷⁸ Tribunal administratif de Paris, Société Google Ireland Limited, 12. juli 2017, N° 1505126/1-1, præmis 1.

¹⁷⁹ Tribunal administratif de Paris, Société Google Ireland Limited, 12. juli 2017, N° 1505126/1-1, præmis 6-7.

¹⁸⁰ Convention entre la France et l'Irlande tendant à éviter les doubles impositions et à prévenir l'évasion fiscale en matière d'impôts sur le revenu, 21. marts 1968.

Efter artikel 4 i den fransk-irske DBO kan en fysisk eller juridisk person hjemmehørende i Frankrig, der er kontrolleret af et selskab hjemmehørende i Irland, kun udgøre et fast driftssted for sidstnævnte, hvis personen ikke kan anses for at være en uafhængig agent og sædvanligvis udøver en beføjelse i Frankrig til at forpligte det irske selskab i kommercielle forhold vedrørende dets kernevirkksomhed. For at Google France SARL kunne konstituere et fast driftssted for Google Ireland Limited, skulle retten derfor både tage stilling til, om Google France SARL var uafhængig, og om selskabet sædvanligvis udøvede en beføjelse til at forpligte Google Ireland Limited.¹⁸¹

Retten fandt, at Google France SARL hverken kunne anses for juridisk eller økonomisk uafhængig af Google Ireland Limited. Den juridiske afhængighed blev begrundet med, at selskaberne havde samme moderselskab, mens den økonomiske afhængighed blev begrundet med, at Google France SARL udelukkende udførte aktiviteter for Google Ireland Limited og blev aflønnet efter en cost-plus model, hvor omkostningerne blev refunderet med en margin på 8%. Google France SARL bar derfor ikke nogen egentlig økonomisk risiko.¹⁸²

Det var derudover en betingelse for at etablere fast driftssted, at Google France SARL sædvanligvis udøvede en beføjelse til at forpligte Google Ireland Limited i kommercielle forhold. Angående dette punkt fandt retten ikke, at skattemyndighederne havde godtgjort, at betingelsen var opfyldt. Retten lagde vægt på, at annonceaftalerne med franske kunder formelt blev indgået med Google Ireland Limited. Den omstændighed, at medarbejderne i Google France SARL fremgik af kontrakterne som salgsrepræsentanter eller account managers, ændrede ikke ved, at Google Ireland Limited var den eneste kontraktpart. Retten fandt desuden, at selvom Google France SARLs medarbejdere deltog i salgsprocessen og registrerede ordrer, krævede offentliggørelsen af annoncerne en endelig validering fra Google Ireland Limited. Denne validering var en forudsætning for, at ordren fik bindende virkning over for Google Ireland Limited.¹⁸³

Retten afviste også skattemyndighedernes anbringende om, at Google France SARL's medarbejdere fastsatte priserne sammen med kunderne. Prisfastsættelsen for "AdWords" tjenesten skete derimod

¹⁸¹ Tribunal administratif de Paris, Société Google Ireland Limited, 12. juli 2017, N° 1505113/1-1, præmis 4.

¹⁸² Tribunal administratif de Paris, Société Google Ireland Limited, 12. juli 2017, N° 1505113/1-1, præmis 5-7.

¹⁸³ Tribunal administratif de Paris, Société Google Ireland Limited, 12. juli 2017, N° 1505113/1-1, præmis 13.

gennem et automatiseret budgivningssystem og på baggrund af antal klik på annoncen. Dette understøttede, at Google France SARL ikke havde en egentlig beføjelse til at indgå eller fastsætte de kommercielle vilkår for aftalerne på vegne af Google Ireland Limited.¹⁸⁴

Endelig fandt retten ikke, at fortrolighedsaftaler, forlig eller civile retssager mod Google France SARL dokumenterede, at selskabet havde beføjelse til at indgå kommercielle aftaler på vegne af Google Ireland Limited. Disse forhold viste efter rettens opfattelse ikke, at Google France SARL kunne forpligte Google Ireland Limited i relation til kernevirkomheden, som bestod i salg af online annonceringstjenester.¹⁸⁵

Retten fandt således, at Google France SARL ikke kunne anses for en uafhængig agent, men at selskabet ikke sædvanligvis udøvede en beføjelse til at forpligte Google Ireland Limited. Betingelserne for at etablere fast driftssted gennem agentreglen var derfor ikke opfyldt. De franske skattemyndigheder havde således ikke godtgjort, at Google Ireland Limited udøvede virksomhed i Frankrig gennem et fast driftssted konstitueret af Google France SARL.¹⁸⁶

8.1.3.2. Fast forretningssted

Det andet spørgsmål vedrørte, om Google Ireland Limited havde et fast forretningssted i Frankrig gennem den IT-infrastruktur, som skattemyndighederne havde identificeret hos Google France SARL. Retten lagde indledningsvist vægt på, at det ikke fremgik af undersøgelsen, at Google Ireland Limited havde rådighed over lokaler eller materielle anlægsaktiver i Frankrig udover dem, som var tilgængelige for Google France SARL med henblik på opfyldelsen af marketing- og serviceaftalen.¹⁸⁷

Til støtte for, at der ikke forelå et fast forretningssted, fremlagde Google Ireland Limited to fogedrapporter dateret 15. januar 2007 og 4. november 2011. Rapporterne dokumenterede, at de servere, som hostede hjemmesiden "*google.fr*", befandt sig i USA, og at ingen af de datacentre, der blev anvendt af Googles søgemaskine eller IT-plattform, befandt sig i Frankrig. Google Ireland

¹⁸⁴ Tribunal administratif de Paris, Société Google Ireland Limited, 12. juli 2017, N° 1505113/1-1, præmis 13.

¹⁸⁵ Tribunal administratif de Paris, Société Google Ireland Limited, 12. juli 2017, N° 1505113/1-1, præmis 14-15.

¹⁸⁶ Tribunal administratif de Paris, Société Google Ireland Limited, 12. juli 2017, N° 1505113/1-1, præmis 16.

¹⁸⁷ Tribunal administratif de Paris, Société Google Ireland Limited, 12. juli 2017, N° 1505126/1-1, præmis 6-7.

Limited gjorde endvidere gældende, at de “switch routers” og “backbones” i Frankrig, som skattemyndighederne havde henvist til, alene udgjorde hjælpeudstyr, hvis eneste funktion var at forbedre routing af information produceret af udenlandske servere. Udstyret muliggjorde derfor ikke i sig selv leveringen af “AdWords” tjenesten til kunderne.¹⁸⁸

Vedrørende skattemyndighedernes anbringende om adgang til en sikker lokalitet samt overvågning og vedligeholdelse af computerudstyr, præciserede Google Ireland Limited, at dette alene angik udstyr til routing af information med henblik på at sikre maksimal opetid. Efter Google Ireland Limiteds opfattelse vedrørte dette ikke selve udøvelsen af aktiviteter i Frankrig.¹⁸⁹

Retten fandt på den baggrund, at Google Ireland Limited ikke havde materielle anlægsaktiver under sin kontrol i Frankrig, som blev anvendt til at levere “AdWords” tjenesten. Google Ireland Limited kunne derfor ikke anses for at have udøvet selvstændig erhvervsvirksomhed gennem et fast forretningssted i Frankrig.¹⁹⁰ Afgørelsen viser dermed, at fysisk IT-infrastruktur i en jurisdiktion ikke i sig selv er tilstrækkeligt til at etablere et fast driftssted. Det afgørende er, om det udenlandske foretagende har rådighed over infrastrukturen, og om foretagendets kernevirksomhed faktisk udøves gennem dette udstyr.

8.1.4. Resultat

Google Ireland fik medhold i alle fem afgørelser fra 2017 og blev fritaget for skattekravene. Forvaltningsdomstolen i Paris fandt hverken, at Google France SARL sædvanligvis udøvede en beføjelse til at forpligte Google Ireland Limited, eller at IT-infrastrukturen i Frankrig udgjorde et fast forretningssted for Google Ireland Limited. En af afgørelserne blev efterfølgende anket, men den administrative appelret i Paris (Cour administrative d’appel de Paris) stadfæstede resultatet ved dom d. 25. april 2019.¹⁹¹ Appelretten fandt ligeledes, at skattemyndighederne ikke havde godtgjort, at Google Ireland Limited rådede over computerudstyr i Frankrig, som blev anvendt til at udøve “AdWords” tjenesten.¹⁹²

¹⁸⁸ Tribunal administratif de Paris, Société Google Ireland Limited, 12. juli 2017, N° 1505126/1-1, præmis 8.

¹⁸⁹ Tribunal administratif de Paris, Société Google Ireland Limited, 12. juli 2017, N° 1505126/1-1, præmis 8.

¹⁹⁰ Tribunal administratif de Paris, Société Google Ireland Limited, 12. juli 2017, N° 1505126/1-1, præmis 9.

¹⁹¹ Cour administrative d’appel de Paris, Ministre de l’action et des comptes publics c/ société Google Ireland Limited, 25. april 2019, N° 17PA03065.

¹⁹² Cour administrative d’appel de Paris, Ministre de l’action et des comptes publics c/ société Google Ireland Limited, 25. april 2019, N° 17PA0306, præmis 6-8.

Afgørelsernes samlede resultat illustrerer dermed, at digitale virksomheder som Google kan have betydelig kommerciel aktivitet i en markedsjurisdiktion, uden at der etableres et fast driftssted. Efter de traditionelle kriterier kræves fortsat, at det udenlandske foretagende enten kan anses for at udøve virksomhed gennem en afhængig agent eller gennem et fast forretningssted, som foretagendet har rådighed over.

8.2. Delkonklusion: fast driftsstedsbegrebets begrænsninger over for digitale forretningsmodeller

Afgørelsen mellem Google Ireland Limited og de franske skattemyndigheder illustrerer de skatteretlige problemstillinger, som digitaliseringen af økonomien har affødt. Afgørelsen viser navnlig, at digitale virksomheder kan have betydelig økonomisk tilstedeværelse i en markedsjurisdiktion uden at opfylde de traditionelle betingelser for fast driftssted.

De franske skattemyndigheder forsøgte at statuere fast driftssted for Google Ireland Limited i Frankrig gennem både agentreglen og kriteriet om fast forretningssted. Begge argumenter blev afvist, idet retten hverken fandt, at Google France SARL kunne forpligte Google Ireland Limited, eller at IT-infrastrukturen blev anvendt til at udøve kernevirksomheden i Frankrig.

Afgørelsen viser dermed, at beskatningskompetence efter fast driftsstedsbegrebet fortsat er tæt knyttet til fysisk eller personel tilstedeværelse i kildestaten. Selvom Google Ireland Limited havde betydelige annonceindtægter fra det franske marked, var det ikke tilstrækkeligt i sig selv til at etablere skattepligt i Frankrig. Frankrig kunne derfor ikke beskatte det overskud, som blev henført til Google Ireland Limited, men alene den aflønning, som tilfaldt Google France SARL for dets lokale salgs- og supportfunktioner.

Afgørelserne viser ikke nødvendigvis, at kriterierne i modeloverenskomstens artikel 5 er uklare, men snarere, at kriterierne er udviklet i en økonomisk virkelighed, hvor værdiskabelse i højere grad forudsatte en lokal og fysisk tilstedeværelse af aktiver eller personale. Digitale forretningsmodeller som Googles udfordrer denne forudsætning, fordi de muliggør betydelig markedsdeltagelse uden en tilsvarende fysisk tilstedeværelse i markedsjurisdiktionen. France vs. Google illustrerer derfor det

traditionelle fast driftsstedsbegrebs begrænsninger over for digitale forretningsmodeller. Afgørelsen danner samtidig grundlag for den efterfølgende udvikling, hvor markedsjurisdiktioner i højere grad har søgt alternative muligheder for beskatning gennem unilaterale tiltag som “*Digital Services Taxes*” og multilaterale løsninger som Amount A.¹⁹³¹⁹⁴

9. Amount A under Pillar One

9.1. Indledning

De foregående afsnit har vist, at det traditionelle fast driftsstedsbegreb forudsætter en fysisk eller personel tilstedeværelse i kildestaten, før denne stat kan beskatte et udenlandsk foretagendes erhvervsindkomst. Denne kobling mellem fysisk tilstedeværelse og adgangen til at beskatte erhvervsindkomst kan spores helt tilbage til “*Report on Double Taxation*”, der knyttede beskatningskompetence til lokale produktionsfaktorer eller salgsfunktioner. Som *France vs. Google* illustrerer, kan digitale virksomheder imidlertid have betydelig markedstilstedeværelse uden at opfylde disse traditionelle betingelser for fast driftssted i OECD’s modeloverenskomst artikel 5.

Det er netop denne problemstilling, som Amount A under Pillar One søger at adressere. OECD identificerede allerede i 2015 gennem BEPS Action 1 de skattemæssige udfordringer ved digitaliseringen og fremhævede, at hele økonomien i stigende grad var ved at blive digitaliseret, hvilket ville gøre det vanskeligt at afgrænse den digitale økonomi fra resten af økonomien. Siden da har OECD/G20 Inclusive Framework arbejdet på en global løsning, der skal sikre, at fordelingen af beskatningsrettigheder til virksomhedsoverskud ikke længere udelukkende begrænses af kravet om fysisk tilstedeværelse.¹⁹⁵

Pillar One består overordnet af tre komponenter: Amount A, Amount B og regler om skattevished. Amount A er den centrale komponent i denne afhandling, idet den etablerer en ny beskatningsret for markedsjurisdiktioner over en andel af multinationale koncerners residualprofit. Amount B vedrører

¹⁹³ BDO Global, *FRANCE - Digital Services Tax Introduced*, Corporate Tax News, Issue 52, september 2019.

¹⁹⁴ OECD, *Multilateral Convention to Implement Amount A of Pillar One*, 2023.

¹⁹⁵ OECD, *Tax Challenges Arising from Digitalisation – Report on Pillar One Blueprint*, 2020, s. 10, pkt. 2-3.

et standardiseret afkast for visse basale marketing- og distributionsaktiviteter, mens reglerne om skattevished skal forebygge og løse tvister.¹⁹⁶ I det følgende behandles alene Amount A, da denne komponent udfordrer den traditionelle kobling mellem fysisk tilstedeværelse og adgangen til at beskatte erhvervsindkomst.

I oktober 2023 offentliggjorde OECD/G20 Inclusive Framework teksten til “*The Multilateral Convention to Implement Amount A of Pillar One*” (herefter benævnt MLC’en eller konventionen) med tilhørende dokumenter. Teksten i MLC’en repræsenterer den hidtil opnåede konsensus om indholdet af Amount A, dog med enkelte udestående spørgsmål. MLC’en har til formål at koordinere omfordelingen af beskatningsrettigheder til markedsjurisdiktioner for en andel af de største og mest profitable multinationale koncerners overskud, øge skattevished og afskaffe unilaterale “*Digital Service Taxes*”.¹⁹⁷

Den følgende fremstilling af MLC’ens regler om Amount A behandler ikke alle konventionens artikler eller aspekter, men fokuserer på de bestemmelser, der er mest relevante for at belyse kontrasten mellem Amount A og de traditionelle regler om fast driftssted. Først behandles anvendelsesområdet i artikel 3, da dette afgør, hvilke koncerner der omfattes af Amount A. Dernæst behandles nexus-reglen i artikel 8, fordi den fastlægger betingelserne for, hvornår en markedsjurisdiktion kan tildeles beskatningsret. Herefter gennemgås reglerne om “*revenue sourcing*” i artikel 6 og 7 samt Bilag D, da “*revenue sourcing*” er nødvendig for nexus-vurderingen og danner grundlag for den efterfølgende fordeling mellem markedsjurisdiktionerne. Afslutningsvis behandles artikel 5 om allokering af Amount A-profit, hvorefter anvendelsen af reglerne illustreres gennem en samlet case.

9.2. Anvendelsesområde – Artikel 3

Anvendelsesområdet i artikel 3 er centralt, fordi bestemmelsen afgrænser hvilke koncerner der er omfattet af MLC’en. Bestemmelsen er udtryk for, at Amount A er en målrettet særregel, der indledningsvist kun vil gælde for de største og mest profitable multinationale koncerner. Såfremt

¹⁹⁶ OECD, *Tax Challenges Arising from Digitalisation – Report on Pillar One Blueprint*, 2020, s. 11, pkt. 7.

¹⁹⁷ OECD, *Multilateral Convention to Implement Amount A of Pillar One*, 2023.

Amount A under Pillar One bliver implementeret, vil regelsættet således ikke omfatte alle multinationale koncerner.

Efter konventionens artikel 3, stk. 1, er en koncern omfattet af MLC'en, hvis koncernen i den pågældende periode har haft "*Adjusted Revenues*" på mere end EUR 20 mia. og samtidig haft en "*pre-tax profit margin*" på mere end 10 pct.¹⁹⁸ De høje tærskler sikrer, at Amount A alene vil omfatte en begrænset kreds af store og profitable multinationale koncerner.

Begrebet "*Adjusted Revenues*" er defineret i konventionens artikel 2, litra c, som koncernens konsoliderede nettoomsætning korrigeret for blandt andet indirekte skatter og indtægter fra "*Excluded Entities*".¹⁹⁹ "*Pre-tax profit margin*" defineres som koncernens "*Adjusted Profit Before Tax*" divideret med koncernens "*Adjusted Revenues*", jf. nedenstående formel:²⁰⁰

$$\text{Pretax profit margin} = \frac{\text{Adjusted Profit Before Tax}}{\text{Adjusted Revenues}}$$

"*Adjusted Profit Before Tax*" udgør koncernens korrigerede overskud før skat, som anvendes til at måle koncernens profitabilitet. Udgangspunktet er koncernens konsoliderede overskud, som justeres efter konventionens Bilag B, afsnit 2, for at sikre et ensartet opgørelsesgrundlag på tværs af jurisdiktioner. Korrektionerne består blandt andet i at tilbageføre koncernens aktuelle og udskudte skatteudgifter, således at der opgøres et teknisk overskud før skat, inden de øvrige korrektioner foretages.²⁰¹

Artikel 3, stk. 2, indeholder en supplerende historisk test, der skal sikre, at koncernen ikke blot opfylder tærsklerne i den aktuelle periode, men også har haft en vis vedvarende størrelse og profitabilitet over tid. Efter bestemmelsen skal koncernen som udgangspunkt have opfyldt omsætnings- og profitabilitetstærsklerne i artikel 3, stk. 1, i de to umiddelbart foregående perioder. Hvis dette ikke er tilfældet, kan koncernen alligevel være omfattet, hvis to yderligere betingelser er

¹⁹⁸ OECD, *Multilateral Convention to Implement Amount A of Pillar One*, 2023, art. 3, stk. 1.

¹⁹⁹ OECD, *Multilateral Convention to Implement Amount A of Pillar One*, 2023, art. 2, litra c.

²⁰⁰ OECD, *Multilateral Convention to Implement Amount A of Pillar One*, 2023, art. 3, stk. 3.

²⁰¹ OECD, *Multilateral Convention to Implement Amount A of Pillar One*, 2023, Bilag B, afsnit 2, stk. 1, litra a, nr. 1.

opfyldt. For det første skal koncernen have haft en “*pre-tax profit margin*” på mere end 10 pct. i mindst to ud af de fire umiddelbart foregående perioder. For det andet skal koncernens gennemsnitlige “*pre-tax profit margin*” over den aktuelle periode og de fire umiddelbart foregående perioder være større end 10 pct. Hvis koncernen ikke har eksisteret i alle fire perioder forud for den aktuelle periode, finder den første betingelse ikke anvendelse, mens den anden betingelse anvendes på grundlag af de perioder, hvor koncernen faktisk har eksisteret.²⁰²

Konventionens artikel 3, stk. 4-8, indeholder herefter en række særregler, der gælder for specifikke sektorer, segmenterede koncerner og “*autonomous domestic businesses*”. Bestemmelserne henviser til de særlige beregningsmetoder i Bilag C, som gælder for blandt andet, regulerede finansielle institutioner, udvindingsindustrien og forsvarsindustrien.²⁰³ Reglerne kan fortolkes som et udtryk for, at visse aktiviteter er underlagt særlige regulatoriske eller forretningsmæssige forhold, som gør den generelle koncernbaserede opgørelse efter Amount A mindre egnet.

Efter artikel 3, stk. 10, skal monetære beløb, der opgøres med henvisning til en periode, forhøjes eller reduceres forholdsmæssigt, hvis perioden er kortere eller længere end tolv måneder.²⁰⁴

Begrebet periode dækker over det regnskabsår, for hvilket koncernens øverste moderselskab udarbejder eller er forpligtet til at udarbejde koncernregnskab.²⁰⁵

9.3. Nexus – Artikel 8

Konventionens artikel 8 vedrører nexus, dvs. den skattemæssige tilknytning, der afgør, om en markedsjurisdiktion er berettiget til at beskatte en andel af en omfattet koncerns Amount A-profit. Nexus foreligger, hvis koncernens “*Adjusted Revenues*” i jurisdiktionen overstiger EUR 1 mio. i den pågældende periode. For jurisdiktioner med et BNP på mindre end EUR 40 mia. er tærsklen reduceret til EUR 250.000.²⁰⁶ Tærsklen indebærer, at nexus kun foreligger, hvor koncernen har et vist minimumsniveau af “*Adjusted Revenues*” i jurisdiktionen.²⁰⁷

²⁰² OECD, *Multilateral Convention to Implement Amount A of Pillar One*, 2023, art. 3, stk. 2.

²⁰³ OECD, *Multilateral Convention to Implement Amount A of Pillar One*, 2023, art. 3, stk. 4-8, jf. Bilag C.

²⁰⁴ OECD, *Multilateral Convention to Implement Amount A of Pillar One*, 2023, art. 3, stk. 10.

²⁰⁵ OECD, *Multilateral Convention to Implement Amount A of Pillar One*, 2023, art. 2, litra gg.

²⁰⁶ OECD, *Multilateral Convention to Implement Amount A of Pillar One*, 2023, art. 8.

²⁰⁷ OECD, *Explanatory Statement to the Multilateral Convention to Implement Amount A of Pillar One*, 2023, pkt. 339.

Hvis en omfattet koncern opfylder nexus-testen i en markedsjurisdiktion, er jurisdiktionen berettiget til at få tildelt en andel af koncernens Amount A-profit for den pågældende periode. Størrelsen af denne tildeling fastlægges efter konventionens artikel 5, som gennemgås i et senere afsnit.²⁰⁸ Ved opgørelsen af, hvor stor en del af koncernens “*Adjusted Revenues*”, der skal anses for at hidrøre fra en bestemt jurisdiktion, anvendes konventionens artikel 6 og 7 samt Bilag D om “*revenue sourcing*”. Det er således nødvendigt først at foretage “*revenue sourcing*” før det kan fastlægges, om koncernen opfylder nexus-tærsklen i en jurisdiktion.²⁰⁹ Reglerne om “*revenue sourcing*” gennemgås i det efterfølgende afsnit.

Nexus efter konventionens artikel 8 anvendes udelukkende til at afgøre, om en markedsjurisdiktion kan tildeles en andel af Amount A-profit efter denne konvention. Nexus-testen kan derfor ikke anvendes i andre skattemæssige sammenhænge og danner ikke grundlag for en revurdering af en koncernenheds stilling efter eksisterende skatteregler. En koncernenhed kan eksempelvis ikke anses for at have fast driftssted i en markedsjurisdiktion alene som følge af, at den omfattede koncern opfylder nexus-testen i den pågældende jurisdiktion. Tilsvarende skal overskud, der allerede henføres til et fast driftssted efter eksisterende dobbeltbeskatningsoverenskomster, ikke revurderes som følge af, at nexus-testen i artikel 8 er opfyldt.²¹⁰

Artikel 8 etablerer dermed en markedsbaseret nexus-test, der fungerer parallelt med det traditionelle fast driftsstedsbegreb. I modsætning til artikel 5 i OECD’s modeloverenskomst, som knytter nexus til fysisk eller personel tilstedeværelse, knytter artikel 8 i MLC’en nexus til et vist minimumsniveau af “*Adjusted Revenues*” i markedsjurisdiktionen. Amount A ændrer således ikke den traditionelle fast driftsstedsvurdering, men indfører en særskilt beskatningsret for markedsjurisdiktioner til en andel af Amount A-profit.

²⁰⁸ OECD, *Explanatory Statement to the Multilateral Convention to Implement Amount A of Pillar One*, 2023, pkt. 341.

²⁰⁹ OECD, *Explanatory Statement to the Multilateral Convention to Implement Amount A of Pillar One*, 2023, pkt. 340.

²¹⁰ OECD, *Explanatory Statement to the Multilateral Convention to Implement Amount A of Pillar One*, 2023, pkt. 346-349.

9.4. Revenue sourcing – Artikel 6, Artikel 7 og Bilag D

For at afgøre, om en koncern har nexus i en markedsjurisdiktion, er det først nødvendigt at fastlægge, hvor stor en andel af koncernens “*Adjusted Revenues*”, der skal henføres til den pågældende jurisdiktion. Denne proces betegnes i konventionen som “*revenue sourcing*”. “*Revenue sourcing*”-reglerne har samtidig betydning for den senere allokering af Amount A-profit, fordi allokeringen mellem markedsjurisdiktioner afhænger af fordelingen af “*Adjusted Revenues*”. Reglerne om “*revenue sourcing*” er fordelt mellem artikel 6, artikel 7 og Bilag D. Artikel 6 fastlægger de generelle regler, herunder kravene til “*reliable methods*”, “*reliable indicators*” og “*allocation keys*”. Artikel 7 fastlægger de overordnede sourcing-principper, der gælder for hver kategori af “*Adjusted Revenues*”, mens Bilag D indeholder de detaljerede regler for, hvordan sourcing-principperne anvendes i praksis.²¹¹ Samspillet mellem reglerne udgør derfor den tekniske mekanisme, der lokaliserer de markedsjurisdiktioner, som koncernens “*Adjusted Revenues*” skal henføres til.

9.4.1. Artikel 6: generelle regler og pålidelige metoder

Efter konventionens artikel 6, stk. 1, skal artikel 6 anvendes sammen med artikel 7 og Bilag D for at bestemme, i hvilken jurisdiktion en koncerns “*Adjusted Revenues*” skal anses for at være opstået. Kilderne til “*Adjusted Revenues*” skal fastlægges særskilt for hver kategori identificeret i artikel 7. Dertil skal kategoriseringen ske på grundlag af transaktionernes sædvanlige eller overvejende karakter, vurderet efter substans frem for juridisk form. Kilden til “*Adjusted Revenues*”, der ikke kan henføres under en af kategorierne i artikel 7, skal bestemmes med henvisning til den mest analoge kategori.²¹²

Artikel 6, stk. 2, fastsætter herefter, at enhederne i en omfattet koncern skal anvende en “*reliable method*” til at fastlægge kilden til koncernens “*Adjusted Revenues*” for hver kategori af transaktioner.²¹³ En “*reliable method*” er en metode, der på grundlag af “*reliable indicators*”, eller

²¹¹ OECD, *Explanatory Statement to the Multilateral Convention to Implement Amount A of Pillar One*, 2023, pkt. 226.

²¹² OECD, *Multilateral Convention to Implement Amount A of Pillar One*, 2023, art. 6, stk. 1.

²¹³ OECD, *Multilateral Convention to Implement Amount A of Pillar One*, 2023, art. 6, stk. 2.

en “*allocation key*” hvor det er udtrykkeligt tilladt, fastlægger de jurisdiktioner, hvor alle eller en del af koncernens “*Adjusted Revenues*” anses at hidrøre fra.²¹⁴

For at en metode, der ikke er en “*allocation key*”, kan anses for at være pålidelig, skal metoden tage højde for forskelle i arten, mængden og prisen på de varer, produkter, tjenester, indhold mv., som koncernen sælger, licenserer, afhænder eller leverer til forskellige jurisdiktioner.²¹⁵

En “*reliable indicator*” defineres som oplysninger, der identificerer kilden til “*Adjusted Revenues*” i overensstemmelse med det relevante sourcing-princip for den pågældende kategori i artikel 7.²¹⁶

For at en indikator kan anses for at være pålidelig, skal den som udgangspunkt opfylde en af de pålidelighedstests, der er opstillet i artikel 6, stk. 3, litra b, nr. 1. Dette kan blandt andet være tilfældet, hvis indikatoren anvendes af koncernen til kommercielle eller regulatoriske formål, verificeres af tredjepartsoplysninger eller understøttes af andre indikatorer i Bilag D, som identificerer samme kilde.²¹⁷ Hvis en indikator ikke opfylder de almindelige pålidelighedstests, kan den efter omstændighederne stadig anses for en “*reliable indicator*”, hvis koncernen kan dokumentere dens pålidelighed gennem et “*advance certainty review*”, eller hvis indikatoren er forhåndsgodkendt i et “*advance certainty outcome*”.²¹⁸

En “*allocation key*” er derimod en metode specificeret i Bilag D, som anvendes til at fastlægge kilden til “*Adjusted Revenues*” uden brug af en “*reliable indicator*”.²¹⁹ En “*allocation key*” kan kun anses for en “*reliable method*”, hvis kilden ikke kan fastlægges på grundlag af “*reliable indicators*”, og anvendelsen er udtrykkeligt tilladt i den relevante sourcing-regel i Bilag D, samtidig med at koncernen har taget rimelige skridt til at identificere en relevant indikator uden at en sådan har været tilgængelig. Koncernen skal desuden udelukke jurisdiktioner fra fordelingsnøglen, hvor der på baggrund af juridiske, regulatoriske eller strukturelle kommercielle forhold ikke med rimelighed kan anses at være opstået “*Adjusted Revenues*”.²²⁰

²¹⁴ OECD, *Multilateral Convention to Implement Amount A of Pillar One*, 2023, art 6, stk. 3, litra a.

²¹⁵ OECD, *Multilateral Convention to Implement Amount A of Pillar One*, 2023, art 6, stk. 3, litra a, nr. 1.

²¹⁶ OECD, *Multilateral Convention to Implement Amount A of Pillar One*, 2023, art. 6, stk. 3, litra b.

²¹⁷ OECD, *Multilateral Convention to Implement Amount A of Pillar One*, 2023, art. 6, stk. 3, litra b, nr. 1.

²¹⁸ OECD, *Multilateral Convention to Implement Amount A of Pillar One*, 2023, art. 6, stk. 3, litra b, nr. 2.

²¹⁹ OECD, *Multilateral Convention to Implement Amount A of Pillar One*, 2023, art. 6, stk. 3, litra c.

²²⁰ OECD, *Multilateral Convention to Implement Amount A of Pillar One*, 2023, art. 6, stk. 3, litra a, nr. 3.

Hvis det ikke er muligt at anvende en “reliable method” i overensstemmelse med artikel 6, stk. 2, skal kilden til “*Adjusted Revenues*” fastsættes ved hjælp af særlige allokeringesnøgler, herunder en “*component allocation key*” for komponenter, en “*service allocation key*” for visse tjenesteydelser og i øvrige tilfælde en “*global allocation key*”.²²¹

Artikel 6 opstiller således et hierarki for “*revenue sourcing*”, som fastslår, at koncernen først skal anvendes pålidelige og konkrete indikatorer til at henføre “*Adjusted Revenues*” til markedsjurisdiktioner, hvorefter allokeringesnøgler tillades, når sådanne indikatorer ikke er tilgængelige.

9.4.2. Artikel 7: kategorier af “Adjusted Revenues”

Konventionens artikel 7 fastsætter de sourcing-principper, der gælder for hver kategori af “*Adjusted Revenues*”. Principperne angiver, hvilken markedsjurisdiktion indtægterne skal henføres til, og danner grundlag for den “*reliable method*”, som skal anvendes efter artikel 6. Artikel 7, stk. 1, oplister følgende kategorier af “*Adjusted Revenues*”, hvoraf flere indeholder yderligere underkategorier:²²²

- a) Finished goods (færdigvarer)
- b) Digital content (digitalt indhold)
- c) Components (komponenter)
- d) Services (tjenesteydelser)
- e) Intangible property (immateriel ejendom)
- f) User data (brugerdata)
- g) Immoveable property (fast ejendom)
- h) Government grants (offentlige tilskud)

I det følgende behandles tre kategorier, navnlig færdigvarer, komponenter og online annonceringstjenester. Disse kategorier er valgt, fordi de illustrerer forskellige former for “*revenue sourcing*”, henholdsvis salg til en slutkunde, salg gennem en værdikæde og digitale ydelser, hvor

²²¹ OECD, *Multilateral Convention to Implement Amount A of Pillar One*, 2023, art. 6, stk. 4.

²²² OECD, *Multilateral Convention to Implement Amount A of Pillar One*, 2023, art 7, stk. 1.

brugerens/seerens placering er afgørende. Gennemgangen viser samtidig, hvordan de overordnede sourcing-principper i artikel 7 konkretiseres gennem de detaljerede regler i Bilag D i det efterfølgende afsnit.

“*Adjusted Revenues*”, der hidrører fra salg af færdigvarer, skal anses for at være opstået i den jurisdiktion, hvor færdigvaren leveres til slutkunden.²²³

“*Adjusted Revenues*” fra salg af komponenter til en erhvervskunde, hvor komponenterne er designet til at indgå direkte eller indirekte i en færdigvare, skal anses for at være opstået i den jurisdiktion, hvor den færdigvare, som indeholder komponenten, leveres til slutkunden.²²⁴

“*Adjusted Revenues*”, der hidrører fra levering af online annonceringstjenester, skal anses for at være opstået i den jurisdiktion, hvor seeren af annoncen befinder sig.²²⁵

Artikel 7, stk. 2 fastsætter sourcing-principper for “*Adjusted Revenues*”, der ikke hidrører fra tredjepartskunder, og som ikke på anden vis er omfattet af kategorierne i artikel 7, stk. 1. Disse indtægter betegnes som “*non-customer revenues*”. Bestemmelsen tager højde for, at visse poster kan indgå i “*Adjusted Revenues*”, selvom de ikke stammer fra en transaktion med en kunde og derfor ikke har en direkte tilknytning til en bestemt markedsjurisdiktion. Dette kan eksempelvis omfatte visse finansielle indtægter eller andre ikke-driftsrelaterede indtægter. Sådanne “*Adjusted Revenues*” skal behandles som opstået i hver jurisdiktion i samme forhold som de “*Adjusted Revenues*”, der kan henføres til kategorierne i artikel 7, stk. 1.²²⁶²²⁷

Artikel 7 fastlægger dermed, hvilken jurisdiktion som forskellige kategorier af “*Adjusted Revenues*” skal henføres til, mens Bilag D fastlægger, hvilke konkrete indikatorer eller fordelingsnøgler, der skal anvendes til at foretage “*revenue sourcing*” i praksis.

²²³ OECD, *Multilateral Convention to Implement Amount A of Pillar One*, 2023, art. 7, stk. 1, litra a.

²²⁴ OECD, *Multilateral Convention to Implement Amount A of Pillar One*, 2023, art. 7, stk. 1, litra c.

²²⁵ OECD, *Multilateral Convention to Implement Amount A of Pillar One*, 2023, art. 7, stk. 1, litra d, nr. 2.

²²⁶ OECD, *Multilateral Convention to Implement Amount A of Pillar One*, 2023, art. 7, stk. 2.

²²⁷ OECD, *Explanatory Statement to the Multilateral Convention to Implement Amount A of Pillar One*, 2023, pkt. 336-338.

9.4.3. Bilag D: identificering af en pålidelig metode

Konventionens Bilag D konkretiserer artikel 7's sourcing-principper ved at angive, hvilke indikatorer og i visse tilfælde fordelingsnøgler, der kan anvendes som en "*reliable method*" for hver kategori af "*Adjusted Revenues*".²²⁸ Gennemgangen er ikke udtømmende, men fokuserer på de udvalgte kategorier, færdigvarer, komponenter og online annonceringstjenester, da disse kategorier illustrerer forskellige typer af "*revenue sourcing*" problemer.

For færdigvarer skal der identificeres en "*reliable method*" til at fastslå den jurisdiktion, hvor færdigvaren leveres til slutkunden. Ved direkte salg til slutkunden kan dette ske på grundlag af slutkundens leveringsadresse eller placeringen af den detailbutik, der sælger varen til slutkunden.²²⁹

Hvis salget sker gennem en uafhængig distributør, bliver "*revenue sourcing*" mere udfordrende, fordi koncernen ikke nødvendigvis har adgang til oplysninger om slutkundens placering. Bilag D opstiller derfor flere alternative metoder til at identificere den jurisdiktion, hvor "*Adjusted Revenues*" skal anses for at være opstået. Reglerne er opbygget efter en prioriteret rækkefølge, hvor koncernen først skal forsøge at anvende konkrete "*indicators*", derefter "*proxies*" og til sidst en "*allocation key*", indtil hele koncernens "*Adjusted Revenues*" er blevet henført til en markedsjurisdiktion.²³⁰

Hvis den uafhængige distributør rapporterer oplysningerne til koncernen, kan slutkundens leveringsadresse eller placeringen af den detailbutik, der sælger til slutkunden, anvendes. Alternativt kan den uafhængige distributørs placering anvendes, hvis distributøren er kontraktuelt begrænset til kun at sælge færdigvarerne i den pågældende jurisdiktion, eller hvis det på anden rimelig vis kan konkluderes, at distributøren befinder sig i den jurisdiktion, hvor færdigvaren leveres til slutkunden.²³¹

²²⁸ OECD, *Explanatory Statement to the Multilateral Convention to Implement Amount A of Pillar One*, 2023, pkt. 2180

²²⁹ OECD, *Multilateral Convention to Implement Amount A of Pillar One*, 2023, Bilag D, afsnit 1, stk. 2.

²³⁰ OECD, *Explanatory Statement to the Multilateral Convention to Implement Amount A of Pillar One*, 2023, pkt. 2191

²³¹ OECD, *Multilateral Convention to Implement Amount A of Pillar One*, 2023, Bilag D, afsnit 1, stk. 3, litra a.

Hvis kilden til “*Adjusted Revenues*” fra salg af færdigvarer gennem en uafhængig distributør ikke kan fastlægges på grundlag af “*reliable indicators*”, skal kilden fastlægges ved hjælp af “*allocation keys*”. Hvis koncernen på baggrund af juridiske, regulatoriske eller kommercielle forhold kan påvise, at en andel af dens “*Adjusted Revenues*” hidrører fra en bestemt region, fordeles denne andel efter en “*regional allocation key*”.²³² Dette indebærer, at indtægterne fra regionen fordeles forholdsmæssigt ud fra hver jurisdiktions relative andel af “*final consumption expenditure*” i regionen.²³³

Hvis “*Adjusted Revenues*” fortsat ikke kan henføres gennem konkrete indikatorer, proxies eller en “*regional allocation key*”, indeholder Bilag D særlige regler for “*tail-end revenues*”. Disse regler indebærer, at resterende indtægter fordeles efter særlige fordelingsnøgler, herunder en “*lower income jurisdiction allocation key*”, en “*global allocation key*” eller en “*excess tail-end revenues allocation key*”, afhængigt af omfanget og karakteren af de resterende indtægter.²³⁴ Herefter vil koncernens “*Adjusted Revenues*” fra salg af færdigvarer være fordelt i overensstemmelse med Bilag D, afsnit 1.

Som beskrevet i artikel 7, skal “*Adjusted Revenues*” fra salg af komponenter til erhvervs kunder, hvor komponenterne er designet til at indgå direkte eller indirekte i en færdigvare, anses for at være opstået i den jurisdiktion, hvor den færdigvare, som indeholder komponenten, leveres til slutkunden.²³⁵

Bestemmelserne i Bilag D om komponenter minder derfor i vidt omfang om reglerne for færdigvarer. De relevante indikatorer er blandt andet slutkunders leveringsadresse eller placeringen af den detailbutik, der sælger den færdigvare, som indeholder komponenten. Derudover kan placeringen af en uafhængig distributør anvendes, hvis distributøren er kontraktuelt begrænset til kun at sælge i den pågældende jurisdiktion, eller hvis det på anden rimelig vis kan konkluderes, at distributøren befinder sig i den jurisdiktion, hvor færdigvaren leveres til slutkunden.²³⁶ Hvis kilden

²³² OECD, *Multilateral Convention to Implement Amount A of Pillar One*, 2023, Bilag D, afsnit 1, stk. 3, litra b, nr. 1.

²³³ OECD, *Explanatory Statement to the Multilateral Convention to Implement Amount A of Pillar One*, 2023, pkt. 2205

²³⁴ OECD, *Multilateral Convention to Implement Amount A of Pillar One*, 2023, Bilag D, afsnit 1, stk. 3, litra b, nr. 2.

²³⁵ OECD, *Multilateral Convention to Implement Amount A of Pillar One*, 2023, art. 7, stk. 1, litra c.

²³⁶ OECD, *Multilateral Convention to Implement Amount A of Pillar One*, 2023, Bilag D, afsnit 2, stk. 2.

til “*Adjusted Revenues*” fra salg af komponenter ikke kan fastlægges på grundlag af “*reliable indicators*”, skal kilden fastlægges ved hjælp af en “*component allocation key*”.²³⁷ Denne allokeringssnøgle behandler “*Adjusted Revenues*” som opstået i jurisdiktioner i forhold til deres procentvise andel af globalt BNP.²³⁸

Den tredje kategori, der behandles her, er “*Adjusted Revenues*” fra levering af online annonceringstjenester. Efter artikel 7 skal disse indtægter anses for at være opstået i den jurisdiktion, hvor seeren af annoncen befinder sig.²³⁹ Efter Bilag D kan dette blandt andet fastlægges på grundlag af seerens brugerprofiloplysninger eller geolokation/IP-adressen på den enhed, hvor annoncen vises.²⁴⁰

Reglerne om “*revenue sourcing*” illustrerer Amount A’s markedsbaserede logik, idet “*Adjusted Revenues*” fordeles ud fra slutkunden, eller ved online annonceringstjenester, seeren af en annonces placering. Denne “*revenue sourcing*” danner herefter grundlag for vurderingen af, hvilke markedsjurisdiktioner koncernen har nexus i, og efterfølgende hvor stor en andel af Amount A-profiten, der allokeres til disse jurisdiktioner. Dette adskiller sig markant fra fast driftsstedsbegrebet, hvor fysisk eller personel tilstedeværelse udgør det centrale nexus-kriterium.

9.5. Allokering af Amount A-profit – Artikel 5

De foregående afsnit har behandlet anvendelsesområdet for om en koncern er omfattet af konventionen, hvad der skal til for at etablere nexus i en jurisdiktion, og hvordan koncernens “*Adjusted Revenues*” henføres til markedsjurisdiktioner. Artikel 5 fastlægger herefter, hvordan den samlede Amount A-profit fordeles mellem de markedsjurisdiktioner, hvor koncernen har nexus. Indledningsvist skal Amount A-profiten derfor beregnes.

²³⁷ OECD, *Multilateral Convention to Implement Amount A of Pillar One*, 2023, Bilag D, afsnit 2, stk. 3.

²³⁸ OECD, *Multilateral Convention to Implement Amount A of Pillar One*, 2023, Bilag D, afsnit 7, litra m.

²³⁹ OECD, *Multilateral Convention to Implement Amount A of Pillar One*, 2023, art. 7, stk. 1, litra d, nr. 2.

²⁴⁰ OECD, *Multilateral Convention to Implement Amount A of Pillar One*, 2023, Bilag D, afsnit 3B, stk. 2.

Amount A-profitten beregnes som 25 pct. af den del af koncernens “*Adjusted Profit Before Tax*”, der overstiger 10 pct. af koncernens “*Adjusted Revenues*”.²⁴¹ Beregningen kan opstilles således:

$$\text{Amount A profit} = 25\% \times (\text{Adjusted Profit Before Tax} - 10\% \times \text{Adjusted Revenues})$$

Beregningen består dermed af to led. Først opgøres koncernens residualprofit ved at trække et normalafkast på 10 pct. af “*Adjusted Revenues*” fra “*Adjusted Profit Before Tax*”. Derefter skal 25 pct. af denne residualprofit reallokeres som Amount A-profit.²⁴²

Konventionens artikel 5, stk. 1, fastsætter herefter, hvordan Amount A-profitten fordeles mellem markedsjurisdiktionerne. Den enkelte jurisdiktions tildeling beregnes ved at gange koncernens Amount A-profit med den andel af koncernens samlede “*Adjusted Revenues*”, som hidrører fra den pågældende jurisdiktion i henhold til “*revenue sourcing*”-reglerne.²⁴³

Amount A tildeling

$$= \text{Amount A profit} \times \left(\frac{\text{Adjusted Revenues sourced to the jurisdiction}}{\text{Adjusted Revenues of the group}} \right)$$

Amount A-profitten fordeles således efter markedsjurisdiktions forholdsmæssige andel af koncernens “*Adjusted Revenues*”. “*Revenue sourcing*” har derfor direkte betydning for den efterfølgende fordeling af Amount A-profitten.

Artikel 5 indeholder derudover en “*Marketing and Distribution Safe Harbour Adjustment*” (MDSH). MDSH-justeringen reducerer Amount A-tildelingen til en markedsjurisdiktion, såfremt en vis mængde af koncernens residualprofit allerede beskattes i denne jurisdiktion.²⁴⁴

²⁴¹ OECD, *Multilateral Convention to Implement Amount A of Pillar One*, 2023, art. 2, litra d.

²⁴² OECD, *Explanatory Statement to the Multilateral Convention to Implement Amount A of Pillar One*, 2023, pkt. 55-57.

²⁴³ OECD, *Multilateral Convention to Implement Amount A of Pillar One*, 2023, art. 5, stk. 1, litra a.

²⁴⁴ OECD, *Explanatory Statement to the Multilateral Convention to Implement Amount A of Pillar One*, 2023, pkt. 207.

MDSH-reglen finder anvendelse, hvis koncernens “*adjusted elimination profit*” i jurisdiktionen udgør EUR 50 mio. eller mere.²⁴⁵ “*Adjusted elimination profit*” beregnes som summen af “*Elimination profit*” og “*Withholding Tax Upward Adjustments*” i den pågældende jurisdiktion.²⁴⁶ “*Elimination Profit*” repræsenterer overordnet den profit, som allerede beskattes i jurisdiktionen og dermed kan indgå ved eliminerings af dobbeltbeskatning, mens “*Withholding Tax Upward Adjustment*” vedrører en teknisk opjustering for kildeskatter betalt i jurisdiktionen.^{247,248}

Hvis de minimis-tærsklen på EUR 50 mio. er overskredet, skal der foretages en MDSH-justering. Justeringen skal udgøre det laveste af to beløb, navnlig den oprindelige Amount A-tildeling til jurisdiktionen eller koncernens “*jurisdictional offsetting profits*”.²⁴⁹ MDSH-justeringen kan derfor aldrig overstige den Amount A-tildeling, der ellers ville være tilfaldet jurisdiktionen.²⁵⁰

“*Jurisdictional offsetting profits*” beregnes ved at gange “*adjusted jurisdictional excess profits*” med en “*jurisdictional offset percentage*”.²⁵¹

$$\text{Jurisdictional offsetting profits} = \text{adjusted excess profits} \times \text{offset percentage}$$

For at beregne “*adjusted jurisdictional excess profits*,” dvs. en residualprofit i jurisdiktionen, skal der først bestemmes et normalafkast i jurisdiktionen. Konventionen opstiller to mulige normalafkast, hvoraf det højeste skal anvendes²⁵² Disse to normalafkast betegnes i denne afhandling som normalafkast (A) og normalafkast (B).

$$\text{Normal afkast (A)} = \text{ETRDP} \times \text{Jurisdictional Depreciation and Payroll}$$

eller

²⁴⁵ OECD, *Multilateral Convention to Implement Amount A of Pillar One*, 2023, art. 5, stk. 1, litra b.

²⁴⁶ OECD, *Multilateral Convention to Implement Amount A of Pillar One*, 2023, art. 5, stk. 2, litra f.

²⁴⁷ OECD, *Explanatory Statement to the Multilateral Convention to Implement Amount A of Pillar One*, 2023, pkt. 1173-1174.

²⁴⁸ OECD, *Explanatory Statement to the Multilateral Convention to Implement Amount A of Pillar One*, 2023, pkt. 1545-1547.

²⁴⁹ OECD, *Multilateral Convention to Implement Amount A of Pillar One*, 2023, art. 5, stk. 2, litra a.

²⁵⁰ OECD, *Explanatory Statement to the Multilateral Convention to Implement Amount A of Pillar One*, 2023, pkt. 210.

²⁵¹ OECD, *Multilateral Convention to Implement Amount A of Pillar One*, 2023, art. 5, stk. 2, litra b.

²⁵² OECD, *Multilateral Convention to Implement Amount A of Pillar One*, 2023, art. 5, stk. 2, litra c, nr. 2, litra A og B.

$$\text{Normal afkast (B)} = 3\% \times \text{Adjusted Revenues sourced to the jurisdiction}$$

“Elimination Threshold Return on Depreciation and Payroll” (ETRDP) beregnes ved at gange “Adjusted Revenues” med 10 pct. og derefter dividere med koncernens samlede “accounting depreciation and accounting payroll”:²⁵³

$$\text{ETRDP} = \frac{10 \text{ pct.} \times \text{Adjusted Revenues}}{\text{accounting depreciation and accounting payroll}}$$

ETRDP udtrykker dermed det afkast på afskrivninger og lønomkostninger, der svarer til et 10 pct. afkast på koncernens “Adjusted Revenues”.²⁵⁴ Denne procentsats anvendes herefter på den pågældende jurisdiktionens afskrivninger og lønomkostninger for at beregne normalafkast (A) i jurisdiktionen. Det højeste af de to normalafkast trækkes herefter fra koncernens “adjusted elimination profit” for at opgøre “adjusted jurisdictional excess profits”. Hvis normalafkastet overstiger den faktiske profit i jurisdiktionen, sættes “adjusted jurisdictional excess profits” blot til nul.²⁵⁵

Herefter skal “jurisdictional offset percentage” bestemmes. Hvis jurisdiktionen er en “low depreciation and payroll jurisdiction”, udgør procentsatsen 90 pct.²⁵⁶ En jurisdiktion anses for en “low depreciation and payroll jurisdiction”, hvis forholdet mellem “Jurisdictional Depreciation and Payroll” og de “Adjusted Revenues”, der er henført til jurisdiktionen, er mindre end 75 pct. af det tilsvarende forhold for koncernen som helhed:²⁵⁷

$$\frac{\text{Jurisdictional Depreciation and Payroll}}{\text{Adjusted Revenues sourced to the jurisdiction}} < 75\% \times \frac{\text{accounting depreciation and accounting payroll}}{\text{Adjusted Revenues of the group}}$$

²⁵³ OECD, *Multilateral Convention to Implement Amount A of Pillar One*, 2023, art. 2, litra n.

²⁵⁴ OECD, *Explanatory Statement to the Multilateral Convention to Implement Amount A of Pillar One*, 2023, pkt. 77.

²⁵⁵ OECD, *Multilateral Convention to Implement Amount A of Pillar One*, 2023, art. 5, stk. 2, litra c.

²⁵⁶ OECD, *Multilateral Convention to Implement Amount A of Pillar One*, 2023, art. 5, stk. 2, litra d, nr. 1.

²⁵⁷ OECD, *Multilateral Convention to Implement Amount A of Pillar One*, 2023, art. 5, stk. 2, litra e.

Hvis jurisdiktionen ikke er en “*low depreciation and payroll jurisdiction*”, udgør “*jurisdictional offset percentage*” som udgangspunkt 35 pct. Hvis jurisdiktionen er en “*Lower Income Jurisdiction*”, udgør procentsatsen dog 25 pct.²⁵⁸ En “*Lower Income Jurisdiction*” er en jurisdiktion, som Verdensbanken klassificerer som en “*low income*” eller “*lower-middle income*” økonomi med henvisning til BNP pr. indbygger.²⁵⁹

Når “*adjusted jurisdictional excess profits*” og “*jurisdictional offset percentage*” er fastlagt, kan “*jurisdictional offsetting profits*” beregnes ved at gange dem med hinanden.²⁶⁰ MDSH-justeringen fastsættes herefter som det laveste af enten den oprindelige Amount A-tildeling eller “*jurisdictional offsetting profits*”.²⁶¹ Den endelige Amount A-tildeling til jurisdiktionen reduceres således i det omfang MDSH-justeringen finder anvendelse.²⁶²

Samlet viser artikel 5, at Amount A-profitten fordeles efter markedsjurisdiktionernes relative andel af koncernens “*Adjusted Revenues*”, men med en efterfølgende justering for profit, der allerede beskattes i den pågældende jurisdiktion. MLC’s artikel 5 adskiller sig dermed fra det traditionelle fast driftsstedsbegreb, idet fordelingen af beskatningsretten ikke sker på grundlag af en fysisk eller personel tilstedeværelse, men på grundlag af den mængde af “*Adjusted Revenues*”, som anses for at være opstået i hver markedsjurisdiktion.

9.6. Case: anvendelse af Amount A på Tech Inc.

I de foregående afsnit er reglerne om anvendelsesområdet, nexus, “*revenue sourcing*” og allokering af Amount A-profit blevet gennemgået. Dette afsnit har til hensigt at illustrere anvendelsen af reglerne gennem en fiktiv case om en multinationale koncern, Tech Inc. Casen bygger på en række forenklede antagelser og har alene til formål at demonstrere den praktiske anvendelse af reglerne.

²⁵⁸ OECD, *Multilateral Convention to Implement Amount A of Pillar One*, 2023, art. 5, stk 2, litra d, nr. 2.

²⁵⁹ OECD, *Multilateral Convention to Implement Amount A of Pillar One*, 2023, art 2, litra dd.

²⁶⁰ OECD, *Multilateral Convention to Implement Amount A of Pillar One*, 2023, art. 5, stk. 2, litra b.

²⁶¹ OECD, *Multilateral Convention to Implement Amount A of Pillar One*, 2023, art. 5, stk. 2, litra a.

²⁶² OECD, *Multilateral Convention to Implement Amount A of Pillar One*, 2023, art. 5, stk. 1, litra b.

Tabel 2: Antagelser om Tech Inc.:

“Adjusted Revenues”	EUR 30 mia.
“Pre-tax profit margin”	20 pct.
“Adjusted Profit Before Tax”	EUR 6 mia.
Salgspris pr. komponent	EUR 5.000
Færdigvarer med Tech Inc. komponenter leveret til slutkunder i Danmark	200.000 stk.
“Adjusted Revenues” henført til Danmark	EUR 1 mia.
“Adjusted elimination profit” i Danmark	EUR 60 mio.
Koncernens “accounting depreciation and accounting payroll”	EUR 7,5 mia.
“Jurisdictional Depreciation and Payroll” i Danmark	EUR 100 mio.

Kilde: Egen tilvirkning

9.6.1. Anvendelsesområde

På baggrund af antagelserne i tabellen opfylder Tech Inc. omsætnings- og profitabilitetstærsklen i konventionens artikel 3, stk. 1. Det forudsættes endvidere, at Tech Inc. opfylder de historiske betingelser i artikel 3, stk. 2, og at koncernen ikke er omfattet af særreglerne for regulerede finansielle institutioner, udvindingsindustrien, forsvarsindustrien eller “*autonomous domestic business*”. Tech Inc. er derfor omfattet af MLC’en efter artikel 3.

9.6.2. Revenue sourcing

Tech Inc. producerer specialiserede komponenter, som sælges til erhvervskunder med henblik på indbygning i færdigvarer. Tech Inc.’s “*Adjusted Revenues*” skal derfor anses for at være opstået i de jurisdiktioner, hvor de færdigvarer, som indeholder komponenterne, leveres til slutkunden.²⁶³ Tech Inc. har indsat en klausul i kontrakterne med sine erhvervskunder, hvorefter kunderne så vidt muligt

²⁶³ OECD, *Multilateral Convention to Implement Amount A of Pillar One*, 2023, art. 7, stk. 1, litra c.

skal rapportere kvartalsvise oplysninger om leveringsdestinationer for produkter, der indeholder Tech Inc.'s komponenter. Da leveringsadressen er en opregnet indikator for komponenter i Bilag D, afsnit 2, stk. 2, kan disse oplysninger anvendes som indikator. Tech Inc. anvender samtidig oplysningerne til kommercielle formål, herunder forecast af regional efterspørgsel, hvilket gør, at indikatoren kvalificerer sig som en “*reliable indicator*”.²⁶⁴ Tech Inc. kan derfor anvende denne indikator som en “*reliable method*” til at identificere de jurisdiktioner, hvor færdigvarer med Tech Inc.'s komponenter leveres til slutkunder.²⁶⁵ Da Tech Inc. ikke kan henføre alle sine “*Adjusted Revenues*” ved hjælp af en “*reliable method*”, anvendes en “*component allocation key*” til at allokere resten.²⁶⁶ De resterende “*Adjusted Revenues*” fordeles således i forhold til hver jurisdiktions procentvise andel af globalt BNP.²⁶⁷

Tech Inc. sælger komponenterne for EUR 5.000 pr. stk. til sine erhvervs kunder. På grundlag af de oplysninger, som Tech Inc. har modtaget fra erhvervs kunderne, kan det konstateres, at der i perioden er leveret 200.000 færdigvarer med Tech Inc.'s komponenter til slutkunder i Danmark. Dette svarer til “*Adjusted Revenues*” på EUR 1 mia.:

$$\text{Adjusted Revenues (DK)} = \text{EUR } 5.000 \times 200.000 \text{ stk.} = \text{EUR } 1 \text{ mia.}$$

9.6.3. Nexus

Tech Inc. har dermed “*Adjusted Revenues*” på EUR 1 mia., som er henført til Danmark. Da beløbet overstiger nexus-tærsklen i artikel 8, har Tech Inc. nexus i Danmark for Amount A-formål. Danmark er derfor berettiget til en andel af Tech Inc.'s Amount A-profit efter artikel 5.

²⁶⁴ OECD, *Multilateral Convention to Implement Amount A of Pillar One*, 2023, art. 6, stk. 3, litra b, nr. 1, litra A.

²⁶⁵ OECD, *Multilateral Convention to Implement Amount A of Pillar One*, 2023, art. 6, stk. 2 og 3, litra a.

²⁶⁶ OECD, *Multilateral Convention to Implement Amount A of Pillar One*, 2023, art. 6, stk. 4, litra a.

²⁶⁷ OECD, *Multilateral Convention to Implement Amount A of Pillar One*, 2023, Bilag D, afsnit 7, litra m.

9.6.4. Beregning af Amount A-profit

Amount A-profit beregnes ved først at trække et normalafkast på 10 pct. af koncernens “*Adjusted Revenues*” fra koncernens “*Adjusted Profit Before Tax*”. Tech Inc.’s normalafkast udgør derfor:²⁶⁸

$$\text{Normalafkast} = \text{EUR } 30 \text{ mia.} \times 10\% = \text{EUR } 3 \text{ mia.}$$

Det er antaget, at Tech Inc. har en “*pre-tax profit margin*” på 20 pct. Da “*pre-tax profit margin*” beregnes som “*Adjusted Profit Before Tax*” divideret med “*Adjusted Revenues*”, kan “*Adjusted Profit Before Tax*” i casen udledes ved at gange Tech Inc.’s “*Adjusted Revenues*” med den antagne profitmargin.²⁶⁹ I en faktisk anvendelsessituation skal “*Adjusted Profit Before Tax*” opgøres efter de specifikke regler i Bilag B, afsnit 2.

$$\text{Adjusted Profit Before Tax} = \text{EUR } 30 \text{ mia.} \times 20\% = \text{EUR } 6 \text{ mia}$$

Koncernens residualprofit udgør derfor:

$$\text{Residualprofit} = \text{EUR } 6 \text{ mia.} - \text{EUR } 3 \text{ mia.} = \text{EUR } 3 \text{ mia.}$$

Amount A-profitten beregnes ved at gange residualprofitten med 25 pct.:

$$\text{Amount A profit} = \text{EUR } 3 \text{ mia.} \times 25\% = \text{EUR } 750 \text{ mio.}$$

Tech Inc. har således en samlet Amount A-profit på EUR 750 mio., som skal fordeles mellem de markedsjurisdiktioner, hvor koncernen har nexus. Casen fokuserer alene på allokeringen til Danmark.

²⁶⁸ OECD, *Explanatory Statement to the Multilateral Convention to Implement Amount A of Pillar One*, 2023, pkt. 55-57

²⁶⁹ OECD, *Multilateral Convention to Implement Amount A of Pillar One*, 2023, art. 3, stk. 3.

9.6.5. Allokering af Amount A-profit

Efter artikel 5, stk. 1, fordeles Amount A-profitten efter den forholdsmæssige andel af koncernens “*Adjusted Revenues*”, der er henført til den pågældende jurisdiktion. Danmarks foreløbige Amount A-tildeling beregnes derfor således:²⁷⁰

$$\text{Amount A tildeling (DK)} = \text{EUR 750 mio.} \times \frac{\text{EUR 1 mia.}}{\text{EUR 30 mia.}} = \text{EUR 25 mio.}$$

Danmarks foreløbige Amount A-tildeling udgør dermed EUR 25 mio.

9.6.6. MDSH-justering

Det skal herefter vurderes, om tildelingen skal reduceres efter MDSH-reglen. Efter artikel 5, stk. 1, litra b, skal der foretages en MDSH-justering, hvis “adjusted elimination profit” i jurisdiktionen udgør EUR 50 mio. eller mere.

Det antages, at Tech Inc. har et dansk datterselskab, Tech A/S, og at koncernen gennem dette datterselskab har “*adjusted elimination profit*” på EUR 60 mio. i Danmark. Da beløbet overstiger de minimis-tærsklen, skal der foretages en MDSH-justering.²⁷¹

MDSH-justeringen skal udgøre det laveste af enten den foreløbige Amount A-tildeling eller koncernens “*jurisdictional offsetting profits*” i Danmark.²⁷² Justeringen kan derfor maksimalt udgøre EUR 25 mio.

“*Jurisdictional offsetting profits*” beregnes ved at gange “*adjusted jurisdictional excess profits*” med en “*jurisdictional offset percentage*”.²⁷³ Først beregnes “*adjusted jurisdictional excess profits*”

²⁷⁰ OECD, *Multilateral Convention to Implement Amount A of Pillar One*, 2023, art. 5, stk. 1, litra a.

²⁷¹ OECD, *Explanatory Statement to the Multilateral Convention to Implement Amount A of Pillar One*, 2023, pkt. 208.

²⁷² OECD, *Multilateral Convention to Implement Amount A of Pillar One*, 2023, art. 5, stk. 2, litra a.

²⁷³ OECD, *Multilateral Convention to Implement Amount A of Pillar One*, 2023, art. 5, stk. 2, litra b.

ved at fratække et normalafkast fra “*adjusted elimination profit*”.²⁷⁴ Normalafkastet skal være det højeste af to beløb, som i denne afhandling betegnes normalafkast (A) og normalafkast (B).²⁷⁵

Normalafkast (A) beregnes ved at gange ETRDP med “*Jurisdictional Depreciation and Payroll*”.²⁷⁶ Det var antaget, at Tech Inc.’s samlede “*accounting depreciation and accounting payroll*” udgør EUR 7,5 mia. ETRDP beregnes derfor således.²⁷⁷

$$ETRDP = \frac{10\% \times EUR\ 30\ mia.}{EUR\ 7,5\ mia.} = 0,4$$

Det antages, at Tech Inc. har “*Jurisdictional Depreciation and Payroll*” i Danmark på EUR 100 mio. Normalafkast (A) udgør derfor:

$$Normal\ afkast\ (A) = 0,4 \times EUR\ 100\ mio. = EUR\ 40\ mio.$$

Normalafkast (B) udgør 3 pct. af de “*Adjusted Revenues*”, der er henført til Danmark.²⁷⁸

$$Normal\ afkast\ (B) = 3\% \times EUR\ 1\ mia. = EUR\ 30\ mio.$$

Normalafkast (A) er højest og anvendes derfor ved beregningen af “*adjusted jurisdictional excess profits*”.²⁷⁹

$$Adjusted\ jurisdictional\ excess\ profits = EUR\ 60\ mio. - EUR\ 40\ mio. = EUR\ 20\ mio.$$

Herefter skal “*jurisdictional offset percentage*” fastlægges. Procentsatsen udgør 90 pct., hvis jurisdiktionen er en “*low depreciation and payroll jurisdiction*”.²⁸⁰ Dette er tilfældet, hvis forholdet

²⁷⁴ OECD, *Multilateral Convention to Implement Amount A of Pillar One*, 2023, art. 5, stk. 2, litra c, nr. 2.

²⁷⁵ OECD, *Explanatory Statement to the Multilateral Convention to Implement Amount A of Pillar One*, 2023, pkt. 215.

²⁷⁶ OECD, *Multilateral Convention to Implement Amount A of Pillar One*, 2023, art. 5, stk. 2, litra c, nr. 2, litra A.

²⁷⁷ OECD, *Multilateral Convention to Implement Amount A of Pillar One*, 2023, art. 2, litra n.

²⁷⁸ OECD, *Multilateral Convention to Implement Amount A of Pillar One*, 2023, art. 5, stk. 2, litra c, nr. 2, litra B.

²⁷⁹ OECD, *Multilateral Convention to Implement Amount A of Pillar One*, 2023, art. 5, stk. 2, litra c.

²⁸⁰ OECD, *Multilateral Convention to Implement Amount A of Pillar One*, 2023, art. 5, stk. 2, litra d, nr. 1.

mellem “*Jurisdictional Depreciation and Payroll*” og “*Adjusted Revenues*” i jurisdiktionen er mindre end 75 pct. af det tilsvarende forhold for koncernen som helhed.²⁸¹

For Danmark udgør forholdet:

$$DK \text{ ratio} = \frac{EUR 100 \text{ mio.}}{EUR 1 \text{ mia.}} = 0,1$$

For koncernen som helhed udgør 75 pct. af forholdet:

$$Koncernratio \times 75 \text{ pct.} = \frac{EUR 7,5 \text{ mia.}}{EUR 30 \text{ mia.}} \times 75\% = 0,1875$$

Da 0,10 er mindre end 0,1875, klassificeres Danmark som en “*low depreciation and payroll jurisdiction*”. “*Jurisdictional offset percentage*” udgør derfor 90 pct.

“*Jurisdictional offsetting profits*” kan herefter beregnes:²⁸²

$$Jurisdictional \text{ offsetting profits} = EUR 20 \text{ mio.} \times 90\% = EUR 18 \text{ mio.}$$

MDSH-justeringen skal udgøre det laveste af den foreløbige Amount A-tildeling på EUR 25 mio. og “*jurisdictional offsetting profits*” på EUR 18 mio.²⁸³ MDSH-justeringen udgør derfor EUR 18 mio.

9.6.7. Endelig Amount A-tildeling

Den endelige Amount A-tildeling til Danmark beregnes ved at fratække MDSH-justeringen fra den foreløbige Amount A-tildeling:²⁸⁴

$$Endelig \text{ Amount A tildeling (DK)} = EUR 25 \text{ mio.} - EUR 18 \text{ mio.} = EUR 7 \text{ mio.}$$

²⁸¹ OECD, *Multilateral Convention to Implement Amount A of Pillar One*, 2023, art. 5, stk. 2, litra e.

²⁸² OECD, *Multilateral Convention to Implement Amount A of Pillar One*, 2023, art. 5, stk. 2, litra b.

²⁸³ OECD, *Multilateral Convention to Implement Amount A of Pillar One*, 2023, art. 5, stk. 2, litra a.

²⁸⁴ OECD, *Multilateral Convention to Implement Amount A of Pillar One*, 2023, art. 5, stk. 1, litra b.

Danmark tildeles således EUR 7 mio. af Tech Inc.'s samlede Amount A-profit på EUR 750 mio. Casen viser, at Danmarks andel først bestemmes ud fra den andel af Tech Inc.'s "*Adjusted Revenues*", der er henført til Danmark, men at tildelingen efterfølgende reduceres, idet Tech Inc. allerede har profit, der beskattes i Danmark.

Casen viser samtidig, at Amount A ikke blot kræver en beregning af koncernens samlede residualprofit, men også en detaljeret opgørelse af "*revenue sourcing*", nexus og eksisterende lokal profit i hver markedsjurisdiktion. Dette illustrerer den administrative kompleksitet, som følger af Amount A's markedsbaserede beskatningsmodel.

9.7. Delkonklusion: Amount A som markedsbaseret nexus

Sammenholdt med det traditionelle fast driftsstedsbegreb markerer Amount A en væsentlig forskydning af, hvordan international beskatningskompetence fordeles. Fast driftsstedsbegrebet knytter traditionelt kildestatens beskatningsret til fysisk eller personel tilstedeværelse, hvorimod Amount A introducerer en ny beskatningsret, der knytter nexus til markedstilstedeværelse.

Som gennemgået i afsnit 7.2 kan det traditionelle fast driftsstedsbegreb ses i forlængelse af Bruins et al.'s doktrin om "*economic allegiance*". For erhvervsvirksomheder blev beskatningsretten i vidt omfang tildelt den jurisdiktion, hvor virksomhedens materielle aktiver, personale og lokale salgsfunktioner befandt sig, da disse elementer blev anset som centrale for indkomstkabelsen.

Amount A er derimod udviklet som en del af OECD's arbejde med at imødegå de skattemæssige udfordringer, som digitaliseringen og skalerbare forretningsmodeller har skabt. De nye regler i Amount A indebærer, at markedsjurisdiktioner kan få tildelt en andel af beskatningsretten til en koncerns residualprofit, selvom koncernen ikke har fast driftssted i jurisdiktionen. Nexus efter Amount A etableres dermed ikke gennem fysisk tilstedeværelse, men gennem et vist minimumsniveau af "*Adjusted Revenues*" i jurisdiktionen.

Denne forskydning kommer navnlig til udtryk gennem konventionens “*revenue sourcing*”-regler i artikel 6 og 7 samt Bilag D, der fastlægger, hvor koncernens “*Adjusted Revenues*” skal anses for at være opstået. Indtægter fra færdigvarer og komponenter henføres til den jurisdiktion, hvor færdigvaren leveres til slutkunden, mens indtægter fra online annonceringstjenester henføres til den jurisdiktion, hvor annoncen vises for seeren. Reglerne om “*revenue sourcing*” danner herefter grundlag for både nexus-vurderingen efter artikel 8 og den efterfølgende fordeling af Amount A-profit efter artikel 5.

Det er vigtigt at fastslå, at Amount A ikke erstatter fast driftsstedsbegrebet generelt. Derudover finder regelsættet kun anvendelse på en snæver kreds af meget store og profitable multinationale koncerner, som overskrider tærsklerne på EUR 20 mia. i “*Adjusted Revenues*” og 10 pct. “*pre-tax profit margin*”. Amount A fungerer derfor som et målrettet supplement til det eksisterende internationale skattesystem. Amount A har dog stor principiel betydning, da regelsættet anerkender markedsbaseret nexus som grundlag for beskatningskompetence.

Amount A kan fortolkes som udtryk for en udvikling, hvor traditionelle produktionsfaktorer som materielle aktiver, personale og lokale salgsfunktioner ikke længere anses for tilstrækkelige indikatorer for økonomisk tilhørsforhold i en digitaliseret økonomi. I stedet tillægges markedsdeltagelse og omsætning i markedsjurisdiktionen selvstændig betydning. Dette rejser imidlertid spørgsmålet om, hvorvidt Amount A bør forstås som en videreudvikling af doktrinen om “*economic allegiance*”, eller som et egentligt brud hermed.

10. Diskussion

10.1. Amount A: videreudvikling eller brud med “*economic allegiance*”?

Som gennemgået i det foregående analyseafsnit introducerer Amount A en ny beskatningsret, der baseres på den økonomiske tilstedeværelse gennem salg af produkter eller tjenesteydelser, som

kriterium for nexus. Amount A bevæger sig dermed væk fra det historiske udgangspunkt om fysisk tilstedeværelse som nexus-kriterium i fast driftsstedsbegrebet.²⁸⁵ Det traditionelle fokus på fysisk tilstedeværelse kan ses i forlængelse af de overvejelser, som Bruins et al. fremsatte i “*Report on Double Taxation*” fra 1923, der introducerede doktrinen om “*economic allegiance*” som det centrale kriterium for fordelingen af beskatningskompetence.²⁸⁶ Det er derfor relevant at diskutere, om Amount A blot udgør en modernisering af “*economic allegiance*”, eller om regelsættet i realiteten udgør et brud med princippet.

Doktrinen om “*economic allegiance*” bygger på, at beskatningskompetence bør fordeles ud fra, hvor skatteyderens økonomiske interesser ligger.²⁸⁷ I relation til erhvervsvirksomheder tillagde Bruins et al. fysiske produktionsfaktorer betydelig vægt ved vurderingen af, hvor skatteyderens økonomiske tilhørsforhold var stærkest. Dette førte til, at økonomerne anbefalede, at beskatningsretten til erhvervsindkomst i vidt omfang burde tilfalde kildestaten, hvor produktionsfaktorerne befinder sig, og hvor indkomsten har sin oprindelse.²⁸⁸ Dette synspunkt kan ses afspejlet i fast driftsstedsbegrebet, hvor adgang til kildebeskatning forudsætter enten et fast forretningssted eller en afhængig agent.²⁸⁹ Amount A afviger fra dette udgangspunkt, idet beskatningskompetencen knyttes til en vis mængde indtægter fra markedsjurisdiktionen frem for tilstedeværelsen af produktionsfaktorer. Dette indebærer, at markedet ikke blot anses som et salgssted, men som et selvstændigt grundlag for beskatningskompetence.

På den ene side kan man argumentere for, at Amount A bør anses som en videreudvikling af, hvordan “*economic allegiance*” forstås i relation til erhvervsvirksomheder. Princippet behøver ikke nødvendigvis fortolkes statisk som et krav om fysisk tilstedeværelse, men kan også fortolkes mere dynamisk. Bruins et al. udarbejdede deres anbefalinger i en økonomisk virkelighed, hvor fysisk produktion, aktiver og personale var de primære faktorer for indkomstkabelse. I en digitaliseret økonomi kan multinationale virksomheder derimod have en betydelig økonomisk tilknytning til en jurisdiktion gennem adgang til og udnyttelse af markedet, uden at virksomheden har et fast driftssted der. Dette illustreres blandt andet af *France vs. Google*. Set fra dette perspektiv er Amount

²⁸⁵ OECD, *Model Tax Convention on Capital and on Income*, 2017, art. 5.

²⁸⁶ Bruins et al., *Report on Double Taxation*, 1923.

²⁸⁷ Bruins et al., *Report on Double Taxation*, 1923, s. 20.

²⁸⁸ Bruins et al., *Report on Double Taxation*, 1923, s. 28-31.

²⁸⁹ OECD, *Model tax convention on income and on capital*, 2017, art. 5 og 7.

A ikke nødvendigvis et brud med “*economic allegiance*”, men en tilpasning af princippet til forretningsmodeller, hvor økonomisk tilhørsforhold ikke kan identificeres gennem produktionsfaktorer alene.

På den anden side kan man argumentere for, at Amount A udgør et væsentligt brud med de traditionelle fordelingsprincipper. Markedsjurisdiktionen tildeles beskatningskompetence uden at huse fysiske aktiver eller personale, hvilket efter den traditionelle forståelse har været afgørende indikatorer for økonomisk tilhørsforhold. Årsagen til, at Bruins et al. tillagde produktionsfaktorerne betydelig vægt var, at disse blev anset som de primære indkomstskabende faktorer, hvorfor kildestaten som husede disse aktiver og personale havde et stærkt krav på beskatning. Amount A bevæger sig væk fra denne forståelse af produktionsfaktorerne som det afgørende element i værdiskabelsen, hvilket kan anses som et væsentligt brud med den traditionelle forståelse af, at beskatningskompetence bør fordeles til de jurisdiktioner, der bidrager til skatteyderens økonomiske interesser. Overordnet kan Amount A derfor forstås som et forsøg på at tillægge markedet selvstændig betydning i værdiskabelsen og dermed lade markedet danne grundlag for beskatningsret.

Selvom Amount A kan anses for en væsentlig principiel udvikling i, hvordan “*economic allegiance*” forstås og afvejes, er det vigtigt at have in mente, at MLC’en endnu ikke er trådt i kraft. Det er desuden usikkert, om den nogensinde vil træde i kraft. Såfremt Amount A implementeres, vil regelsættet heller ikke erstatte fast driftsstedsbegrebet, der fortsat vil være det centrale nexus-kriterium i gældende skatteaftaler.²⁹⁰ Desuden vil Amount A indledningsvist kun omfatte en snæver kreds af meget store og profitable multinationale koncerner, hvilket også afgrænser anvendelsesområdet.²⁹¹ Dette svækker argumentet for, at Amount A udgør et fuldstændigt brud med hidtidige fordelingsprincipper, men ændrer ikke ved, at anerkendelsen af markedsnexus har stor principiel betydning.

Fast driftsstedsbegrebet bygger på en kvalitativ vurdering af lokal virksomhedsudøvelse, hvorimod Amount A bygger på en kvantitativ vurdering af omsætning i markedsjurisdiktionen. På den

²⁹⁰ OECD, *Explanatory Statement to the Multilateral Convention to Implement Amount A of Pillar One*, 2023, pkt. 347-349.

²⁹¹ OECD, *Multilateral Convention to Implement Amount A of Pillar One*, 2023, art. 3, stk. 1.

baggrund kan Amount A bedst beskrives som en principiel videreudvikling af, hvordan “*economic allegiance*” afvejes i en digitaliseret økonomi, hvor markedet tillægges selvstændig betydning. Samtidig udgør Amount A en markant afvigelse fra fast driftsstedsbegrebets traditionelle måde at anvende “*economic allegiance*” til at fordele beskatningskompetence i praksis.

10.2. Amount A: praktisk anvendelighed og administrativ byrde

Forskellen mellem det traditionelle fast driftsstedsbegreb og Amount A handler ikke kun om det principielle grundlag for beskatningsretten, men også reglernes praktiske anvendelighed. Vurderingen af, om der foreligger et fast driftssted, bygger på relativt velkendte kvalitative kriterier om en lokal tilstedeværelse gennem enten et fast forretningssted eller en afhængig agent.²⁹² Amount A bygger derimod på et kvantitativt og datadrevet system, som kræver særskilte vurderinger af blandt andet anvendelsesområde, “*revenue sourcing*”, nexus og profitallokering. Det er derfor relevant at overveje, om Amount A risikerer at øge den administrative byrde i et omfang, der svækker regelsættets praktiske anvendelighed som svar på fast driftsstedsbegrebets utilstrækkeligheder i en digitaliseret økonomi.

Særligt reglerne om “*revenue sourcing*” i konventionens artikel 6 og 7 samt Bilag D illustrerer den administrative byrde ved Amount A.²⁹³ Reglerne kræver en detaljeret fordeling af koncernens indtægter på tværs af de markedsjurisdiktioner, hvor koncernen sælger sine produkter eller tjenesteydelser. Som analysen viste, forudsætter “*revenue sourcing*” adgang til omfattende data om slutkunden eller brugerens placering. Dertil kommer, at hver indtægtskategori er underlagt særskilte sourcing-principper, hvilket medfører, at der skal anvendes forskellige “*reliable indicators*” eller “*allocation keys*” afhængigt af indtægtens karakter.²⁹⁴ Hvis en koncern har indtægter fra flere forskellige kategorier, og opererer på tværs af mange jurisdiktioner, kan det derfor hurtigt blive en vanskelig og ressourcekrævende opgave at indsamle, kategorisere og dokumentere alle de nødvendige oplysninger.

²⁹² OECD, *Model Tax Convention on Income and on Capital*, 2017, art. 5.

²⁹³ OECD, *Multilateral Convention to Implement Amount A of Pillar One*, 2023, art. 6 og 7 samt Bilag D.

²⁹⁴ OECD, *Multilateral Convention to Implement Amount A of Pillar One*, 2023, art. 6 og 7 samt Bilag D.

Den øgede byrde rammer desuden ikke kun de omfattede koncerner, men også de skattemyndigheder, som skal kontrollere anvendelsen af reglerne. For koncernerne består byrden navnlig i at etablere systemer, der kan identificere, kategorisere og dokumentere indtægter efter de relevante sourcing-principper. For skattemyndighederne består byrden navnlig i at efterprøve koncernens oplysninger og klassifikationer på baggrund af data, som myndighederne ikke nødvendigvis har direkte adgang til eller fuldt indblik i. Jo mere nuancerede og komplekse reglerne er, desto større bliver risikoen for fejl, uensartede fortolkninger og tvister om reglernes anvendelse.

Det er imidlertid vigtigt at have in mente, at det traditionelle fast driftsstedsbegreb heller ikke er uden praktiske vanskeligheder. Som afgørelserne mellem de franske skattemyndigheder og Google Ireland Limited viste, kan der også opstå betydelig uenighed om anvendelsen af de traditionelle kriterier. De franske skattemyndigheder gjorde gældende, at Google Ireland Limited havde et fast driftssted i Frankrig og derfor var skattepligtig der, mens domstolen nåede til det modsatte resultat.²⁹⁵ Forskellen er dog, at disse vanskeligheder relaterer sig til etablerede kvalitative kriterier om lokal virksomhedsudøvelse, mens Amount A introducerer et helt nyt kvantitativt regelsæt, som kræver omfattende oplysninger om koncernens globale indtægtsstrømme.

Amount A kan på den baggrund anses som et forsøg på at skabe et mere tidssvarende system, men potentielt på bekostning af væsentligt øget administrativ kompleksitet. Den centrale afvejning består derfor i, om fordelene ved markedsbaseret nexus opvejer den praktiske byrde, som følger af det væsentligt mere krævende og datadrevne regelsæt.

11. Konklusion

Nærværende afhandling har til formål at belyse de skattemæssige udfordringer, som den digitale økonomi medfører for den nuværende definition af fast driftssted. Analysen viser, at det traditionelle fast driftsstedsbegreb, som kan ses i forlængelse af doktrinen om "*economic allegiance*" fra 1920'erne, i stigende grad fremstår utilstrækkeligt til at håndtere digitale forretningsmodeller, hvor økonomisk aktivitet kan rettes mod en markedsjurisdiktion uden fysisk

²⁹⁵ Tribunal administratif de Paris, Société Google Ireland Limited, 12. juli 2017, N° 1505113/1-1, N° 1505126/1-1, N° 1505147/1-1, N° 1505165/1-1, N° 1505178/1-1.

eller personel tilstedeværelse.

Afhandlingens analyse af OECD's modeloverenskomst viser at artikel 7 forudsætter et fast driftssted for kildestatsbeskatning af erhvervsindkomst, og at fast driftsstedsbegrebet i artikel 5 fortsat hviler på et krav om lokal fysisk eller personel tilstedeværelse. De tre kumulative betingelser i det primære driftsstedskriterium, henholdsvis at der skal foreligge et forretningssted, som skal være fast i geografisk og tidsmæssig forstand og hvorigennem virksomhedens erhvervsmæssige aktiviteter udøves helt eller delvist, forudsætter en lokal og fysisk tilstedeværelse i kildestaten. Et fast driftssted kan alternativt etableres gennem agentreglen, jf. artikel 5, stk. 5, som forudsætter, at repræsentanten sædvanligvis indgår kontrakter i foretagendets navn eller systematisk indtager en ledende rolle i forhandlingsforløb, som fører til, at selskabet rutinemæssigt accepterer aftaler uden væsentlige ændringer.

Bruins et al.'s "*Report on Double Taxation*" fra 1923 introducerede doktrinen om "*economic allegiance*", som fastslår, at beskatningskompetencen bør fordeles efter skatteyderens økonomiske interesser i hver stat. For erhvervsvirksomheder tillagde Bruins et al. som udgangspunkt kildestaten det stærkeste krav på beskatning, da indkomstskabelsen var tæt knyttet til de lokale produktionsfaktorer. Bestemmelserne i OECD's modeloverenskomst, som grundlæggende fordeler beskatningskompetencen mellem kildestaten og bopælsstaten, kan ses i forlængelse af disse grundprincipper. Dette kommer blandt andet til udtryk i artikel 7, der fastslår at bopælsstaten som udgangspunkt har beskatningsretten, medmindre virksomheden udøves gennem et fast driftssted i kildestaten.

Analysen viser imidlertid, at digitale forretningsmodeller er karakteriseret ved det, OECD betegner som "*Cross-jurisdictional scale without mass*". Dette betyder, at de digitale forretningsmodeller har evnen til at opnå en betydelig økonomisk tilstedeværelse i markedsjurisdiktioner uden materielle aktiver eller lokalt personale. Digitale virksomheder er i høj grad afhængige af immaterielle aktiver frem for materielle aktiver, hvilket muliggør betydelig økonomisk tilstedeværelse i kildestaten uden den fysiske tilknytning, der traditionelt har begrundet beskatningsret.

Skatterådets praksis i SKM2019.647.SR og SKM2019.643.SR anvendes i analysen til at tydeliggøre retstilstanden. Mens rådighed over hardware i førstnævnte sag førte til statuering af et fast

driftssted, blev dette afvist i sidstnævnte, idet rådighedskravet ikke var opfyldt. Dette illustrerer tydeligt, at det er den faktiske råderet der er det afgørende. Sondringen mellem materielle og immaterielle aktiver bliver dermed udslagsgivende. Immaterielle aktiver, som websites og software, kan ikke i sig selv udgøre et forretningssted, idet de ikke opfylder de tre kumulative betingelser i artikel 5, stk. 1. Materielle aktiver, såsom servere og andet computerudstyr, kan potentielt udgøre et fast driftssted. Dette forudsætter dog, at virksomheden besidder en faktisk og retlig råderet over det materielle aktiv. I den forbindelse er det afgørende, om det materielle aktiv drives og vedligeholdes for virksomhedens egen regning, og dermed ikke det formelle ejerskab herover. Det kan derfor udledes, at hosting eller leje af serverkapacitet hos en tredjepart kun undtagelsesvist kan konstituere et fast driftssted, da virksomheden normalt ikke besidder den fornødne kontrol over det materielle aktiv.

Analysen af France vs. Google viser samme problemstilling i en international kontekst. Selvom Google Ireland Limited havde betydelige annonceindtægter fra franske kunder, kunne de franske skattemyndigheder hverken statuere et fast driftssted efter agentreglen eller kriteriet om fast forretningssted. For så vidt angik agentreglen, fandt retten ikke, at Google France SARL sædvanligvis udøvede en beføjelse til at forpligte Google Ireland Limited. Det var afgørende, at annonceaftalerne krævede endelig validering af Google Ireland Limited og formelt blev indgået med dette selskab. For så vidt angik kriteriet om et fast forretningssted, fandt retten, at de servere og datacentre, som hostede Googles søgemaskine, ikke befandt sig i Frankrig. Retten lagde endvidere vægt på, at den IT-infrastruktur, som befandt sig i Frankrig, alene udgjorde hjælpestyr, hvis funktion var at forbedre forbindelsen til Frankrig, og derfor ikke muliggjorde levering af “AdWords” tjenesten selvstændigt. Afgørelserne illustrerer dermed, at digitale virksomheder kan have en stor markedstilstedeværelse uden at opfylde de traditionelle betingelser for kildestatsbeskatning af erhvervsindkomst.

2017-revisionen af OECD’s modeloverenskomst indeholdt en række justeringer af artikel 5, herunder skærpelse af den negative afgrænsning, indførelsen af antifrakteringsreglen og en omformulering af agentreglen. Disse tiltag har øget robustheden over for kunstige arrangementer og omgåelsesstrategier, men ændrer ikke ved den grundlæggende problemstilling vedrørende, at et fast driftssted fortsat er betinget af fysisk eller personel tilstedeværelse i kildestaten.

OECD/G20 Inclusive Frameworks Amount A under Pillar One repræsenterer et forsøg på at adressere disse udfordringer ved at introducere en ny markedsbaseret beskatningsret. I modsætning til fast driftsstedsbegrebet kræver Amount A ikke fysisk eller personel tilstedeværelse, men etablerer nexus på grundlag af koncernens omsætning i markedsjurisdiktionen.

Analysen viser, at Amount A indebærer et skifte i tilgangen til nexus. Hvor det traditionelle fast driftsstedsbegreb kræver en lokal fysisk eller personel tilstedeværelse i jurisdiktionen, tager Amount A udgangspunkt i virksomhedens omsætning. Markedet anerkendes dermed ikke blot som et salgssted, men som et selvstændigt grundlag for beskatningskompetence. Dette kommer konkret til udtryk gennem "*revenue sourcing*"-reglerne, hvor indtægter allokeres til den jurisdiktion, hvori slutkunden befinder sig, uafhængigt af hvor virksomhedens aktiver eller personale befinder sig. Dog er det væsentligt at holde for øje, at såfremt Amount A implementeres, vil regelsættet kun finde anvendelse på en snæver kreds af multinationale koncerner, der overskrider tærsklerne på EUR 20 mia. i "*Adjusted Revenues*" og 10 pct. "*pre-tax profit margin*". Dertil erstatter Amount A ikke det traditionelle fast driftsstedsbegreb, men fungerer som et supplement, der alene vedrører en andel af de største multinationale koncerners residualprofit.

Sammenfattende konkluderer afhandlingen, at digitale forretningsmodeller udfordrer fast driftsstedsbegrebet, fordi multinationale koncerner kan have en betydelig økonomisk tilstedeværelse uden en tilsvarende fysisk eller personel tilstedeværelse. Amount A udgør et løsningsforslag på denne problemstilling ved at anerkende markedsnexus som en ny principiel tilgang til fordeling af beskatningskompetence. MLC'en er imidlertid ikke trådt i kraft, og regelsættets praktiske betydning vil derfor afhænge af, om der kan opnås tilstrækkelig international tilslutning. Indtil da vil multinationale koncerner fortsat kunne oppebære indtægter fra markedsjurisdiktioner, uden at der nødvendigvis kan etableres nexus efter det traditionelle fast driftsstedsbegreb.

12. Litteraturliste

Bøger

- Bolander, Jane; Madsen, Liselotte; Larsen, Anders Nørgaard; Langhave, Inge (2025). *“Lærebog om Indkomstskat”*. 21. udgave, 1. oplag. Djøf Forlag.
- Blume, Peter (2020), *“Retssystemet og Juridisk metode”*. 4. udgave, Djøf Forlag.
- Larsen, Anders Nørgaard (2011). *“Fast driftssted”*. 1. udgave. 1. oplag. Jurist- og Økonomforbundets Forlag.
- Michelsen, Aage; Dalgas, Anja Svendgaard; Laursen, Anders Nørgaard (2017). *“International Skatteret”*. 4. udgave. 1. oplag. Karnov Group Denmark.
- Munk-Hansen, Carsten (2022). *“Retsvidenskabsteori”*, 3. udgave, 1. oplag, Djøf Forlag
- Schmidt, Peter Koerver; Tell, Michael; Weber, Tanja Dyppel (2024). *“International Skatteret - i et dansk perspektiv”*. 3. udgave, 1. oplag. Hans Reitzels Forlag.
- Winter-Sørensen, Niels (2000). *“Beskatning af international erhvervsindkomst”*, 1. udgave, 1. oplag, Thomson A/S, København.

Lovgivning

Love og bekendtgørelser

- Lov nr. 425 af 6. juni 2005. Nedsættelse af selskabsskatten og globalpuljeprincippet i sambeskatning (L 121)
- CIRK. nr. 135 af 4. november 1988. Cirkulære om opkrævning af indkomst- og formueskat efter kildeskatteloven.
- CIRK. nr. 136 af 7. november 1988. Cirkulære om indkomstbeskatning af aktieselskaber mv. (selskabsskatteloven)
- CIRK. nr. 129 af 4. juli 1994. Cirkulære om personskatteloven
- Lov nr. 2224 af 29. december 2020. “Lov om anvendelse af multilateral konvention til gennemførelse af tiltag i dobbeltbeskatningsoverenskomster til forhindring af skatteudhuling og overskudsflytning”
- Lov nr. 425 af 6. juni 2005. “Lov om ændring af forskellige skattelove (Forenkling af reglerne om begrænset skattepligt m.v. og anpartsreglerne)”
- Lov nr. 149 af 10. april 1922. “Lov om Indkomst- og Formueskat til Staten”

- Bekendtgørelse nr. 327 af 30/03/2019 “*Lov om anvendelse af multilateral konvention til gennemførelse af tiltag i dobbeltbeskatningsoverenskomster til forhindring af skatteudhuling og overskudsflytning*”

Publikationer samt OECD-materiale

- Bruins, Einaudi, Seligman, Stamp (1923). “*Report on Double Taxation*”. Lokaliseret d. 28. april 2026: <https://deriv.nls.uk/dcn23/1903/8232/190382323.23.pdf>
- OECD (2015). “*Adressing the Tax Challanges of the Digital Economy - Action 1: 2015 Final Report*”. Lokaliseret d. 19. februar 2026: https://www.oecd.org/content/dam/oecd/en/publications/reports/2015/10/addressing-the-tax-challenges-of-the-digital-economy-action-1-2015-final-report_g1g58cdd/9789264241046-en.pdf
- OECD (2015), “*Preventing the Artificial Avoidance of Permanent Establishment Status, Action 7- 2015 Final Report*”, Lokaliseret d. 24. april 2026: [Preventing the Artificial Avoidance of Permanent Establishment Status, Action 7 - 2015 Final Report \(EN\)](#)
- OECD (2016). “*Multilateral Convention to Implement Tax Treaty related measures to prevent Base Erosion and Profit Shifting*”. Lokaliseret d. 10. marts 2026: [multilateral-convention-to-implement-tax-treaty-related-measures-to-prevent-beps.pdf](#)
- OECD (2016). “*Explanatory Statement to the Multilateral Convention to Implement Tax Related Measurements to Prevent Base Erosion and Profit Shifting*”. Lokaliseret d. 11. maj 2026: <https://www.oecd.org/content/dam/oecd/en/topics/policy-sub-issues/beps-mli/explanatory-statement-multilateral-convention-to-implement-tax-treaty-related-measures-to-prevent-beps.pdf>
- OECD (2017), “*Model Tax Convention on Income and on Capital - Condensed Version*”. Lokaliseret d. 13. marts 2026: [Model Tax Convention on Income and on Capital: Condensed Version 2017 \(EN\)](#)
- OECD (2017). “*Model Tax Convention on Income and on Capital - Full version*”. Lokaliseret d. 10. marts 2026: [Model Tax Convention on Income and on Capital 2017 \(Full Version\) \(EN\)](#)
- OECD (2018), “*Tax Chanllenges Arising From Digitalisation - Interim Report 2018*”. Lokaliseret d. 15. marts 2026:

https://www.oecd.org/content/dam/oecd/en/publications/reports/2018/03/tax-challenges-arising-from-digitalisation-interim-report-2018_g1g8b487/9789264293083-en.pdf

- OECD (2020). "*Tax Challenges Arising from Digitalisation – Report on Pillar One Blueprint (EN)*". Lokaliseret d. 9. marts 2026:
https://www.oecd.org/content/dam/oecd/en/publications/reports/2020/10/tax-challenges-arising-from-digitalisation-report-on-pillar-one-blueprint_6034ca99/beba0634-en.pdf
- OECD (2021), "*Statement on a Two-Pillar Solution to Address the Tax Challenges Arising from the Digitalisation of the Economy, OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project*". Lokaliseret d. 19. marts 2026:
<https://www.oecd.org/en/about/news/announcements/2021/10/statement-on-a-two-pillar-solution-to-address-the-tax-challenges-arising-from-the-digitalisation-of-the-economy-october-2021.html>
- OECD (2023), "*Multilateral Convention to Implement Amount A of Pillar One, OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project*". Lokaliseret d. 9. februar 2026:
<https://www.oecd.org/en/topics/sub-issues/reallocation-of-taxing-rights-to-market-jurisdictions/multilateral-convention-to-implement-amount-a-of-pillar-one.html>
- OECD (2023). "*Explanatory Statement to the Multilateral Convention to Implement Amount A of Pillar One*". Lokaliseret d. 9. marts 2026:
<https://www.oecd.org/content/dam/oecd/en/topics/policy-issues/cross-border-and-international-tax/explanatory-statement-multilateral-convention-to-implement-amount-a-of-pillar-one.pdf>

Retspraksis

TfS

- TfS 1987, 50 LSR
- TfS 1996,619 LSR
- TfS 2001,407 LSR
- TfS 1996, 449 H
- TfS 1996, 532 H

SKM

- SKM2011.288.SR
- SKM2013.217.SR
- SKM2012.962.SR
- SKM2011.834.SR
- SKM2019.647.SR
- SKM2019.643.SR
- SKM2019.334.VLR

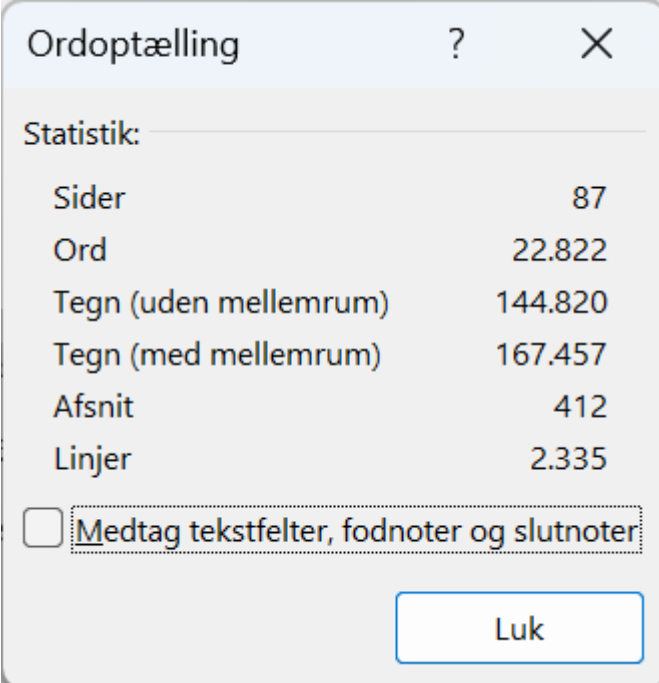
International retspraksis og andet internationalt materiale

- BDO Global (2019). “*FRANCE - Digital Services Tax Introduced*”, Corporate Tax News, Issue 52. Lokaliseret d. 8. april 2026: <https://www.bdo.global/en-gb/microsites/tax-newsletters/corporate-tax-news/issue-52-september-2019/france-digital-services-tax-introduced>
- Tribunal administratif de Paris (12. juli 2017). “*Société Google Ireland Limited, N° 1505113/1-1, N° 1505126/1-1, N° 1505147/1-1, N° 1505165/1-1, N° 1505178/1-1* “. Lokaliseret d. 5. marts 2026: <https://tpcases.com/france-vs-google-july-2017/>
- Convention entre la France et l'Irlande tendant a eviter les doubles impositions et a prevenir l'evasion fiscale en matiere d'impots sur le revenue (21. marts 1968). Lokaliseret d. 19. april 2026: https://www.impots.gouv.fr/sites/default/files/media/10_conventions/irlande/irlande_convention-avec-l-irlande_fd_1806.pdf
- Cour administrative d'appel de Paris (25. april 2019). “*Ministre de l'action et des comptes publics c/ société Google Ireland Limited, 25. april 2019, N° 17PA03065*”. Lokaliseret d.

30. april. 2026: <https://tpcases.com/france-vs-google-april-2019-administrative-court-of-appeal-case-n-17pa03065/>

Hjemmesider

- Forbes.com (2. marts 2026). “35 Top E-commerce Statistics”. Lokaliseret d. 13 marts 2026: <https://www.forbes.com/advisor/business/ecommerce-statistics/>



The image shows a dialog box titled "Ordoptælling" (Word Count) with a question mark icon and a close button (X). The dialog box contains a table of statistics and a checkbox option.

Statistik:	
Sider	87
Ord	22.822
Tegn (uden mellemrum)	144.820
Tegn (med mellemrum)	167.457
Afsnit	412
Linjer	2.335

Medtag tekstfelter, fodnoter og slutnoter

Luk