



# Fast driftssted inden for den digitale økonomi

## Permanent Establishment within the Digital Economy

**Kandidatafhandling – Master's Thesis**

Cand.merc.aud.

Copenhagen Business School – 15. januar 2019

---

**Vejleder:**

Louise Fjord Kjærsgaard, Ph.d.-stipendiat, CBS LAW

---

**Forfattere:**

Christian Borgbo	Nikolaj Lehto Hansen
24617	78201

---

**Antal anslag / Antal normalsider:**

198.151 / 87,10

# Indholdsfortegnelse

<b>Abstract .....</b>	<b>4</b>
<b>Kapitel 1 – Indledning.....</b>	<b>5</b>
1.1 Indledning og problemstilling .....	5
1.2 Problemformulering .....	7
1.3 Afhandlingens struktur .....	7
1.4 Metode og teori .....	9
1.4.1 Juridisk metode.....	9
1.5 Afgrænsning.....	15
<b>Kapitel 2 – Den digitale økonomi og digitale produkter .....</b>	<b>17</b>
2.1 Indledning.....	17
2.2 Karakterisering af den digitale økonomi og digitale produkter.....	17
2.2.1 Karakterisering i forhold til tjenesteydelser.....	17
2.2.2 OECD's karakterisering.....	19
2.2.3 EU-Kommissionens karakterisering.....	19
2.2.4 Skildringen mellem digitaliserede og høj-digitaliserede virksomheder .....	20
2.2.5 Afhandlingens karakterisering .....	21
2.3 Delkonklusion .....	22
<b>Kapitel 3 – Den nuværende retstilstand .....</b>	<b>24</b>
3.1 Indledning.....	24
3.2 Beskatning af selskaber på internationalt plan .....	24
3.3 Begrebet fast driftssted .....	26
3.4 Vurdering af fast driftssted .....	26
3.4.1 Fast driftssted efter det primære kriterium .....	27
3.4.2 Undtagelsesbestemmelsen .....	29
3.4.3 Fast driftssted efter det sekundære kriterium.....	29
3.5 Høj-digitaliserede virksomheder og fast driftssted .....	32

3.5.1	Det primære kriterium i forhold til servere og software .....	33
3.5.2	Det sekundære kriterium for høj-digitaliserede virksomheder .....	47
3.5.3	Opsummering.....	47
3.6	Ændring af artikel 5 - BEPS Action 7.....	49
3.6.1	Ændring af undtagelsesbestemmelsen i artikel 5, stk. 4.....	50
3.6.2	Ny anti-fragmenteringsregel, artikel 5, stk. 4.1.....	51
3.6.3	Ændring af kommissionærarrangementer i artikel 5, stk. 5 og 6 .....	52
3.6.4	Opsummering.....	53
3.7	Delkonklusion .....	54
<b>Kapitel 4 – Beskatningsprincipper for den digitale økonomi.....</b>		<b>56</b>
4.1	Indledning.....	56
4.2	Ottawa-principperne.....	56
4.2.1	Neutralitet.....	57
4.2.2	Efficiens .....	58
4.2.3	Forudsigelighed og simplicitet .....	58
4.2.4	Effektivitet og fairness.....	59
4.2.5	Fleksibilitet .....	60
4.3	Delkonklusion .....	61
<b>Kapitel 5 – Analyse og vurdering af løsningsforslag .....</b>		<b>63</b>
5.1	Indledning.....	63
5.2	Løsningsforslag fra OECD's BEPS-projekt .....	63
5.2.1	Forslag 1.....	64
5.2.2	Forslag 2 .....	67
5.2.3	Forslag 3 .....	68
5.2.4	Opsummering.....	69
5.3	EU-Kommissionens to direktivforslag.....	70
5.3.1	Direktivforslag 1 – Signifikant digital tilstedeværelse .....	71

5.3.2	Direktivforslag 2 – Digital omsætningskat.....	74
5.3.3	Opsummering.....	77
5.4	Anvendelse af fast driftsstedsprincippet unilateralt.....	78
5.4.1	Spansk retspraksis.....	79
5.4.2	Fast driftsstedsprincippet i Indien .....	80
5.5	Delkonklusion .....	81
	<b>Kapitel 6 – Konklusion .....</b>	<b>82</b>
	<b>Kapitel 7 – Perspektivering .....</b>	<b>85</b>
	<b>Litteraturliste .....</b>	<b>88</b>
	Bøger .....	88
	Artikler .....	89
	Online artikler & publikationer.....	89
	Hjemmesider.....	91
	Domme, afgørelser, o.l. ....	91
	Modeloverenskomster, konventioner, direktiver, lovgrundlag mv. ....	91
	<b>Forkortelser.....</b>	<b>93</b>
	<b>Bilag .....</b>	<b>94</b>
	Bilag 1 .....	94

## Abstract

In recent years, global revenues in the digital economy have grown exponentially. Digitalization has expanded companies' possibilities and fundamentally changed the way companies do business. Companies operating across borders no longer need a physical place of business to sell products and provide services to foreign customers. With new technologies, companies can now do business with customers geographically located in other countries without having a physical presence in a given country and without being subject to local taxation.

Current legislation and bilateral conventions preventing double taxation often results in taxation of income in the country of corporate domicile, thus basing the assessment of where to tax income on purely physical factors. OECD has highlighted this issue in its ongoing work within the BEPS Project.

The development has led to considerations regarding a change of the current definition of Permanent Establishment. The aim is to develop new measures that ensure a fair taxation between states on income derived from digital products and services.

This thesis investigates the concept of Permanent Establishment and how it can be used to tax highly digitalized companies. Firstly, the thesis will characterize the digital economy as well as digital products. This is followed by an analysis of the current state of law related to Permanent Establishment and international taxation based on the OECD Model Tax Convention Article 5. The analysis shows that there are difficulties with the current assessment of Permanent Establishment based on a physical presence in regard to highly digitalized companies.

Based on this analysis, the thesis will examine legislative proposals from the OECD and the European Union targeting income derived from digital products and services. The thesis will consider whether the principle of Permanent Establishment can be modified and/or renewed to solve the difficulties related to the taxation of the digital economy.

Based on the above, the thesis concludes that there is an international demand for a revision of the OECD Model Tax Convention in order to ensure taxation of profits where the economic activities are performed and where the value is created. The thesis recommends changing the current definition of Permanent Establishment to include a company's significant economic and digital presence in a given country in the assessment.

# Kapitel 1 – Indledning

## 1.1 Indledning og problemstilling

Digitaliseringen på verdensplan har over den seneste årrække undergået en stor udvikling, og virksomheder med en online-tilstedeværelse og digitale forretningsaktiviteter er steget eksplosivt. Der er således 83% af voksne mennesker i OECD-landene i 2016, som bruger internettet, og 95% af virksomheder høster fordelene af højhastighedsforbindelser<sup>1</sup>.

Den globale e-handel blev for 2017 estimeret til USD 2.304 milliarder. Handelen er estimeret til at stige til USD 4.878 milliarder i 2021<sup>2</sup>, hvilket er en stigning på cirka 112% på blot fire år. Tendenserne i Danmark viser også, at der i 2017 blev brugt 123 milliarder kroner på e-handel, hvoraf cirka 33% heraf blev foretaget i udlandet<sup>3</sup>.

Digitaliseringen har gjort verden mindre og medvirket til, at virksomheder kan drive forretning på verdensplan og multinationalt. Der eksisterer nu muligheder for at nå markeder og segmenter, der ligger ude over de lokale og nationale grænser. Dette gør sig også gældende for selv mindre virksomheder, da der ikke længere er et behov for fysisk tilstedeværelse på markederne.

Udviklingen har resulteret i, at det eksisterende begreb i skatteretten omkring fast driftssted udfordres kraftigt. Skattebasen er blevet langt mere mobil grundet handlen på tværs af landegrænser uden en egentlig fysisk tilstedeværelse. Definitionen af fast driftssted, der er et af de vigtigste begreber i dobbeltbeskatningsoverenskomsterne, er uændret over en lang årrække, hvilket giver anledning til undren set i lyset af den teknologiske udvikling. Begrebet udgør et kriterie, som er afgørende for, hvilken stat der tildeles beskatningsretten. Den eksisterende formulering af driftsstedsbestemmelsen er under kritik<sup>4</sup>, og der eksisterer et behov for en opdatering heraf, således at den afspejler nutidens forhold.

Der er et stort fokus på området internationalt. OECD igangsatte i 2012 et fælles initiativ, på baggrund af et opråb fra G20-landene, der blev kaldt Base Erosion and Profit Shifting (BEPS)<sup>5</sup>. BEPS-projektet indeholder 15 Actions, der samlet har til formål at komme huller og mismatch i skattelovgivningen til livs. Et af de store problemer man ønsker at komme til livs er, at forhindre

---

<sup>1</sup> OECD (2018), "Tax Challenges Arising from Digitalisation – Interim Report 2018: Inclusive Framework on BEPS", p. 14

<sup>2</sup> Statista (Marts 2018), "Retail e-commerce sales worldwide from 2014 to 2021 (in billion U.S. dollars)", <https://www.statista.com/statistics/379046/worldwide-retail-e-commerce-sales/>

<sup>3</sup> Dansk Erhverv (April 2018), "E-analyse – status 2017", p. 5

<sup>4</sup> EU (2018), "Commission Staff Working Document Impact Assessment, SWD (2018) 81 Final" p. 6

<sup>5</sup> <https://www.oecd.org/tax/beps/beps-about.htm>

selskaber, der opererer multinationalt, i at udnytte gældende skatteregler til at opnå en urimeligt lav beskatning. Det er særligt Action 1: "Address tax challenges of the digital economy", der er relevant for nærværende afhandling samt dele af Action 7: "Prevent the artificial avoidance of permanent establishment status", da disse relaterer sig til problemstillingen for afhandlingen.

Ud over OECD har Den Europæiske Union (EU) også haft et stort fokus på skattelovgivningen for den digitale økonomi på internationalt plan. I 2018 er der udarbejdet to nye direktivforslag<sup>6</sup>, der har til formål at sikre, at alle virksomheder betaler en retfærdig andel i skat i EU. Dog har disse første spæde skridt fra EU omkring lovgivning på området mødt en del kritik hos EU-medlemslandene, og der synes ikke at være stor opbakning til de nye forslag fra en lang række medlemslande<sup>7</sup>.

Der er udarbejdet relativt få undersøgelser af problemstillingen, hvorfor netop denne afhandling kan bidrage til emnet som helhed. Dette skal særligt ses i lyset af de seneste nye tiltag på området; OECD's udgivelse af en Interim Report<sup>8</sup> i relation til Action 1 i BEPS-projektet i foråret 2018, opdatering af modeloverenskomsten i efteråret 2017<sup>9</sup>, hvori dele af opdateringen relaterer sig til Action 7, samt EU's, som nævnt i afsnittet ovenfor, to nye direktivforslag.

Formålet med afhandlingen er at undersøge de skattemæssige problemstillinger, der relaterer sig til fast driftssted set i lyset af den digitale økonomi. Afhandlingen ønsker at karakterisere den digitale økonomi og på baggrund af dette ønskes det belyst, hvornår der opstår fast driftssted.

Derudover vil afhandlingen indeholde en undersøgelse af beskatningsprincipperne for den digitale økonomi og sammenhængen mellem disse og fast driftsstedsbegrebet ifølge OECD's modeloverenskomst. Endvidere vil afhandlingen gå i dybden med OECD's og EU's løsningsforslag. I den forbindelse undersøges det, om den bedste løsning er at ændre gældende ret og de nuværende regler for fast driftssted, eller om der bør indføres helt nye begrebsretlige rammer.

---

<sup>6</sup> EU (2018), "Proposal For a Council Directive Laying Down Rules Relating to the Corporate Taxation of a Significant Digital Presence, COM (2018) 147 Final" og  
EU (2018), "Proposal for a Council Directive on the Common System of a Digital Services Tax on the Revenues Resulting from the Provision of Certain Digital Services, COM (2018) 148 Final"  
[http://europa.eu/rapid/press-release\\_IP-18-2041\\_en.htm](http://europa.eu/rapid/press-release_IP-18-2041_en.htm)

<sup>7</sup> Plucinska, Vinocur & Smith-Meyer (April 2018), "Europe's digital tax map: Where countries stand"  
<https://www.politico.eu/article/europe-digital-tax-map-where-countries-stand-analysis-deep-divisions/>

<sup>8</sup> OECD (2018), "Tax Challenges Arising from Digitalisation – Interim Report 2018: Inclusive Framework on BEPS"

<sup>9</sup> OECD (2017), "Model Tax Convention on Income and on Capital: Condensed Version 2017"

## 1.2 Problemformulering

I dette afsnit fastlægges afhandlingens problemformulering samt dertilhørende undersøgelses-spørgsmål. Der tages udgangspunkt i ovenstående indledning og problematisering af emnefeltet. Afhandlingen søger således at svare på følgende problemformulering:

*”Hvordan kan fast driftsstedsbegrebet anvendes til beskatning inden for den digitale økonomi?”*

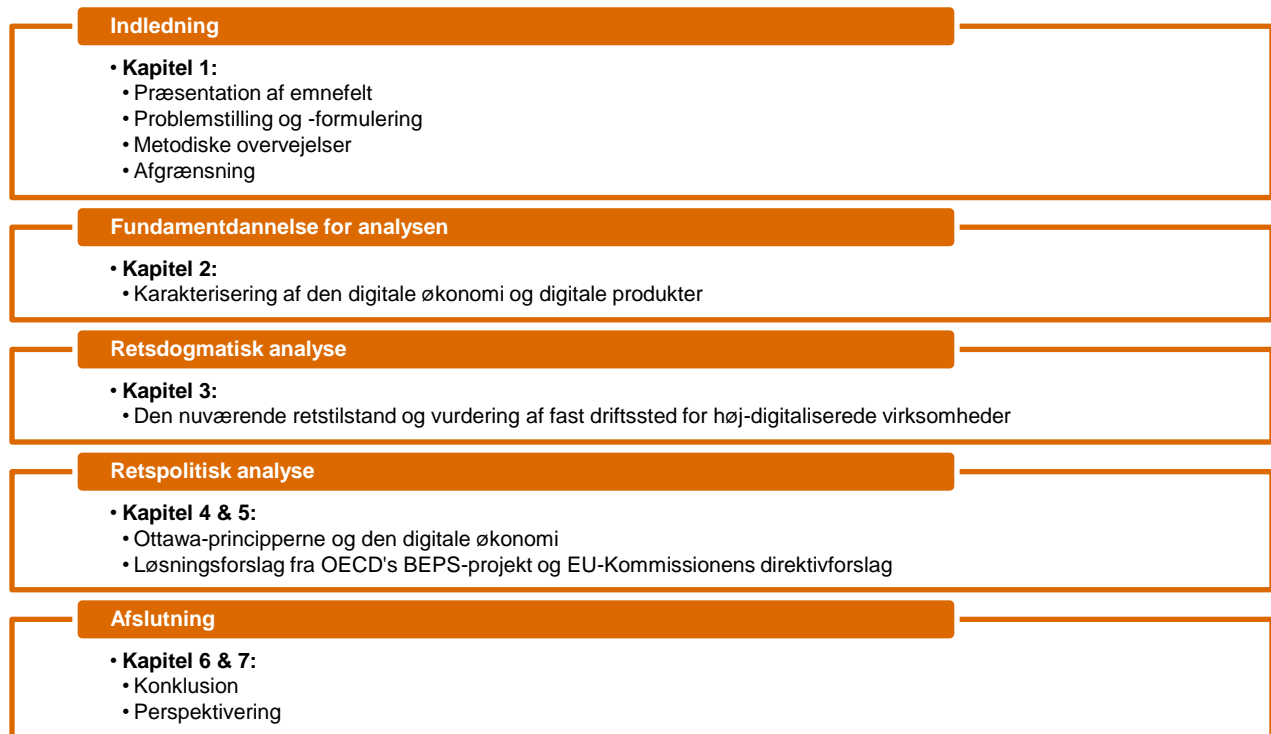
Denne hovedproblemstilling vil blive undersøgt i afhandlingen ved besvarelse af en række undersøgelsesspørgsmål, der vil fungere som en kurs for afhandlingen i sin helhed.

- Hvordan karakteriseres den digitale økonomi og dertilhørende digitale produkter?
- Hvilke skattemæssige udfordringer er der forbundet med de nuværende regler for statuering af fast driftssted set i lyset af den digitale økonomi?
- Hvilke udfordringer er der ved fast driftssted og beskatning af den digitale økonomi i relation til Ottawa-principperne?
- Hvorledes vil de seneste forslag i OECD- og EU-regi påvirke beskatningen af den digitale økonomi i fremtiden?

## 1.3 Afhandlingens struktur

Dette delafsnit har til formål at præsentere læseren for afhandlingens struktur. Tanken bag dette er at sikre en fornuftig struktur for problemløsningen som helhed og fastholde fokus på besvarelse af problemformuleringen igennem hele afhandlingen. Afhandlingens opbygning er illustreret i nedenstående figur.





Figur 1.1: Opgavens opbygning. Kilde: Egen tilvirkning

Afhandlingen er inddelt i 7 kapitler. I indeværende kapitel præsenteres afhandlingens emnefelt samt problemstilling og -formulering for læseren. Derudover vil der være fokus på afhandlingens metodiske overvejelser, afgrænsning og kritik af anvendte kilder og metoder. Dette kapitel er grundlæggende for afhandlingen som helhed og skal være med til at sikre den røde tråd.

I kapitel 2 vil afhandlingen karakterisere den digitale økonomi og digitale produkter og danne grundlaget for, hvad der forstås hermed. Dette kapitel er vigtigt for analysen i kapitel 3 omkring den nuværende retstilstand og vurdering af fast driftssted for høj-digitaliserede virksomheder, da det er nødvendigt at fastlægge, hvad der er karakteriseret ved den digitale økonomi, og hvad der specifikt er relevant for afhandlingens analyse og vurdering af fast driftsstedsbegrebet.

I kapitel 3 vil afhandlingens retsdogmatiske analyse blive udarbejdet. I kapitlet vil der blive foretaget en præsentation og analyse af de skattemæssige problemstillinger, der opstår omkring reglerne for statuering af fast driftssted med udgangspunkt i gældende ret. Udgangspunktet vil være i OECD's modeloverenskomsts artikel 5, og de skattemæssige udfordringer vil blive analyseret i forhold til den digitale økonomi, der er karakteriseret i kapitel 2.

I kapitel 4 vil der blive foretaget en analyse af beskatningsprincipperne for e-handel (Ottawa-principperne)<sup>1011</sup>. Det undersøges, hvorvidt de eksisterende regler for kvalifikation af et fast driftssted matcher principperne, og om principperne fortsat er egnede til at evaluere de skattemæssige udfordringer, som relaterer sig til beskatning af digitale produkter og digitale virksomhedsaktiviteter.

I kapitel 5 vil afhandlingens retspolitiske analyse blive udarbejdet. Der foretages en analyse og vurdering af forslagene fra OECD's BEPS-projekt, særligt med fokus på Action 1. Endvidere analyseres og vurderes EU-Kommissionens to direktivforslag. Der ses også nærmere på retspraksis og ny lovgivning i henholdsvis Spanien og Indien, og hvordan dette relaterer sig til arbejdet med udvikling af princippet om fast driftssted.

I kapitel 6 afsluttes afhandlingen med den endelige konklusion på problemformuleringen. I kapitel 7 forsøges afhandlingens problemfelt perspektiveret.

## 1.4 Metode og teori

Afsnittet har til formål at belyse den metode og fremgangsmåde samt de retskilder og teorier, der i afhandlingen benyttes til at besvare problemformuleringen.

### 1.4.1 Juridisk metode

Overordnet set kan international skatteret inddeles i tre dimensioner<sup>12</sup>. Den første dimension består af et lands nationale ret, der indeholder hjemlen til at foretage beskatning. Den anden dimension består af dobbeltbeskatningsoverenskomster, der er folkeretlige aftaler, som foretages lande imellem<sup>13</sup>. Formålet hermed er en lempelse af, at to stater beskatter eller ikke-beskatter den samme indkomst for en given grænseoverskridende skattepligtig transaktion<sup>14</sup>. Den tredje dimension består af EU-retten, hvor direktiver og retspraksis fra EU-Domstolen har indflydelse på medlemsstaternes nationale lovgivning<sup>15</sup>. Afhandlingen vil først og fremmest fokusere på den anden dimension bestående af dobbeltbeskatningsoverenskomsterne. Dette skyldes, at det er i denne dimension, at der er opstået udfordringer omkring begrebet fast driftssted og beskatning

---

<sup>10</sup> Ottawa-principperne er almindeligt anerkendte generelle skatteprincipper, der vejleder regeringer i forhold til udarbejdelse af lovgivning og regler til beskatning af såvel konventionel handel og e-handel. Principperne behandles i afhandlingens kapitel 4

<sup>11</sup> OECD (2015), "Addressing the Tax Challenges of the Digital Economy, Action 1 - 2015 Final Report", p. 152

<sup>12</sup> Schmidt, Tell & Weber (2015) p. 17 ff

<sup>13</sup> Michelsen m.fl. (2015) p. 1108 ff

<sup>14</sup> Punkt 1 i introduktionen til OECD's modeloverenskomst

<sup>15</sup> Michelsen m.fl. (2015) p. 1108

af multinationale forretningsaktiviteter. Dansk national ret inddrages, hvor det findes nødvendigt, til belysning af givne fortolkninger vedrørende bestemte regler og begreber<sup>16</sup>.

EU-retten på det skatteretlige område har i den senere tid gennemgået en betydelig udvikling og harmonisering. Dette har dog primært været inden for de indirekte skatter og i mindre grad inden for de direkte skatter<sup>17</sup>, som afhandlingen ellers har fokus på. På området for de direkte skatter afspejles harmoniseringen i bestemmelserne omkring fri bevægelighed og forbud mod statsstøtte i Traktaten om Den Europæiske Unions Funktionsmåde (TEUF). Hertil forekommer relativt få direktiver med et skatteretligt formål, dette indebærer Moder-/datterselskabsdirektivet (2011/96/EU), Rente-/royaltydirektivet (2003/49/EF) og Fusionsskattedirektivet (2009/133/EF), som dog ikke for afhandlingen har stor relevans til hovedområdet omkring fast driftssted. Der findes således til den retsdogmatiske analyse ikke relevant EU-ret ud over bestemmelserne for fri bevægelighed i TEUF, men derimod vil der i afhandlingens retspolitiske analyse blive inddraget EU-ret i form af de tidligere nævnte nyligt fremsatte direktivforslag.

Der eksisterer ikke på internationalt plan en fastlagt juridisk metode til løsning af internationale skatteretlige problemer. I nedenstående afsnit redegøres for overvejelser og anvendelse af juridisk metode, som ligger til grund for besvarelsen af afhandlingens problemformulering. Overordnet set er der i afhandlingen valgt at anlægge et internationalt perspektiv med forankring i dansk national ret, da vores kompetencer ligger inden for dette område, og eftersom begrebet fast driftssted i dansk ret med ganske få undtagelser fortolkes i overensstemmelse med modeloverenskomsten<sup>18</sup>. Dette gøres i forsøg på, at afhandlingens konklusioner er internationalt anvendelige.

#### 1.4.1.1 Retsdogmatik

Den retsdogmatiske metode har vist sig at være velegnet til løsning af internationale skatteretlige problemer, da der anvendes tilstedeværende retskilder, som en domstol eller en hver anden person, der er blevet stillet over for et juridisk problem, vil kunne forventes at følge<sup>19</sup>. Afhandlingen vil derfor anvende den retsdogmatiske metode til at fortolke og systematisere de relevante retskilder til vurderingen af fast driftsstedsbegrebet i relation til den digitale økonomi. Afhandlingen ønsker, som nævnt ovenfor, at se på fast driftssted i et internationalt perspektiv med forankring i dansk national ret. Denne tilgang er valgt, da der hersker overvejende enighed

---

<sup>16</sup> Dette uddybes i afsnittet nedenfor

<sup>17</sup> Terra & Wattel (2012) p. 4

<sup>18</sup> Se nærmere herom i afsnit 1.4.1.1 & afsnit 1.4.1.1.2

<sup>19</sup> Tvarnø & Nielsen (2014) p. 34 ff

om, at interne danske regler omkring fast driftssted følger OECD's modeloverenskomst<sup>20</sup>. Således vil den primære fokus ved fortolkning ligge på denne modeloverenskomst<sup>21</sup>, da den yderligere også danner grundlag for de fleste dobbeltbeskatningsoverenskomster<sup>22</sup> i Danmark og på verdensplan<sup>23</sup>. For afhandlingens retsdogmatiske analyse vil perspektivet derfor blive set ud fra den danske Højesteret i relation til afhandlingens problemstilling.

#### *1.4.1.1.1 Dobbeltbeskatningsoverenskomster*

Dobbeltbeskatningsoverenskomster vil oftest være bilaterale, hvilket betyder, at det er en folkeretlig aftale, som er indgået mellem to stater. Folkeret skal traditionelt set forstås ved, at det er beskæftigelsen med regler, der gælder i de indbyrdes forhold mellem stater<sup>24</sup>. En dobbeltbeskatningsoverenskomst mellem to stater vil derfor indledningsvist definere, hvilken stat i overenskomsten, der anses for at være domicillandet, og hvilken stat, der anses for at være kildelandet. Hernæst kan beskatningsretten mellem de to stater fordeles efter de fordelingsbestemmelser, som overenskomsten har fastlagt<sup>25</sup>.

Det primære formål ved indgåelse af dobbeltbeskatningsoverenskomster har hidtil været at forhindre dobbeltbeskatning samt i nyere tid også dobbelt ikke-beskatning<sup>26</sup>. Dette kommer sig af, at overenskomsterne hovedsagligt har til formål at skulle fordele beskatningsretten mellem staterne. De indeholder således ikke en selvstændig hjemmel til beskatning. De pågældende staters interne skatteregler er derfor hjemlen til beskatning i den pågældende stat, hvor en dobbeltbeskatningsoverenskomst fordeler beskatningsretten mellem domicillandet og kildelandet i tilfælde af grænseoverskridende skattepligtige transaktioner<sup>27</sup>.

Dobbeltbeskatningsoverenskomster har status af en folkeretlig traktat, hvorfor disse også vil skulle fortolkes ud fra folkeretlige fortolkningsprincipper<sup>28</sup>. Traktatretten er stadfæstet i Wienerkonventionen, hvori de internationale grundprincipper for fortolkning af traktater er indeholdt. Heri fremkommer det, hvordan traktater skal fortolkes i henhold til de primære fortolkningsmidler i artikel 31 og de sekundære fortolkningsmidler i artikel 32<sup>29</sup>.

---

<sup>20</sup> Michelsen m.fl. (2017) p. 354, Nørgaard Laursen (2011) p. 52 & Winther-Sørensen m.fl. (2013) p. 148

<sup>21</sup> Se nærmere i afsnit 1.5.1.1.2

<sup>22</sup> Se nærmere i afsnit 1.5.1.1.1

<sup>23</sup> Wittendorff (2006), "SR-Skat 2006.0057" p. 57-74

<sup>24</sup> Germer (2010) p. 9

<sup>25</sup> Schmidt, Tell & Weber (2015) p. 23

<sup>26</sup> Se noter hertil i afsnit 1.4.1

<sup>27</sup> Dette bliver i litteraturen også kaldet "*den gyldne regel*" og kan findes i kommentarer til OECD's modeloverenskomst artikel 10, pkt. 23-30

<sup>28</sup> Winther-Sørensen m.fl. (2013) p. 30 ff

<sup>29</sup> Nørgaard Laursen (2011) p. 37 ff

De primære fortolkningsmidler, der som sagt fremkommer af Wienerkonventionens artikel 31, foreskriver, at en fortolkning af traktater som udgangspunkt skal lægges på dens ordlyd. Her menes der altså en objektiv fortolkning, hvori sammenhængen, som et udtryk indgår i, skal inddrages og belyses ud fra traktatens hensigt og formål<sup>30</sup>.

De sekundære fortolkningsmidler, der fremkommer af Wienerkonventionens artikel 32, supplerer herefter artikel 31 med traktatens forarbejder samt omstændighederne ved dens indgåelse. Dette er dog kun i tilfælde af, at traktatens bestemmelser skulle fremgå tvetydige, og at resultatet medført heraf ville være urimeligt<sup>31</sup>.

#### *1.4.1.1.2 OECD's modeloverenskomst*

Afhandlingen vil, som bekendt, primært have fokus på OECD's modeloverenskomst frem for en eller flere af de mere end 2.000 dobbeltbeskatningsoverenskomster, der eksisterer på verdensplan<sup>32</sup>. Det er fundet passende at bruge OECD's modeloverenskomst med kommentarer til at definere begrebet fast driftssted, da der er valgt et internationalt fokus med et dansk perspektiv. Dette begrundes med, at dansk intern ret følger modeloverenskomstens definition af fast driftssted til brug for den interne nationale ret<sup>33</sup>. Dette muliggør også, at afhandlingens arbejde med begrebet således er gyldigt og anvendeligt i forhold til både andre landes interne nationale regler samt dobbeltbeskatningsoverenskomster i de lande, der følger overenskomsten. Det skal dog påpeges, at reglerne om fast driftssted kan variere væsentligt mellem forskellige landes interne nationale ret samt mellem forskellige dobbeltbeskatningsoverenskomster<sup>34</sup>.

Modeloverenskomsten med kommentarer er i litteraturen generelt meget omdiskuteret i relation til, hvorvidt den kan placeres i konteksten af Wienerkonventionen, da den i sig selv ikke udgør en folkeretligt bindende aftale<sup>35</sup>. Det ses dog også i litteraturen, at modeloverenskomsten med kommentarer kan tillægges betydning som et primært fortolkningsmiddel jævnfør Wienerkonventionens artikel 31 grundet hensynet til at opnå en harmoniseret fortolkning af

---

<sup>30</sup> Wittendorff (2009) p. 143 & Skaar (1991) p. 41

<sup>31</sup> Nørgaard Laursen (2011) p. 38

<sup>32</sup> Schmidt, Tell & Weber (2015) p. 23

<sup>33</sup> Dette fremgår eksempelvis af forarbejderne til Kildeskatteloven og Selskabsskatteloven, hvor det forudsættes, at begrebet følger af OECD's modeloverenskomst, jævnfør almindelige og specielle bemærkninger til L 119 af 11/12 1996. Det fremgår yderligere af Cirkulære nr. 135 af 4/11 1988 til Kildeskatteloven, at fast driftssted følger OECD's modeloverenskomst artikel 5, pkt. 12, litra d) og Cirkulære nr. 136 af 7/11 1988 til Selskabsskatteloven, jævnfør pkt. 15

<sup>34</sup> Reimer, Urban & Schmid (2012) p. 5 ff & 15

<sup>35</sup> Nørgaard Laursen (2011) p. 36 ff

dobbeltbeskatningsoverenskomsterne<sup>36</sup>. Dette afspejles til dels også i højesteretsdommen Tfs 1993, 7 H, hvor Højesteret i sin vurdering lagde vægt på den internationale retspraksis og OECD's modeloverenskomst ved fortolkning af en konkret dobbeltbeskatningsoverenskomst. Grundet valget af afhandlingens dansk-internationale perspektiv styrker dette også fortolkningsværdien af modeloverenskomsten.

Brugen af modeloverenskomsten med kommentarer som fortolkningsmiddel åbner også op for en yderligere problemstilling om, hvorvidt dobbeltbeskatningsoverenskomsterne skal fortolkes statisk eller dynamisk i forhold til kommentarerne. OECD reviderer løbende modeloverenskomsten med kommentarer, og udgiver nye og opdaterede versioner. Den seneste version er udgivet 18. december 2017<sup>37</sup>. En senere udgave af kommentarerne kan blive tillagt betydning og herunder argumentatorisk værdi, så længe den senere udgave blot indeholder præciseringer. Hvis der er tale om en reel ændring af kommentarerne eller teksten i artiklerne, vil en senere modeloverenskomst næppe kunne bruges som primært fortolkningsmiddel<sup>38</sup>. Den tidligere omtalte højesteretsdom antyder dog, at de danske domstole i et vist omfang anvender en dynamisk fortolkningsstil, og det vil afhandlingen ligeledes anvende jævnfør det nedenstående afsnit for at sikre konsistens gennem dennes konklusioner.

Afhandlingen vil, som nævnt ovenfor, primært have fokus på OECD's modeloverenskomst med kommentarer til at definere og fortolke begrebet fast driftssted. Omdrejningspunktet i afhandlingen vil derfor ligge primært på modeloverenskomstens artikel 5 samt de tilhørende kommentarer. Modeloverenskomsten med kommentarer fra 2017 indeholder en konkret ændring af artikelteksten til artikel 5, stk. 4, hvilket kan have indflydelse på fortolkningsværdien heraf jævnfør det ovenstående afsnit. For at sikre en konsistent gennemgang af afhandlingens konklusioner anvendes modeloverenskomsten med kommentarer fra 2017 til vurdering af fast driftssted i såvel den retsdogmatiske samt retspolitiske analyse. Dette begrundes yderligere med, at opdateringerne i 2017-modellen må betragtes som et udtryk for den generelle internationale udvikling på området. Herunder også i forbindelse med den nye *Multilateral Convention to Implement Tax Treaty Related Measures to Prevent BEPS* (MLI)<sup>39</sup>, der har til formål at sikre gennemførelsen af de mange nødvendige ændringer til de allerede vedtagne

---

<sup>36</sup> Winther-Sørensen m.fl. (2013) p. 47 f, se også Nørgaard Laursen (2011) p. 40 ff for yderligere diskussion heraf

<sup>37</sup> OECD (2017), "Model Tax Convention on Income and on Capital: Condensed Version 2017"

<sup>38</sup> Winther-Sørensen m.fl. (2013) p. 52

<sup>39</sup> <https://www.oecd.org/tax/treaties/multilateral-convention-to-implement-tax-treaty-related-measures-to-prevent-beps.htm>

dobbeltbeskatningsoverenskomster<sup>40</sup>. Hvis medlemsstaterne tiltræder dette instrument, bevirker det, at denne nyeste version inkorporeres i alle gældende dobbeltbeskatningsoverenskomster mellem stater, der har ratificeret instrumentet, hvilket Danmark gjorde den 7. juni 2017 i samarbejde med over 78 andre medlemsstater<sup>41</sup>. Dette understøtter yderligere, at afhandlingen, med sit dansk-internationale perspektiv, vil analysere fast driftsstedsbegrebet med udgangspunkt i den nye version af modeloverenskomsten.

#### 1.4.1.2 Retspraksis

Foruden den nationale lovgivning, dobbeltbeskatningsoverenskomster og OECD's modeloverenskomst er det relevant undervejs i afhandlingen også at inddrage retspraksis som en retskilde. Retspraksis er et udtryk for domstolenes afgørelser og andre administrative afgørelser, der som udgangspunkt<sup>42</sup> har præjudikatsværdi ved afsigelse af en dom eller administrativ afgørelse vedrørende lignende problemstillinger grundet det forvaltningsretlige lighedsprincip<sup>43</sup>. Som følge heraf udgør afsagte domme og afgørelser ofte relevante bidrag i forsøget på at opnå en forståelse for gældende ret.

Afhandlingen vil således inddrage dansk administrativ praksis i form af afgørelser fra Skatterådet og Skatteministeriet i den retsdogmatiske analyse, da disse spiller en meget betydelig rolle i fastlæggelsen af, hvad der er gældende ret<sup>44</sup>. Disse afgørelser bibringer derfor vigtige fortolkningsbidrag i afhandlingens behandling og analyse af fast driftsstedsbegrebet i relation til den digitale økonomi.

Yderligere kan inddrages retspraksis fra andre lande som et fortolkningsbidrag ud fra et harmoniseringssynspunkt, når der er tale om mere international teori, som afhandlingen også bevæger sig inden for<sup>45</sup>.

#### 1.4.1.3 Retspolitik

Normalvis sker der en opdeling af retspolitik i henholdsvis *de lege ferenda*, hvor den retspolitiske analyse søger at angive forslag til lovgiver om, hvorvidt en lov eller regel bør ændres, og *de sententia ferenda*, hvor den retspolitiske analyse søger at angive overfor domstolene, hvordan

---

<sup>40</sup> Nørgaard Laursen (2018), "SR-Skat 2018.0111" p. 1

<sup>41</sup> OECD (2018), "Multilateral Convention to Implement Tax Treaty Related Measures to Prevent BEPS – Information Brochure", p. 2 & 5

<sup>42</sup> I visse tilfælde vil en overordnet myndighed ikke være bundet af en underordnet myndigheds praksis jf. Michelsen m.fl. (2015) p. 121 f

<sup>43</sup> Michelsen m.fl. (2015) p. 121 ff

<sup>44</sup> Michelsen m.fl. (2015) p. 120

<sup>45</sup> Winther-Sørensen (2000) p. 72

love og regler bør anvendes i afgørelsen af konkrete sager<sup>46</sup>. For denne afhandlings retspolitiske analyse er kun første del af retspolitikken, *de lege ferenda*, relevant.

I afhandlingens kapitel 3 analyseres gældende ret ud fra den retsdogmatiske metode. I kapitel 5 analyseres og vurderes løsningsforslag fra henholdsvis OECD og EU-Kommissionen i forhold til udfordringerne ved statuering af fast driftssted for den digitale økonomi. Analysen i dette kapitel vil have en retspolitisk tilgang. Der er foretaget en klar opdeling af afhandlingens retsdogmatiske analyse og den retspolitiske analyse. Dette skyldes, at analysen i kapitel 5 vil have en anbefalende karakter. Afhandlingens retspolitiske analyse søger at angive, hvordan gældende ret bør og/eller kan udformes frem for, hvordan den gældende ret reelt set er udformet.

I afhandlingens retspolitiske analyse tages der udgangspunkt i Ottawa-principperne<sup>47</sup>, som behandles yderligere i kapitel 4. Vores udgangspunkt i vurderingen af, hvorvidt reglerne omkring fast driftssted samt internationale skatteregler bør ændres, vil være, hvorvidt der sker en fair fordeling af skattebasen imellem de involverede stater, og hvorvidt den skattemæssige behandling er neutral. Vi ønsker at foretage vores vurdering ud fra kravet om, at alle selskaber bør betale en rimelig andel af den samlede skattebyrde.

## 1.5 Afgrænsning

Afhandlingens primære fokus er på de regler, der regulerer international dobbeltbeskatning. Som følge heraf afgrænser afhandlingen sig fra beskatningsreglerne omkring ikke-grænseoverskridende aktiviteter. Desuden sker der en afgrænsning fra andre former for tjenesteydelser samt fysiske varer, der ikke omfattes af digitale produkter, der defineres senere hen i afhandlingen. Dette betyder, at problemstillinger vedrørende digital handel med fysiske varer ikke behandles i afhandlingen.

Afhandlingens problemformulering søges besvaret med udgangspunkt i OECD's modeloverenskomst. FN har ligeledes udarbejdet en modeloverenskomst, der bygger på OECD's modeloverenskomst, dog med en række forskelle og afvigelser. Særligt for FN's modeloverenskomst er, at den er mere velegnet som model for indgåelse af dobbeltbeskatningsoverenskomster mellem i-lande og u-lande, og at den i højere grad tilgodeser kildelandet frem for domicillandet i forhold til beskatningsretten<sup>48</sup>. I afhandlingen foretages der

---

<sup>46</sup> Tvarnø & Nielsen (2014) p. 31 & 497 f

<sup>47</sup> OECD (2015), "Addressing the Tax Challenges of the Digital Economy, Action 1 - 2015 Final Report", p. 152

<sup>48</sup> Nørgaard Laursen, Anders (2014), "OECD's Modeloverenskomst og FN's Modeloverenskomst – en sammenligning"



en afgrænsning fra FN's modeloverenskomst, da afhandlingen udelukkende ønsker at behandle problemfeltet ud fra OECD's modeloverenskomst. Dette forekommer naturligt, da afhandlingen er motiveret af OECD's BEPS-projekt.

Problemerne vedrørende fast driftsstedsbegrebet kan opdeles i to: en objektiv del, der vedrører indkomstopgørelsen for det faste driftssted, og en subjektiv del, der vedrører definitionen af fast driftssted. Afhandlingen afgrænser sig fra den objektive del af fast driftsstedsbegrebet.

Princippet omkring fast driftssted har over tid bredt sig fra ikke-skatte retlig lovgivning til national ret, international skatteret i medfør af de enkelte landes dobbeltbeskatningsoverenskomster og EU-skatte retten<sup>49</sup>. I afhandlingen afgrænses der fra behandling af fast driftssted i forhold til EU-skatte retten. Afhandlingens analyse tager derimod udgangspunkt i national og international skatteret. Der foretages dog ikke en fuldstændig afgrænsning fra EU-skatte retten, da afhandlingens retspolitiske analyse vil inddrage direktivforslag fra EU.

Afhandlingen afgrænser sig endvidere fra det multilaterale instrument, MLI, da vi udelukkende tager udgangspunkt i modeloverenskomsten. MLI er kort beskrevet i afhandlingens afsnit 1.4.1.1.2 og afsnit 3.6.

---

<sup>49</sup> Nørgaard Laursen (2011) p. 14

# Kapitel 2 – Den digitale økonomi og digitale produkter

## 2.1 Indledning

I dette kapitel vil afhandlingen gå i dybden med begreberne *den digitale økonomi* samt *digitale produkter*. Formålet med kapitlet er at karakterisere begreberne og fastlægge, hvad de indebærer. Det er grundlæggende for opgavens videre analyse, at den digitale økonomi, herunder digitale produkter, karakteriseres. I kapitlet vil det blive belyst, hvordan forretningsmodeller inden for den digitale økonomi kan skildres, og hvorledes værdiskabelsen og værdigrundlaget for disse, samt de tilhørende digitale produkter, skabes.

## 2.2 Karakterisering af den digitale økonomi og digitale produkter

De to begreber, *den digitale økonomi* og *digitale produkter*, hænger uadskilleligt sammen. Det kan overordnet siges, at den digitale økonomi er sammensat af et netværk af digitale produkter, der udbydes via forskellige typer af forretningsmodeller og teknologier. Altså er de digitale produkter reelt set muliggjort på grund af den digitale økonomi. Det er derfor vanskeligt at opdele og adskille disse to begreber, og de vil således nedenfor blive behandlet sideløbende i den videre karakterisering.

### 2.2.1 Karakterisering i forhold til tjenesteydelser

Det er indledningsvist fundet relevant at undersøge hovedbegrebet *tjenesteydelser*, og en definition af dette, for på baggrund heraf at kunne fastslå, hvad der menes med *digitale produkter*, og hvordan sådanne kan karakteriseres. Herunder hvorvidt dette overordnede tjenesteydelsesbegreb således også kan danne ramme for karakteriseringen af *digitale produkter* eller på anden måde bidrage hertil.

TEUF artikel 56 relaterer sig til reglerne omkring fri bevægelighed, og her specifikt omkring forbud mod restriktioner, der hindrer den frie udveksling af tjenesteydelser inden for EU. Herefter følger der i TEUF artikel 57 en nærmere fastlæggelse af, hvad der skal forstås ved *tjenesteydelser*. Traktatens tidligere bestemmelser har blandt andet vedrørt den frie bevægelighed af varer, kapital eller personer, og TEUF artikel 57 ser derfor her tjenesteydelsesbegrebet som en form for opsamlingsbestemmelse. Den foreskriver, at tjenesteydelser skal ses som de ydelser, der udføres mod betaling, og som ikke hører under betegnelserne for varer, kapital eller personer. TEUF giver således ikke en reel positiv afgrænsning af begrebet, men derimod

lægges der vægt på ordlyden af *tjenesteydelser*, der indikerer en levering af en ikke-håndgribelig ydelse, og at ydelsen derfor har en vis form for immaterialitet.

TEUF artikel 57 foreskriver altså, at tjenesteydelserne *udføres mod betaling*, hvilket giver anledning til en problemstilling i forhold til fortolkningen af enkelte forretningsmodeller inden for den digitale økonomi. Her tænkes specielt på for eksempel sociale medier som Twitter, Facebook og Instagram, hvor der ydes en platformstjeneste til brugerne<sup>50</sup>, men der ikke kræves en direkte betaling fra disse. Artikel 57 fremhæver dog ikke, at det er afgørende, hvorvidt der sker en direkte betaling fra modtageren, eller om denne betaling sker fra en tredjemand. Hertil kan fra EU-domstolen inddrages de sammenfaldende sager C-51/96 og C-191/97, *Deliège*, hvor domstolen i sin afgørelse lagde vægt på, at tjenesteyderen, her en belgisk sportsudøver, stiller en reklameplatform til rådighed ved sin deltagelse i en turnering, der ses som en modydelse for sine sponsorer. Afgørelsen var derfor også, at dette forhold var nok til, at der kunne statuere en tjenesteydelse, som omfattet af TEUF artikel 56 og 57. Dette eksempel kan på lige vis også føres over på betragtningen af de sociale medie-platforme som for eksempel Twitter, Facebook og Instagram, hvor disse i vid udstrækning finansierer sig ved at stille reklameplads til rådighed for sponsorer og dermed opnår en vis form for indirekte betaling fra en tredjemand i stedet for betaling fra brugerne selv. Tjenesteydelsesbegrebet bidrager i et vist omfang hermed til karakteriseringen af digitale produkter, da der er tale om et immaterielt produkt, hvor der ikke nødvendigvis forudsættes en direkte betaling fra brugeren. Dog forudsætter en tjenesteydelse her en vis form for personlig præstation, som ikke gør sig gældende ved alle typer af digitale produkter.

Den interne danske ret kan også bidrage til at karakterisere digitale produkter, da E-handelslovens § 2, nr. 1 definerer *informationssamfundstjenester* som ”*Enhver tjeneste, der har et kommercielt sigte, og som leveres online (ad elektronisk vej over en vis distance) på individuel anmodning fra en tjenestemodtager.*”. E-handelsloven er gennemført i Danmark efter EU-direktiv 2000/31/EF om visse retlige aspekter af informationssamfundstjenester, navnlig elektronisk handel, i det indre marked. Der er altså tale om online levering af tjenester med et kommercielt sigte, der i forening med ovenstående karakteristika af *tjenesteydelser* samlet bidrager med en række fællestræk til karakteriseringen af digitale produkter.

---

<sup>50</sup> Inden for den digitale økonomi og digitale produkter bliver betegnelserne *brugere* og *forbrugere* brugt synonymt

### 2.2.2 OECD's karakterisering

OECD har over den seneste årrække i deres rapporter vedrørende Action 1 forsøgt at definere og komme med karakteristika for den digitale økonomi og digitaliserede virksomheder. I den seneste rapport er disse karakteristika beskrevet som først at indeholde muligheden for, at digitaliserede virksomheder kan være operationelt involveret i lokale markeder og økonomier uden at have en reel fysisk tilstedeværelse<sup>51</sup>. Dette er specielt relevant, da de internationale dobbeltbeskatningsregler i dag er knyttet til kriterierne omkring en fysisk tilstedeværelse.

Herefter er der tale om en afhængighed af immaterielle aktiver, og at disse har en stigende betydning. Der kan her være tale om software eller algoritmer, der er centrale funktioner i de respektive forretningsmodeller.

Afslutningsvist nævnes data og brugerdeltagelse samt synergierne mellem disse og de immaterielle aktiver. Ved dette er det muligt for digitale virksomheder at indhente massive mængder af data, opbevare disse til lave omkostningerne samt analysere dette data, hvorigennem det er muligt at skræddersy forretningsmodellerne ned til mindste detalje for at imødekomme den enkelte bruger og kundes behov<sup>52</sup>.

### 2.2.3 EU-Kommissionens karakterisering

EU-Kommissionen har ligeledes givet deres bidrag til en karakterisering af den digitale økonomi og digitaliserede virksomheder, da de tilbage i 2014 udgav en rapport omkring beskatning heraf. Denne karakterisering indeholder mobilitet, netværkseffekter og brugen af data<sup>53</sup>.

Ved mobilitet forstås virksomhedernes mulighed for at nå ud til potentielle brugere og kunder, der fysisk kan befinde sig langt væk. Hertil at immaterielle aktiver og digitale produkter ubesværet og billigt kan flyttes over lange geografiske distancer<sup>54</sup>.

Netværkseffekter relaterer sig til den værdiforøgelse, der bliver skabt ved stordrift og et stigende brug af de digitale produkter, da produkterne som oftest er nemme at massedistribuere med lave marginalomkostninger.

---

<sup>51</sup> OECD (2018), "Tax Challenges Arising from Digitalisation – Interim Report 2018: Inclusive Framework on BEPS", p. 24

<sup>52</sup> OECD (2018), "Tax Challenges Arising from Digitalisation – Interim Report 2018: Inclusive Framework on BEPS", p. 24 f

<sup>53</sup> European Commission (2014), "Commission Expert Group on Taxation of the Digital Economy", p. 11

<sup>54</sup> European Commission (2014), "Commission Expert Group on Taxation of the Digital Economy", p. 11

Hertil kommer brugen af store mængder data, der gør det muligt at lave målrettet markedsføring helt ned på det enkelte individ samt teste nye produkter, der herefter kan udbydes i stordrift til alle markederne. Dette kaldes også for *Big Data*<sup>55</sup>.

#### 2.2.4 Skildringen mellem digitaliserede og høj-digitaliserede virksomheder

Fælles for de forskellige instansers karakterisering er, at de finder det vanskeligt at specifikt karakterisere og definere den digitale økonomi. Herunder også gennem litteraturen, hvor der heller ikke hersker enighed om, hvorvidt digital økonomi, digitale produkter og digital handel skal forstås som synonyme eller som vidt forskellige begreber<sup>56</sup>. Hertil kommer ligeledes, at den teknologiske udvikling konstant modificerer de digitaliserede forretningsmodeller, og en eventuel definition heraf er således også vanskelig, da det digitale landskab ændres hele tiden, og nye innovative forretningsmodeller opstår.

Afhandlingen finder det nødvendigt at opstille en sondring mellem de digitaliserede forretningsmodeller, da den digitale økonomi frembringer forskellige skattemæssige overvejelser i relation til, hvor digitaliseret en forretningsmodel, der er tale om. Det er derfor valgt at sondre mellem *digitaliserede virksomheder* og *høj-digitaliserede virksomheder*. Forskellen består primært i, hvilken grad af fysisk tilstedeværelse i kildelandet, som virksomheden har behov for. Disse begreber er yderligere konkretiseret nedenfor inklusiv eksempler på forretningsmodeller, der vurderes at tilhøre disse samt afhandlingens videre behandling heraf.

##### 2.2.4.1 Digitaliserede virksomheder

Ved digitaliserede virksomheder forstås, at der er tale om virksomheder, som benytter forretningsmodeller med en vis grad af fysisk tilstedeværelse. Der kan for eksempel være tale om online salg af fysiske produkter, hvorfor virksomheden kan have behov for et varelager, nationalt eller regionalt kontor eller lignende foranstaltninger. Der tænkes altså her primært på forretningsmodeller, der er forankret i fysiske varer og fysisk tilstedeværelse, men som har draget fordel af digitaliseringen og mulighederne, som dette har medført, for at globalisere deres forretningsmodel, virksomhed og produkter. Denne type af forretningsmodel benyttes for eksempel af Nike, der placerer varelagre centralt i regioner af verden og sælger produkterne igennem deres hjemmeside. Det samme gør sig gældende for Amazon E-commerce, hvor det dog er vigtigt at skelne mellem forretningsmodellen, da Amazon benytter sig af en bred vifte af mange digitaliserede forretningsmodeller. Som nævnt i afhandlingens afgrænsning i afsnit 1.5 vil denne

---

<sup>55</sup> European Commission (2014), "Commission Expert Group on Taxation of the Digital Economy", p. 12

<sup>56</sup> Chaffey (2007), p. 15 samt Laudon & Traver (2013), p. 50

type af virksomheder ikke blive yderligere behandlet i afhandlingen, da fokus er valgt på de høj-digitaliserede virksomheder og digitale produkter.

#### 2.2.4.2 Høj-digitaliserede virksomheder

Ved høj-digitaliserede virksomheder forstås, at der er tale om virksomheder, som benytter forretningsmodeller med en så stor digitaliseringsgrad, at der udelukkende er behov for en digital tilstedeværelse i kildelandet. Hermed er der ikke et umiddelbart behov eller en nødvendighed for, at der etableres kontor, datacenter, varelager eller lignende fysiske rammer i kildelandet.

Dette kan for eksempel være online markedsplatforme, der faciliterer kontakten mellem køber og sælger gennem deres hjemmeside eller app. Dette kunne være platforme som Uber og Airbnb, der tilbyder deres platform i en lang række lande uden fysisk tilstedeværelse. Der kunne også være tale om online platforme med salg af egne digitale produkter, som eksempel Netflix og Spotify, hvor der tilbydes adgang til online streaming af film, serier, musik med videre mod en månedlig betaling. Her er der heller ikke et decideret behov for en fysisk tilstedeværelse, dog kan nationale eller regionale datacentre i form af servere eller lignende være nødvendige. Der opstår dog et spørgsmål omkring statuering af fast driftssted ved tilstedeværelsen af et datacenter eller en server i kildelandet. Denne problemstilling behandles i et senere kapitel i afhandlingen.

Medieplatforme som Facebook, Google, Instagram og lignede sociale medier hører ligeledes herunder, hvor der indsamles brugerdata til brug for målrettet annoncering fra interesserede tredjeparter. Heller ikke her er der et direkte behov for fysisk tilstedeværelse i kildelandet, da datalagring og -behandling inklusiv immaterielle aktiver som oftest vil være placeret i virksomhedens domicilland, og annoncøren i kildelandet vil således handle enten direkte med hovedkontoret eller et regionalt kontor eller agent, hvor der heller ikke i alle tilfælde statueres fast driftssted. Dette vil ligeledes blive behandlet i et senere kapitel i afhandlingen. Det er således disse typer af høj-digitaliserede virksomheder, som afhandlingen ønsker at arbejde videre med i relation til problemformuleringen.

#### 2.2.5 Afhandlingens karakterisering

Den ovenstående gennemgang af forskellige karakteristika kommer ikke med en entydig fastlæggelse af begreberne *digital økonomi* og *digitale produkter*, og der vurderes derfor heller ikke at være én fast definition af disse. Der danner sig dog et billede af nogle fællestræk, som synes at være essentielle for forståelsen og karakteriseringen af disse begreber.

Afhandlingen tiltræder derfor en række karakteristika for den digitale økonomi, der også ses i relation til OECD's og EU's forsøg på at karakterisere denne. Grundet det skiftende digitale

landskab vurderes det ikke muligt eller forsvarligt at komme med en egentlig definition heraf. Disse karakteristika er som følgende:

- Stor afhængighed af immaterielle aktiver, der nemt, billigt og hurtigt kan rykkes, lagres og bruges på tværs af landegrænser
- Opnå stordriftsfordele ved en global spredning af disse immaterielle aktiver til lave marginalomkostninger
- Lav nødvendighed af fysisk tilstedeværelse i de respektive nationale og regionale markeder
- Netværkseffekter og synergierne mellem øget brugerdeltagelse og de immaterielle aktiver
- Indsamling af store mængder data, samt opbevaring og analysering heraf, som en del af forretningsmodellen eller for konstant at udvikle, forbedre og nuancere forretningsmodellerne og de tilhørende immaterielle aktiver samt produkter

Som nævnt er den digitale økonomi og forretningsmodellerne i relation hertil i en konstant udvikling. Ligeledes findes der allerede på nuværende tidspunkt en så bred vifte af forskellige typer forretningsmodeller, at alle disse sandsynligvis heller ikke vil indeholde alle ovenstående karakteristika. Dog er disse vurderet at være karakteristika, der lægges størst vægt på i den overordnede karakterisering.

Yderligere er der som nævnt også de digitale produkter, der forekommer i relation til den digitale økonomi og de tilhørende digitale forretningsmodeller. Der er således en række karakteristika for disse, som er vurderet til følgende:

- Kommerciel transaktion baseret på digitaliserede immaterielle aktiver
- Nemt, billigt og hurtigt at massedistribueres disse på tværs af landegrænser
- Muliggjort gennem den digitale økonomi og de digitaliserede forretningsmodeller

De to begreber er valgt at holdes adskilt i relation til karakteriseringen, da de digitale produkter anses for udgøre en væsentlig del af den overordnede digitale økonomi. Her tænkes der specielt på skildringen mellem digitaliserede virksomheder og høj-digitaliserede virksomheder, hvor afhandlingen ønsker at have fokus på sidstnævnte, som også vurderes at være den virksomhedstype, der gør størst brug af de digitale produkter.

### 2.3 Delkonklusion

I indeværende kapitel er der foretaget en undersøgelse af de elementer og særlige kendetegn, der kan være med til at karakterisere den digitale økonomi samt digitale produkter.

Gennem undersøgelsen er det blevet slået fast, at en decideret definition af disse begreber er praktisk talt umulig. Dette begrundes med den massive udvikling, der konstant ændrer det digitale landskab. Herunder videreudvikling og nytænkning både inden for de digitaliserede forretningsmodeller men også de dertilhørende digitale produkter, der bliver udbudt. Derfor er der i tråd med internationale anerkendte instanser som OECD og EU undersøgt og konkretiseret en række karakteristika.

Karakteristika for den digitale økonomi er vurderet til, at det indebærer digitaliserede forretningsmodeller, hvori der er en stor afhængighed af immaterielle rettigheder. Ligeledes med muligheden for at disse immaterielle rettigheder nemt, billigt og hurtigt kan rykkes, lagres og bruges på tværs af landegrænser, og for derved at kunne opnå stordriftsfordele og have lave marginalomkostninger ved en global distribution. Dette betyder også, at forretningsmodellerne har et meget lille behov for en fysisk tilstedeværelse i de enkelte lokale og regionale markeder. Yderligere er den digitale økonomi kendetegnet ved netværkseffekter og synergier mellem brugerdeltagelse og immaterielle aktiver. Der er herunder en massiv indsamling og anvendelse af data i relation hertil, der konstant benyttes til forbedring og nuancering. Det er ikke nødvendigvis alle kendetegn, der skal være tilstede før, at en virksomhed kan være omfattet af den digitale økonomi.

Det viser sig også, at den digitale økonomi og digitale produkter hænger uadskilleligt sammen. Digitale produkter er således muliggjort gennem den digitale økonomi og de digitaliserede forretningsmodeller. Der er tale om kommercielle transaktioner, som også er baseret på disse immaterielle aktiver, og som igen nemt og hurtigt kan massedistribueres på tværs af landegrænser til lave marginalomkostninger.



## Kapitel 3 – Den nuværende retstilstand

### 3.1 Indledning

I dette kapitel vil afhandlingen gå i dybden med den nuværende retstilstand. Formålet med kapitlet er at fastlægge og analysere de skattemæssige udfordringer, der opstår i forbindelse med reglerne omkring fast driftssted.

Indledningsvis introduceres læseren til de gældende regler, som finder anvendelse ved international beskatning af selskaber, herunder hvordan dobbeltbeskatning søges afhjulpet ved indgåelse af dobbeltbeskatningsoverenskomster.

Derefter undersøges formålet med begrebet fast driftssted og principperne bag. I forlængelse heraf undersøges de skattemæssige udfordringer, der er forbundet med de gældende regler for statuering af et fast driftssted i relation til høj-digitaliserede virksomheder. Der tages, som bekendt, udgangspunkt i OECD's modeloverenskomst.

Afslutningsvis undersøges de seneste ændringer til artikel 5 i OECD's modeloverenskomst som følge af BEPS Action 7. Det undersøges, hvorvidt ændringerne har betydning for afhandlingens analyse.

I kapitlet vil retspraksis og relevant juridisk litteratur inddrages, hvor det findes relevant, og hvor ordlyden af artiklerne i OECD's modeloverenskomst, og de dertilhørende kommentarer, ikke findes fyldestgørende med henblik på at opnå en forståelse af begrebet fast driftssted.

### 3.2 Beskatning af selskaber på internationalt plan

Beskatning af selskaber på internationalt plan sker, i medfør af staternes suverænitet og dermed deres ret til at pålægge skatter, i det land, hvor selskaberne efter nationale regler er skattemæssigt hjemmehørende<sup>57</sup>.

I dansk ret fremgår hjemlen til beskatning af udenlandske selskabers indkomst i Selskabsskattelovens § 2, stk. 1, litra a. Bestemmelsen fastslår, at der påhviler selskaber med udenlandsk hjemsted skattepligt, såfremt der drives erhverv fra et fast driftssted i Danmark. Der er altså indarbejdet en fast driftsstedsbetragtning i dansk ret, som skal fortolkes i overensstemmelse med artikel 5 i OECD's modeloverenskomst samt kommentarerne hertil<sup>58</sup>.

---

<sup>57</sup> Schmidt, Tell & Weber (2015) p. 18 f

<sup>58</sup> Der henvises til afhandlingens metodeafsnit for uddybning heraf, se afsnit 1.4

Når to lande har hjemmel i deres nationale ret til at beskatte selskaber af den samme indkomst, opstår der udfordringer omkring dobbeltbeskatning, som skatteteknisk kan betegnes som juridisk dobbeltbeskatning. Denne problemstilling forsøges afhjulpet ved indgåelse af dobbeltbeskatningsoverenskomster, der er behandlet i afhandlingens afsnit 1.4.1.1.1.

Der er to forskellige situationer, hvor dobbeltbeskatning af samme indkomst kan forekomme:

1. Et selskab er fuldt skattepligtigt til et land, domicillandet, og begrænset skattepligtigt til et eller flere andre lande, kildelandet
2. Et selskab er fuldt skattepligtigt til to eller flere lande, også benævnt dobbeltdomicil

I begge situationer kan dobbeltbeskatning kun undgås ved indgåelse af en dobbeltbeskatningsoverenskomst mellem de to pågældende stater. Hvis en sådan aftale ikke er indgået, vil selskabet med dobbeltdomicil blive beskattet i begge stater af samme indkomst. Hvis der derimod er indgået en dobbeltbeskatningsoverenskomst mellem de to pågældende stater, tages artikel 4, stk. 1 i OECD's modeloverenskomst i brug, der fastslår det skattemæssige hjemsted for det pågældende selskab. I artikel 4, stk. 1 er et krav om, at der skal være hjemmel i den nationale ret til at beskatte en indtægt. I artikel 5 fastlægges, hvilken stat der har beskatningsretten som hjemlet i artikel 4<sup>59</sup>.

Stater har ret til at pålægge skat, hvis der er en vis forbindelse mellem landet og skattesubjektet<sup>60</sup>. Ved forbindelse forstås, at selskabet er registreret eller har sin ledelse i den pågældende stat. I et sådan tilfælde vil domicillandet have retten til at pålægge selskabet fuld skattepligt.

I tilfælde, hvor der eksisterer begrænset skattepligt, er skattesubjektets tilknytning til staten ikke længere afgørende men derimod indtægten, som skattesubjektet oppebærer i den pågældende stat. Begrænset skattepligt opstår, når et selskab oppebærer en indtægt i et andet land end domicillandet. Ved begrænset skattepligt skal der pålægges kildeskat af indtægterne i kildelandet.

I dansk ret og dobbeltbeskatningsoverenskomster foretages vurdering af beskatningsstedet i overensstemmelse med artikel 5 i OECD's modeloverenskomst. OECD's modeloverenskomst tager udgangspunkt i en domicillandsbeskatning, altså beskatning i det land, hvor selskabet har etableret fast driftssted jævnfør bestemmelserne i artikel 5. Det er således artikel 5 og begrebet fast driftssted, der danner grundlaget for beskatningen. Dette uddybes i følgende afsnit.

---

<sup>59</sup> OECD (2017), "Model Tax Convention on Income and on Capital: Condensed Version 2017", artikel 5

<sup>60</sup> Schmidt, Tell & Weber (2015) p. 18 f

### 3.3 Begrebet fast driftssted

Fast driftssted er et særligt begreb inden for skatteretten, der anvendes for en nærmere defineret aktivitet, der ikke i sig selv udgør et selvstændigt rets- eller skattesubjekt<sup>61</sup>. Begrebet ”fast driftssted” er et af de vigtigste begreber i dobbeltbeskatningsoverenskomsterne. Dette skyldes, at begrebet er afgørende for, hvilken stat der tildeles beskatningsretten til erhvervsindkomst.

I forhold til dobbeltbeskatningsoverenskomsterne er der to grundlæggende spørgsmål, der vedrører faste driftssteder<sup>62</sup>:

- Er der et fast driftssted i overenskomstens kildeland?
- Hvilken indkomst kan henføres til det faste driftssted?

Det første spørgsmål behandles i artikel 5 i modeloverenskomsten. Det andet spørgsmål behandles i artikel 7 i modeloverenskomsten. Spørgsmålet omkring indkomstallokering behandles ikke yderligere i opgaven, da fokus vil være på artikel 5 og fastlæggelsen af fast driftssted.

Hovedreglen i modeloverenskomsten er, at domicillandet alene har beskatningsretten til en given indkomst<sup>63</sup>. Undtagelsen til denne hovedregel er, at kildelandet har beskatningsretten, hvis der kan statueres fast driftssted i kildelandet. Hvis betingelserne for fast driftssted i modeloverenskomstens artikel 5 er opfyldt, kan kildelandet beskatte den del af erhvervsindkomsten, der kan allokeres til det faste driftssted. I dette tilfælde skal domicillandet lempe beskatningen, således at der ikke sker dobbeltbeskatning<sup>64</sup>. Lempelsen kan ske ved exemptionsprincippet eller creditprincippet, som ikke vil blive behandlet yderligere.

Beskatningsretten til erhvervsindkomst tildeles altså på baggrund af, hvorvidt indkomsten kan henføres til et fast driftssted. Den stat, hvor det faste driftssted er beliggende, vil få tildelt beskatningsretten.

### 3.4 Vurdering af fast driftssted

Begrebet fast driftssted defineres, som bekendt, i OECD's modeloverenskomst artikel 5, der indeholder et primært og et sekundært kriterium. Strukturen er således, at artikel 5, stk. 1 og 2

---

<sup>61</sup> Schmidt, Tell & Weber (2015) p. 158

<sup>62</sup> Schmidt, Tell & Weber (2015) p. 158 f

<sup>63</sup> OECD (2017), "Model Tax Convention on Income and on Capital: Condensed Version 2017", artikel 7, stk. 1

<sup>64</sup> OECD (2017), "Model Tax Convention on Income and on Capital: Condensed Version 2017", artikel 23 A & 23 B

tilsammen udgør det primære, positive fast driftsstedskriterium. Artikel 5, stk. 3 indeholder entreprisereglen, der er en suppleringsregel til det primære, positive kriterium. Denne suppleringsregel indeholder en særbestemmelse vedrørende bygge- og anlægsprojekter og er dermed ikke relevant for denne afhandling.

Grunden til at der anvendes benævnelsen det primære kriterium er, at i det omfang bestemmelsen i artikel 5, stk. 1 og 2 ikke medfører fast driftssted, skal det i forlængelse heraf undersøges, hvorvidt der opstår fast driftssted efter det sekundære kriterium, som udgøres af artikel 5, stk. 5 og 6.

Grunden til at der anvendes benævnelsen det positive kriterium er, at definitionen begrænses af den negative begrebsdannelse i artikel 5, stk. 4.

### 3.4.1 Fast driftssted efter det primære kriterium

I modeloverenskomstens artikel 5, stk. 1 findes den overordnede definition af fast driftssted. Modeloverenskomstens udgangspunkt er, at et fast driftssted er *et fast forretningssted, hvor et foretagendes erhvervsvirksomhed helt eller delvis udøves fra*<sup>65</sup>. Definitionen indeholder tre følgende betingelser. Det bør bemærkes, at et foretagende skal opfylde alle tre betingelser for at udgøre et fast driftssted efter modeloverenskomstens artikel 5.

1. Der skal eksistere et forretningssted
2. Forretningsstedet skal være fast
3. Virksomhedsudøvelsen for foretagendet skal ske helt eller delvist gennem det faste forretningssted

Ordlyden i artikel 5, stk. 1-4 bidrager ikke til en yderligere forståelse og fastlæggelse af begrebet fast driftssted. I afhandlingens gennemgang af de tre ovenstående betingelser henses i det følgende derfor til kommentarerne til modeloverenskomsten.

Den første betingelse, der skal være opfyldt for, at et foretagende har et fast driftssted i kildelandet er, at der skal være et forretningssted eller et klart situs<sup>66</sup>. Med andre ord opfyldes den første betingelse ved en objektiv tilstedeværelse. Der eksisterer ikke et krav om en fysisk facilitet, hvis dette ikke nødvendiggøres af den type virksomhed, der udøves på lokaliteten. Der er altså ikke et

---

<sup>65</sup> OECD (2017), "Model Tax Convention on Income and on Capital: Condensed Version 2017", artikel 5, stk. 1

<sup>66</sup> Kommentarer til OECD's modeloverenskomst artikel 5, pkt. 6 & 10

krav om permanent funderede bygninger, blot at selskabet eller selskabets udstyr er til stede i en sådan grad, at typen af virksomhed kan udøves gennem forretningsstedet.

I den første betingelse eksisterer der desuden et krav om, at forretningsstedet skal være til selskabets rådighed<sup>67</sup>. Der er intet krav om formel juridisk ret til at anvende arealet, hvorfor et selskab kan have fast forretningssted på trods af, at foretagendet ulovligt disponerer over en rørlig formue.

Den anden betingelse fastlægger et krav om, at forretningsstedet skal være fast. I kommentarerne præciseres fast som værende både geografisk såvel som tidsmæssigt fast<sup>68</sup>. Både artiklen og kommentarerne fastlægger ikke entydigt, hvad begrebet *tidsmæssigt fast* indebærer<sup>69</sup>. Det angives dog i kommentarerne, at der eksisterer bred enighed mellem staterne om, at betingelsen er opfyldt, hvis varigheden overstiger seks måneder. Det angives dog også i kommentarerne, at hvis virksomheden er karakteriseret ved, at udøvelsen normalt kun er af kort varighed, kan der statueres fast driftssted, selvom varigheden er kort. Et forretningssted vil ligeledes udgøre et fast driftssted, hvis der er et mønster af kortvarig tilstedeværelse gennem forretningsstedet, som gentager sig over en længere periode – uagtet om virksomheden er karakteriseret ved kortvarig udøvelse af virksomhed<sup>70</sup>.

Den tredje betingelse kræver, at der skal udøves virksomhed gennem det faste forretningssted. Dette betyder, at i det øjeblik det pågældende foretagende begynder at udøve virksomhed gennem et fast forretningssted, opstår der et fast driftssted<sup>71</sup>. Der er som udgangspunkt ikke et krav om, at aktiviteten omfatter produktion af varer<sup>72</sup>. Virksomhedsudøvelse foreligger, når personer, der er afhængige af foretagendet, udfører virksomhed i det pågældende land, hvor det faste forretningssted er placeret<sup>73</sup>. Ifølge kommentarerne er det primært driftsherren eller selskabets ansatte, der kan udøve virksomhed, men automatiserede maskiner, for eksempel en server, kan også opfylde udøvelseskravet. Dette kræver, at ansvaret for serverens vedligeholdelse påhviler selskabet. Hvis serveren derimod udlejes til tredjemand, og denne har ansvaret for driften heraf, vil der umiddelbart ikke kunne statueres fast driftssted<sup>74</sup>. Det vigtige kriterium er altså, hvorvidt

---

<sup>67</sup> Kommentarer til OECD's modeloverenskomst artikel 5, pkt. 11

<sup>68</sup> Kommentarer til OECD's modeloverenskomst artikel 5, pkt. 21

<sup>69</sup> Kommentarer til OECD's modeloverenskomst artikel 5, pkt. 28

<sup>70</sup> Kommentarer til OECD's modeloverenskomst artikel 5, pkt. 29

<sup>71</sup> Kommentarer til OECD's modeloverenskomst artikel 5, pkt. 44

<sup>72</sup> Kommentarer til OECD's modeloverenskomst artikel 5, pkt. 35

<sup>73</sup> Kommentarer til OECD's modeloverenskomst artikel 5, pkt. 6

<sup>74</sup> Kommentarer til OECD's modeloverenskomst artikel 5, pkt. 41

selskabet kan medvirke til at træffe beslutning og har ansvaret for vedligeholdelse og drift i foretagendet.

### 3.4.2 Undtagelsesbestemmelsen

Modeloverenskomstens artikel 5, stk. 4 indeholder undtagelsesbestemmelsen til det primære kriterium. Fast driftsstedsbegrebet er således negativt afgrænset i bestemmelsen, der oplister forskellige typer af aktiviteter, der ikke kan anses for at udgøre et fast driftssted på trods af, at de opfylder de generelle betingelser i artikel 5, stk. 1. Undtagelsesbestemmelsen omfatter aktiviteter af forberedende og hjælpende karakter<sup>75</sup>.

Indholdet i artikel 5, stk. 4 er opdelt i to. Artikel 5, stk. 4, litra a-e er de specifikke undtagelser, hvorimod der i litra f eksisterer en generel undtagelse fra aktiviteter, som er af hjælpende eller forberedende karakter. Hvis den type virksomhed, der udøves på det faste forretningssted, udelukkende indebærer aktiviteter af forberedende eller hjælpende karakter, kan der ikke statueres fast driftssted. Ved forberedende og hjælpende karakter forstås aktiviteter, der er forberedende og hjælpende i forhold til virksomhedens øvrige aktiviteter<sup>76</sup>.

Det afgørende moment ved vurderingen af, hvorvidt en aktivitet er af forberedende og hjælpende karakter er, om aktiviteten udgør en væsentlig og betydningsfuld del af selskabets virksomhed i sin helhed<sup>77</sup>. Virksomhedsudøvelsen kan ikke anses for at være af forberedende og hjælpende karakter, hvis forretningsstedet og den derigennem udøvede virksomheds formål er identisk med hele selskabets formål. Der vil ikke kunne statueres fast driftssted i de tilfælde, hvor virksomhedsudøvelsen anses for at være af forberedende eller hjælpende karakter, da aktiviteten ikke opfylder kravet for virksomhedsudøvelse.

### 3.4.3 Fast driftssted efter det sekundære kriterium

I modeloverenskomstens artikel 5, stk. 5 og 6 findes det sekundære kriterium for fast driftssted. Hvis der er statueret fast driftssted i kildelandet efter det primære kriterium i artikel 5, stk. 1 og 2 har det ingen betydning, hvorvidt der er knyttet afhængige eller uafhængige repræsentanter, også betegnet agenter, til det faste driftssted. Det sekundære kriterium er først relevant, hvis der efter det primære kriterium *ikke* kan statueres et fast driftssted i kildelandet.

Selskaber kan vælge at drive virksomhed i et kildeland gennem et fast forretningssted eller et datterselskab. Hvis selskaber i stedet vælger at drive virksomhed gennem en agent, vil der ikke

---

<sup>75</sup> Kommentarer til OECD's modeloverenskomst artikel 5, pkt. 51

<sup>76</sup> Kommentarer til OECD's modeloverenskomst artikel 5, pkt. 60

<sup>77</sup> Kommentarer til OECD's modeloverenskomst artikel 5, pkt. 59

umiddelbart opstå anledning til kildeartsbeskatning. Det sekundære kriterium fungerer som en værnsregel mod netop denne situation. Det sekundære kriterium kan således medvirke til, at der kan statueres fast driftssted for en afhængig agent i det pågældende kildeland. Ifølge artikel 5, stk. 5 kan der statueres fast driftssted, hvis en agent på vegne af selskabet udøver aktiviteter i kildelandet. For at en agent i et kildeland kan medføre et fast driftssted, er der i stk. 5 opstillet følgende fem betingelser, der alle skal være opfyldt:

- Agenten har fuldmagt til at indgå aftaler i foretagendets navn
- Fuldmagten udøves sædvanligvis
- Fuldmagten udøves i kildelandet
- Fuldmagten vedrører foretagendets egentlige forretningsvirksomhed (udgøres ikke af aktiviteter af forberedende og hjælpende karakter)
- Agenten er afhængig

Den grundlæggende betingelse for at en agent kan medføre fast driftssted er, at agenten har fuldmagt og kan indgå bindende aftaler i foretagendets navn, og dermed forpligte foretagendet til at deltage i forretningsvirksomhed i kildestaten<sup>78</sup>. Betingelsen er også gældende og finder ligeledes anvendelse i situationer, hvor agenten indgår kontrakter, der er bindende for foretagendet, selvom kontrakterne formelt ikke indgås i foretagendets navn.

Den anden betingelse er, at fuldmagten udøves sædvanligvis. Dette krav afspejler princippet om, at et foretagendes tilstedeværelse i en stat skal være mere end blot af kortvarig karakter, for at der foreligger fast driftssted. Det fremgår ikke af kommentarerne, hvordan begrebet sædvanligvis præcist skal forstås, da det beror på en konkret vurdering, som er afhængig af kontrakternes art og arten af den virksomhed, der arbejdes for. Det fremgår dog af kommentarerne, at det er en forudsætning, at agenten benytter fuldmagten gentagne gange og ikke blot i isolerede tilfælde<sup>79</sup>.

For at agenten kan medføre fast driftssted for et foretagende i en given stat, indebærer den tredje betingelse et krav om, at fuldmagten rent faktisk udøves i den pågældende stat. Hvor fuldmagten udøves beror på en konkret vurdering, som afgøres ud fra situationens kommercielle realiteter.

Den fjerde betingelse indebærer et krav om, at fuldmagten skal vedrøre foretagendets egentlige forretningsvirksomhed. Hvis en agent har fuldmagt til at ansætte personale for foretagendet eller

---

<sup>78</sup> Kommentarer til OECD's modeloverenskomst artikel 5, pkt. 83

<sup>79</sup> Kommentarer til OECD's modeloverenskomst artikel 5, pkt. 83

fuldmagt til at indgå andre aftaler, som udelukkende vedrører interne anliggender, træder agentreglen ikke i kraft<sup>80</sup>.

Desuden gælder den negative afgrænsning i modeloverenskomstens artikel 5, stk. 4 af aktiviteter af forberedende og hjælpende karakter i det primære kriterium også i relation til agentreglen. Hvis agenten har bemyndigelse til at indgå kontrakter på vegne af foretagendet, og denne bemyndigelse alene vedrører aftaler, der er nødvendige for at varetage aktiviteter af forberedende og hjælpende karakter, skal dette ikke betragtes som en agent i forhold til artikel 5, stk. 5.

Den sidste betingelse vedrører agentens afhængighed. For at en agent i sig selv kan udgøre et fast driftssted, er det en betingelse, at denne agent ikke kan anses for at være en uafhængig agent. En uafhængig agent kan være en mægler, kommissionær eller anden uafhængig repræsentant, som omfattes af modeloverenskomstens artikel 5, stk. 6. Ved vurderingen af, hvorvidt en agent udgør et fast driftssted, skal der altså sondres mellem afhængige og uafhængige agenter.

Der er to krav, som skal være opfyldt, hvis en person skal anses for at være en uafhængig agent omfattet af artikel 5, stk. 6, og således ikke udgøre et fast driftssted for det pågældende foretagende, som agenten handler på vegne af:

- Agenten skal være både juridisk og økonomisk uafhængig af foretagendet
- Agenten skal handle inden for sin sædvanlige erhvervsvirksomheds rammer, når denne handler på foretagendets vegne

Ved vurderingen af juridisk og økonomisk uafhængighed må graden af de forpligtelser, som agenten har over for foretagendet, tages til overvejelse. I denne forbindelse skal der foretages en vurdering af, hvorvidt agentens virksomhed udgør en selvstændig virksomhed, hvor agenten bærer risikoen og modtager vederlag som følge af, at agentens forretningsmæssige viden og kunnen anvendes<sup>81</sup>.

Hvorvidt den anden betingelse er opfyldt beror på en konkret vurdering. Den forretningsvirksomhed, der sædvanligvis udøves i agentens virksomhed som mægler, kommissionær eller anden uafhængig repræsentant, skal undersøges, og der skal herefter foretages en vurdering af, om der udøves virksomhed, som hører inden for den sædvanlige erhvervsvirksomheds rammer<sup>82</sup>.

---

<sup>80</sup> Kommentarer til OECD's modeloverenskomst artikel 5, pkt. 83

<sup>81</sup> Kommentarer til OECD's modeloverenskomst artikel 5, pkt. 104

<sup>82</sup> Kommentarer til OECD's modeloverenskomst artikel 5, pkt. 110



I de foregående afsnit er begrebet fast driftssted undersøgt i henhold til definitionen i OECD's modeloverenskomst artikel 5. Afhandlingen er gået i dybden med såvel det primære som det sekundære kriterium og undtagelsesbestemmelsen. Undersøgelsen og gennemgangen heraf har været ud fra et generelt synspunkt. I det kommende afsnit vil afhandlingen forsøge at konkretisere og præcisere fast driftssted i forhold til høj-digitaliserede virksomheder og digitale produkter. Dette gøres i et forsøg på at besvare afhandlingens problemstilling, herunder undersøgelsesspørgsmålet omkring de skattemæssige udfordringer forbundet med de nuværende regler for statuering af fast driftssted set i lyset af den digitale økonomi.

### 3.5 Høj-digitaliserede virksomheder og fast driftssted

I afhandlingens andet kapitel blev den digitale økonomi karakteriseret ved en række særlige kendetegn, som var gældende for de digitaliserede forretningsmodeller, herunder også digitale produkter. I det kapitel blev det ligeledes vurderet, at høj-digitaliserede virksomheder særligt udfordrer fast driftsstedsprincippet grundet deres store uafhængighed af fysisk tilstedeværelse og større afhængighed af immaterielle aktiver og de tidligere karakteriserede digitale produkter.

I de følgende afsnit ønsker afhandlingen derfor at analysere forretningsmodellerne for høj-digitaliserede virksomheder i relation til principperne vedrørende fast driftssted i henhold til OECD's modeloverenskomst, og hvorledes beskatningen forekommer herefter. Herunder vil dansk retspraksis ligeledes blive inddraget til en yderligere konkretisering af de enkelte problemstillinger.

Problemstillingen i forhold til høj-digitaliserede virksomheder ligger specielt i deres anvendelse af servere og software, og hvorvidt denne anvendelse reelt set vil udgøre et fast driftssted. OECD's modeloverenskomst ligger også op til, at servere og software godt kan udgøre et fast driftssted, men der fremhæves også, at det er nødvendigt at sondre imellem servere (fysisk computerudstyr) og software (websites, apps og lignende)<sup>83</sup>. En server skal ses som et fysisk, materielt aktiv, der i sig selv kan udgøre et fast driftssted, hvis betingelserne herfor er opfyldt. Dette undersøges yderligere i nedenstående afsnit. Software kan derimod ikke på samme måde opfylde disse betingelser, da immaterialiteten i dette gør det u håndgribeligt i relation til det fysiske og faste. Software vil altså nærmere kun kunne udgøre et fast driftssted, hvis serveren, som det er lagret på, opfylder betingelserne for statuering af et fast driftssted<sup>84</sup>.

---

<sup>83</sup> Kommentarer til OECD's modeloverenskomst artikel 5, pkt. 123

<sup>84</sup> Kommentarer til OECD's modeloverenskomst artikel 5, pkt. 123

### 3.5.1 Det primære kriterium i forhold til servere og software

Vurderingen af fast driftssted, som gennemgået i afsnit 3.4, er ikke forskelligt mellem traditionelle virksomhedstyper og høj-digitaliserede virksomheder. Da en server anses som et fysisk, materielt aktiv, på en geografisk lokation, kan den også i forhold til OECD's modeloverenskomst opfylde det primære kriterium for statuering af fast driftssted<sup>85</sup>.

Problemstillingen har også været forelagt de danske skattemyndigheder gentagne gange og har voldt en del vanskeligheder. Der findes således en række afgørelser, der belyser, hvilke betingelser, der i dansk ret skal opfyldes for, at der kan statueres et fast driftssted for en server. Det er særligt betingelsen vedrørende forretningssted, hvor udfordringer opstår. Hvorvidt der foreligger et fast driftssted i skatteretlig forstand vil, ud fra dansk ret, også bygge på en undersøgelse efter OECD's modeloverenskomsts artikel 5, som tidligere konstateret og konkretiseret i afhandlingen. Derfor vil betingelsen om forretningssted også skulle undersøges først.

Det skal indledningsvist nævnes, at de danske afgørelser nedenfor ikke kan statuere, at der foreligger et fast forretningssted. Dermed er der ingen af disse afgørelser, der behandler eller vurderer om de øvrige relevante betingelser er opfyldt. Afhandlingens analyse vil således også have sin primære fokus på betingelsen omkring forretningssted, hvor OECD's modeloverenskomst lægger stor vægt på, at selskabet har *råderet* over serveren, samt at selskabet også *opererer* denne server<sup>86</sup>. Herefter vil de resterende betingelser i det primære kriterium blive analyseret og behandlet mere kortfattet.

#### 3.5.1.1 Eksistens af et forretningssted

Hvorvidt et selskab i udlandets servere kunne udgøre et fast driftssted er blevet behandlet af Skatteministeriet i afgørelsen TfS 2012, 71. Sagen drejede sig her om et spillefirma (A), der via internettet tilbød forskellige typer af onlinespil og var hjemmehørende, samt havde hovedkontor, i land X. Ligeledes foregik selskabets hovedaktiviteter i land X, og det var også herfra, at beslutninger blev truffet.

Grundet liberaliseringen af det danske spillemarked påtænkte A at ansøge den danske Spillemyndighed om en spillelicens til også at udbyde deres spil i Danmark. Onlinespillene ville i så fald blive udbudt på det danske marked via en dansk hjemmeside, som skulle opereres via servere, der blev placeret uden for Danmark. Herunder påtænkte A heller ikke at skulle etablere

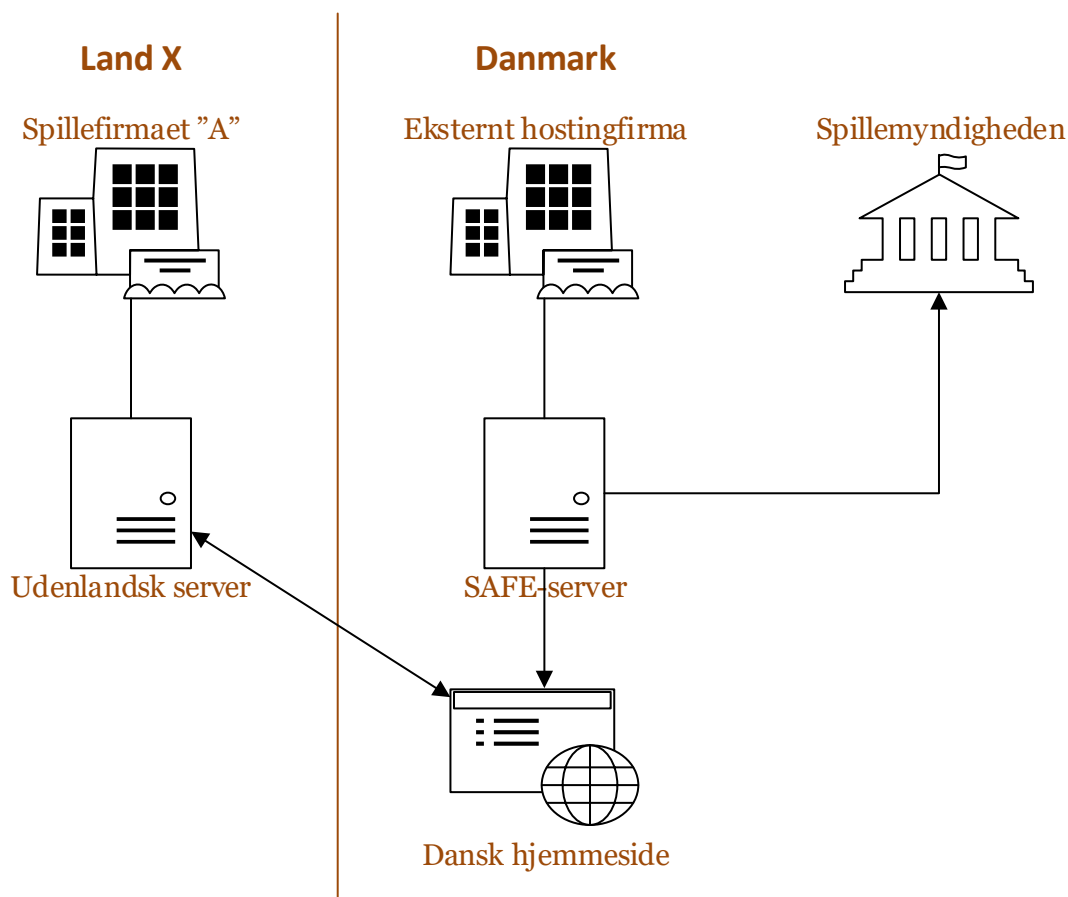
---

<sup>85</sup> Kommentarer til OECD's modeloverenskomst artikel 5, pkt. 124

<sup>86</sup> Kommentarer til OECD's modeloverenskomst artikel 5, pkt. 123

et kontor i Danmark, dog ville de opbevare alle de danske spilletransaktioner på en "SAFE"<sup>87</sup>-server i overensstemmelse med den danske lovgivning. Denne "SAFE"-server ville blive outsourcet til et eksternt hostingfirma, der vil stå for at operere serveren på baggrund af en indgået kontrakt på markedsmæssige vilkår, og dette selskab er på ingen måde koncernforbundet med A.

Hovedaktiviteten ville derfor ske gennem A's udenlandske servere, hvor for eksempel den danske hjemmeside ville blive hostet, registrering samt behandling af kunder og deres oplysninger, herunder også deres indskud og hævnninger på spillekontoen samt lignende. Det ønskedes også at have to danske medarbejdere til at udføre marketings- og reklamearbejde i Danmark, men disse ville ikke have fuldmagt til at kunne indgå bindende aftaler på A's vegne.



Figur 3.1: Illustration af Tfs 2012, 71. Kilde: Egen tilvirkning

<sup>87</sup> Ved en "SAFE"-server forstås en form for "virtuel bankboks", der sikrer data samt giver Spillemyndigheden adgang til dette til rapporteringsformål

Skatteministeriet skulle først om fremmest tage stilling til, hvorvidt dette statuerede et fast driftssted i Danmark, og til denne fastlæggelse er der blevet lagt vægt på præciseringerne fra kommentarerne til OECD's modeloverenskomst.

Skatteministeriet finder allerede ved den første betingelse, at A ikke anses for at have forretningssted i Danmark, da "*... A efter det oplyste hverken har en faktisk eller retlig råden over forretningslokaler, kontor m.v. i Danmark*". Dette bygger på en vurdering af, om "SAFE"-serveren, der er placeret i Danmark, vil kunne udgøre et fast forretningssted for spillevirksomheden. Da serveren anses for at udgøre et fysisk, materielt aktiv geografisk placeret i Danmark, så kan den som udgangspunkt efter OECD's modeloverenskomst udgøre et fast driftssted<sup>88</sup>. Dog er afgørelsen fra Skatteministeriet faldet på, at denne server ikke udgør et forretningssted for A, da de ikke besidder den faktiske eller retlige råden over serveren, fordi denne er ejet og drevet af en ekstern tredjepart. A har således kun fjernadgang til at benytte den lagrede data.

Yderligere relevant for vurderingen er det, hvorvidt den danske hjemmeside i sig selv kunne udgøre et forretningssted. Hertil finder Skatteministeriet at "*... selve spillet udbudt i Danmark alene vil skulle afvikles via en dansk website fra en server, der er fysisk placeret uden for Danmark.*", og således er der heller ikke her grundlag for et forretningssted i Danmark.

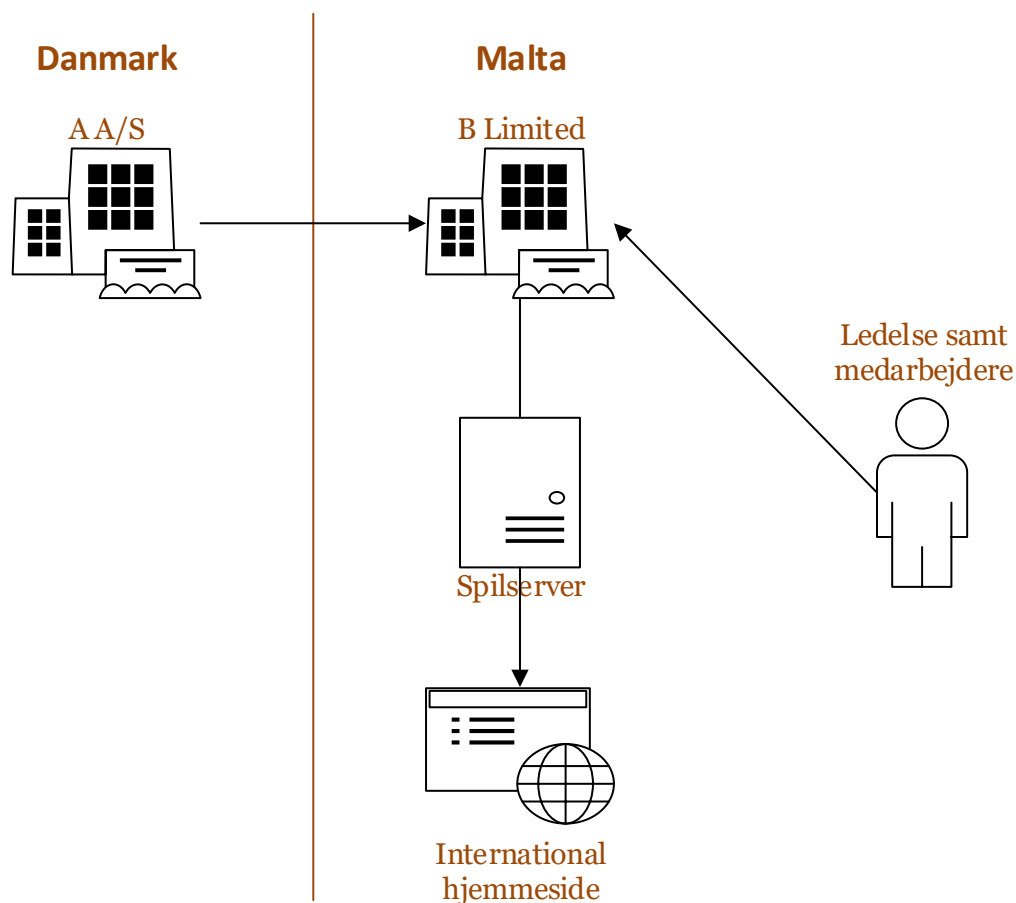
I den ovenstående sag tiltrådte Skatterådet indstillingen og begrundelsen fra Skatteministeriet. Det var således vurderingen af, at A hverken havde faktisk eller retlig råderet over serveren i Danmark, der blev afgørende for udfaldet af, at der ikke kunne statueres et forretningssted, og der hermed ikke forelå et beskatningsgrundlag i Danmark jævnfør Selskabsskattelovens § 2, stk. 1, litra a.

Hvorledes der kan vurderes at foreligge et forretningssted knytter sig således i høj grad til, hvorvidt der forekommer en reel fysisk tilknytning til Danmark. I TfS 2014, 435 er udfordringerne omkring at statuere et fast driftssted i et land, uden at der er en egentlig fysisk tilstedeværelse i landet, blevet behandlet af SKAT. Efterfølgende har Skatterådet ligeledes tiltrådt indstillingen og begrundelsen. I afgørelsen påtænkte et dansk aktieselskab (A) at etablere et udenlandsk datterselskab på Malta (B Limited), hvori der skulle drives en online kasinovirksomhed på en international hjemmeside, der var rettet mod kunder på det udenlandske marked. Skatterådet

---

<sup>88</sup> Kommentarer til OECD's modeloverenskomst artikel 5, pkt. 123

skulle altså blandt andet her tage stilling til, hvorvidt B Limited ville have et fast driftssted i Danmark.

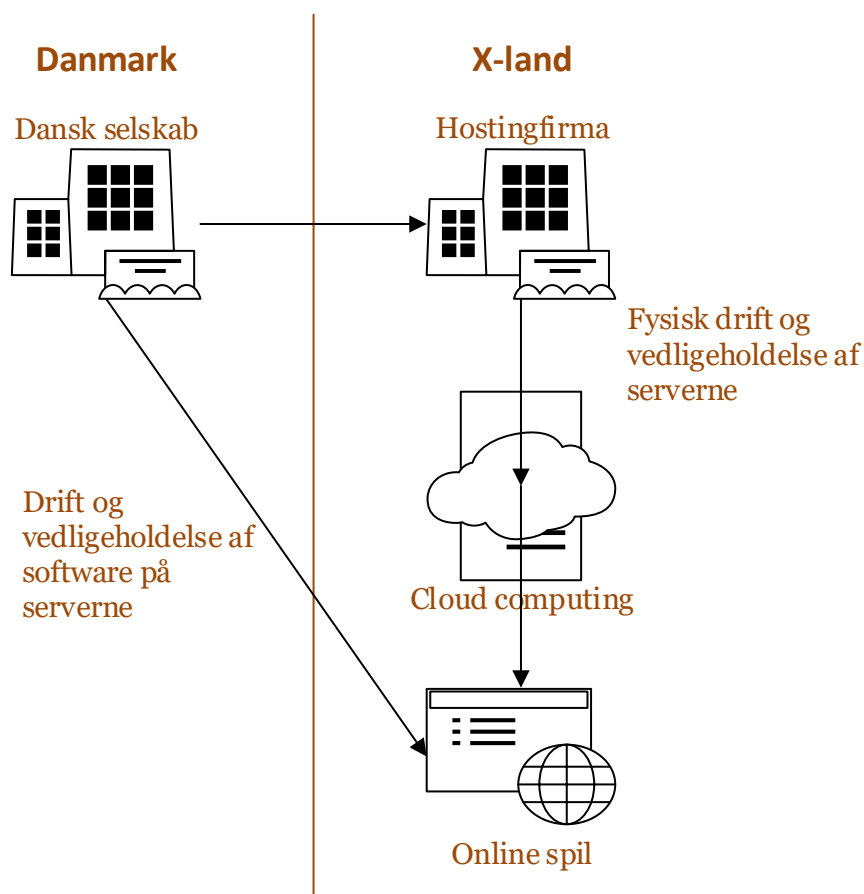


Figur 3.2: Illustration af TfS 2014, 435. Kilde: Egen tilvirkning

I denne afgørelse har SKAT og Skatterådet henvist til fremgangsmåden i tidligere omtalte afgørelse, TfS 2012, 71, hvor der først er undersøgt, hvad der eventuelt kan statuere et forretningssted i Danmark. Vurdering blev foretaget på baggrund af, at B Limited ikke besad hverken faktisk eller retlig rådighed over lokaler i Danmark og spilserveren var ligeledes også placeret uden for Danmark. Herunder ville de ansatte også være tilknyttet til B Limited og have arbejdssted på Malta, og der ville ikke forekomme nogen form for repræsentation i Danmark. Hermed kunne Skatterådet heller ikke i denne givne sag fastlægge en fysisk tilstedeværelse i Danmark, da der igen ud fra det første kriterium omkring forretningssted ikke kunne kvalificeres et sådanne.

Som nævnt i afsnit 3.5.1, så afhænger en stor del af vurderingen af, hvorvidt selskabet har et forretningssted, på om selskabet først og fremmest har *råderetten* over serveren, og ligeledes om selskabet også *opererer* denne server<sup>89</sup>. Disse specifikke begreber tog Skatterådet også stilling i forbindelse med TfS 2015, 600.

Sagen her drejede sig om et dansk selskab, der havde udviklet og drev et online spil, som blev afviklet på servere, der var placeret i X-land. Selskabet var derfor interesseret i at vide, hvorvidt dette ville statuere et fast driftssted i X-land. Det danske selskab lejede således serverkapaciteten hos et tredjeparts hostingfirma, der benytter sig af cloud computing-teknologi. Driften og vedligeholdelsen af softwaren (spillet) på de pågældende servere var det danske selskab selv ansvarlige for, og de mente således også, at det var dem, der de facto opererede serverne. Dog var det hostingfirmaet, der ejede alle serverne i netværket og herigennem havde ansvaret for den fysiske drift, vedligeholdelse og forbedring, der måtte være i forbindelse med serverdriften.



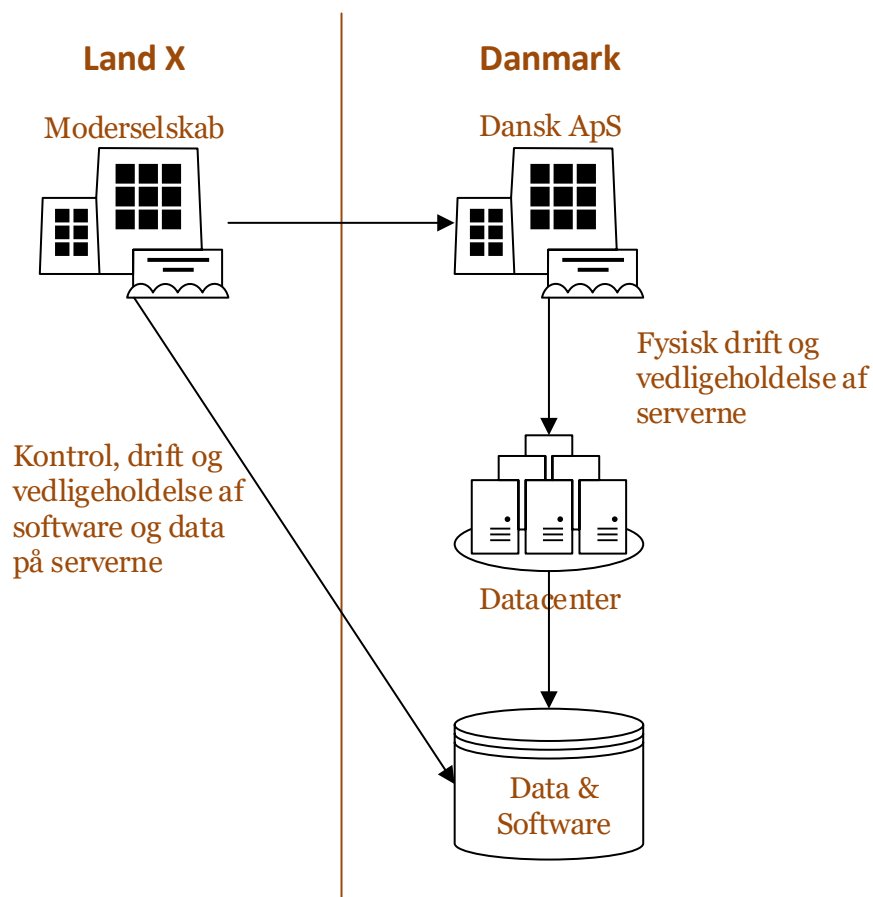
Figur 3.3: Illustration af TfS 2015, 600. Kilde: Egen tilvirkning

<sup>89</sup> Kommentarer til OECD's modeloverenskomst artikel 5, pkt. 123

Skatterådet vurderer sagen med udgangspunkt i OECD's modeloverenskomst og ligger til grund for afgørelsen vægt på det, som også kort er beskrevet i afsnit 3.5. Skatterådet finder altså, at der ikke kan statueres et forretningssted i X-land med den begrundelse, at det danske selskab godt nok har rådigheden og kontrollen over den software, som der er placeret på serverne, men at driften, vedligeholdelsen og forbedringen af disse servere fortsat ligger hos hostingfirmaet. Det danske selskab har vel og mærke *råderetten* over det immaterielle indhold på denne server, men Skatterådet finder ikke, at der er tilstrækkelig råderet og kontrol over de fysiske servere til at kunne fastslå, at det danske selskab også *opererer* disse. Tværtimod er det afgørende for udfaldet, at det er hostingfirmaet, der opererer disse, og derfor kan forretningsstedet ikke statueres. Dette kommer sig specielt af punkt 123 i kommentarerne til OECD's modeloverenskomsts artikel 5, hvor software ikke i sig selv kan opfylde betingelserne for et fast driftssted, da immaterialiteten i dette gør det u håndgribeligt i relation til det fysiske og faste. Software vil altså kun kunne udgøre et fast driftssted, hvis serverne, som det er lagret på, opfylder betingelserne for statuering af et fast driftssted, som Skatterådet i denne sag vurderer, at de ikke gør.

Problemstillingen vedrørende betingelsen om at operere en server har Skatterådet også skulle tage stilling til i TfS 2016, 272. I denne spurgte et moderselskab i udlandet til, hvorvidt etablering af et dansk ApS til daglig drift og vedligeholdelse af servere i et nyoprettet datacenter i Danmark ville statuere et fast driftssted for det udenlandske moderselskab. Moderselskabet skulle anvende samtlige af datacenterets servere til at hoste deres websteder, datalagring med mere, og der ville blive indgået en hostingaftale på armslængde vilkår.

Udvalgte medarbejdere fra moderselskabet ville have mulighed for efter aftale at lejlighedsvist besøge det danske datacenter, og der ville samtidigt være fjernadgang for moderselskabet til serverne i Danmark for vedligeholdelse og brug af den lagrede software og data. Denne fjernadgang ville bestå i, at moderselskabet blandt andet kunne installere, afinstallere og forbedre de apps og software, som var hostet på serverne. Herunder også håndtere den lagrede data og i nødstilfælde kunne lukke ned for en server eller omdirigere datatrafikken ved problemer.



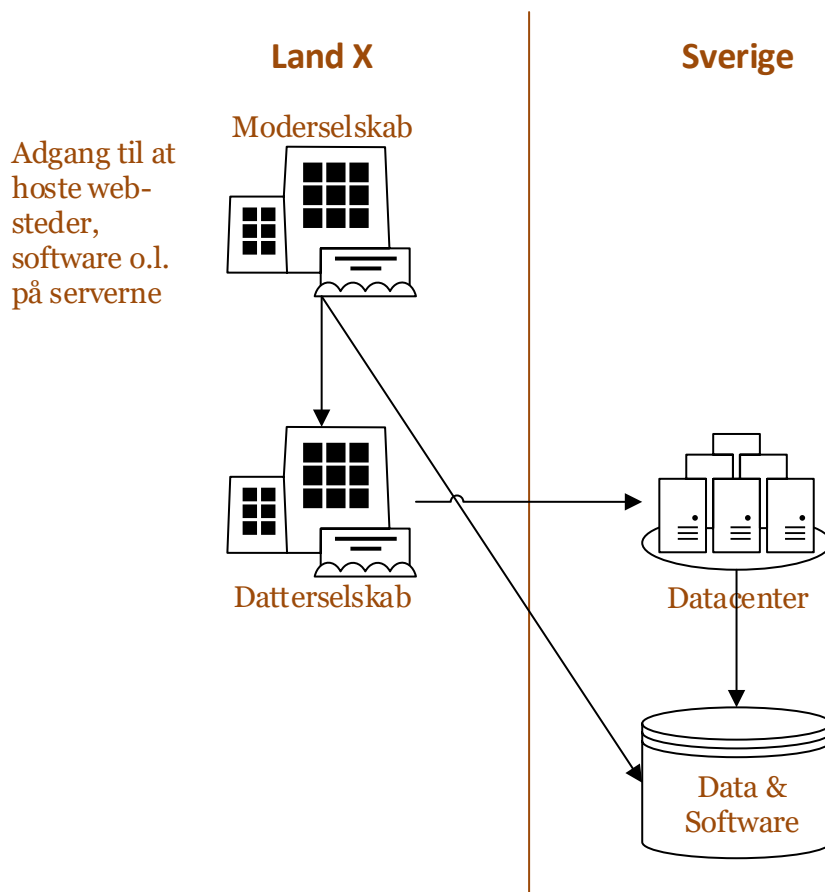
Figur 3.4: Illustration af TfS 2016, 272. Kilde: Egen tilvirkning

Ved Skatterådets vurdering af, hvorvidt denne konstruktion ville udgøre et fast driftssted i Danmark for det udenlandske moderselskab, konstaterer de, at "... spørger kun vil kunne anses for at have fast driftssted via serveren i Danmark efter artikel 5, stk. 1, hvis spørger udøver en kontrol over serveren, som om spørger de facto ejede eller opererede serveren placeret i det danske selskab". Som beskrevet ville moderselskabet altså ingen daglig fysisk adgang have til serverne eller på anden måde rådighed over andet end indholdet. Ligeledes stod datacenteret som en selvstændig enhed, hvor moderselskabet ikke havde kontrol over medarbejderne eller lignende. Igen i denne givne sag besidder moderselskabet altså ikke retten til at disponere over de fysiske servere eller på anden måde står for at operere disse, og Skatterådet fandt således også, at moderselskabet ikke havde et fast driftssted i Danmark gennem datterselskabets forretningssted.

Ved Skatterådets afgørelser i TfS 2014, 435, TfS 2015, 600 og TfS 2016, 272 bliver der henvist til en svensk afgørelse, der anvendes som et fortolkningsbidrag til de enkelte afgørelser. Således er denne også fundet relevant at inddrage i afhandlingens analyse for at påvise, at en retsdogmatisk analyse til en afgørelse i anden ret end dansk også kommer frem til lignende resultater.



I denne har "Skatterättsnämnden" i Sverige den 12. juni 2013 afgivet et bindende svar<sup>90</sup>, om en server placeret i Sverige vil udgøre et fast driftssted for et udenlandsk selskab. Her ønskede et udenlandsk datterselskab at leje lokaler i Sverige, hvor der skulle etableres et datacenter. Serverne her skulle stilles til rådighed for selskabets moderselskab, der også lå uden for Sverige. Begge disse selskaber ville ikke have medarbejdere eller lignende i Sverige udover til etableringen af datacenteret, og der ville således heller ikke blive indgået aftaler eller foretaget beslutninger i Sverige.



Figur 3.5: Illustration af Skatterättsnämnden af 12. juni 2013, sag 125-11/D. Kilde: Egen tilvirkning

Den svenske skattemyndighed kom i afgørelsen ind på, at datterselskabet ville få et fast driftssted i Sverige, da datacenteret ville blive set som et fast forretningssted, hvor datterselskabet herigennem ville udøve virksomhed i relation til udlejning af serverkapaciteten til moderselskabet. Dog ville moderselskabet ikke få et fast driftssted i Sverige, da den software, som de skulle hoste på serverne, ikke i sig selv kan udgøre et fast driftssted.

<sup>90</sup> Skatterättsnämnden af 12. juni 2013, sag 125-11/D

Denne afgørelse blev dog påklaget, hvorefter den blev forelagt den øverste administrative myndighed i Sverige, ”Högsta Förvaltningsdomstolen”<sup>91</sup>. Sagen blev her afvist grundet mangelfuldt faktum, da myndigheden fastlagde, at det ikke var tilstrækkeligt belyst, om moder- eller datterselskabet ville besidde rådighedsretten eller hvilken af disse, der skulle stå for overvågning og operation af de pågældende servere. Desværre blev det således i sagen ikke fastslået, hvorvidt moderselskabet ville blive betegnet som at udøve forretning i Sverige gennem datterselskabets forretningssted, men bevidner dog til en fremgangsmåde samt begrundelser, der er lig de danske afgørelser.

### *3.5.1.1.1 Vurderingen af, hvornår et forretningssted opstår i Danmark*

Gennem den ovenstående analyse af afgørelserne fra de danske skattemyndigheder viser det sig, at der ikke endnu har været anledning til, at der foreligger et forretningssted i Danmark på baggrund af blot den fysiske placering af servere her i landet. Begrundelserne for disse afgørelser er også foretaget med udgangspunkt i kommentarerne til OECD’s modeloverenskomsts artikel 5 specifikt omkring E-handel, hvor der i afgørelserne bliver refereret direkte til disse kommentarer.

Hvis en server i Danmark skal kunne udgøre et forretningssted, er det således essentielt, at det selskab, som benytter serveren, også har *råderetten* over denne, samt at de også *opererer* serveren. OECD kommer i kommentarerne til modeloverenskomsten ikke ind på en yderligere præcisering af, hvorledes disse betingelser skal fortolkes. Definitionen af indholdet af disse betingelser er derfor overladt til de enkelte nationale skattemyndigheder i deres afgørelser.

Råderetten og disponeringen ses i den danske praksis også at stadfæste sig i, at der skal være en reel fysisk samt retlig råden over den givne server. Afgørelsen fra Skatteministeriet i TfS 2012, 71 havde præcist også dette som omdrejningspunkt, hvor det afgørende element var, at selskabet ikke besad den faktiske eller retlige råden over den ”SAFE”-server, som var placeret i Danmark. Herunder yderligere, at selskabet heller ingen faktisk eller retlig råden havde over forretningslokaler, kontorer eller lignende. Ligeledes viser afgørelsen fra Skatterådet i TfS 2016, 272, at denne råderet over serverne ikke var opfyldt, da moderselskabet her heller ikke ville besidde en fysisk adgang til disse eller på anden måde have råderet over dem fysisk. Konklusionen omkring denne råderet i den danske interne ret er således, at råderetten knytter sig til en reel fysisk adgang eller på anden vis retlig råden over de givne servere. Herunder er kravet vedrørende den fysiske adgang også af et vist omfang, da det for eksempel i TfS 2016, 272 viser sig, at blot en lejlighedsvis adgang til de fysiske servere heller ikke opfylder denne betingelse.

---

<sup>91</sup> Högsta Förvaltningsdomstolen af 6. december 2013, sag 4890-13

Den anden betingelse, omkring det at operere en server, har ligeledes dette fysiske aspekt. Dette skal altså forstås som, at der er behov for en væsentlig grad af kontrol over serveren, som er forbundet med reelt at styre og betjene denne. Hvis et selskab således ejer den server, hvorpå software er lagret, må det også kunne antages, at selskabet de facto opererer denne server. Selskabet vil dermed have en overordnet beføjelse over den fysiske server, og hermed har retten til den fysiske drift, vedligeholdelse og forbedring af serveren. Herunder at det også er selskabet, der har kontrollen over de ansatte, der har med de fysiske servere at gøre. Hvis selskabets servere derimod ejes af en tredjemand, og serverne igennem en hostingaftale alene anvendes af selskabet til brug for deres software, så viser det sig, at det typisk ikke kan medføre et forretningssted i Danmark for selskabet i en skatteretlig forstand<sup>92</sup>. Ved en hostingaftale omkring leje af serverkapaciteten vil det lejende selskab netop ikke styre eller på anden måde operere de fysiske servere i en skatteretlig forstand jævnfør afgørelserne i TfS 2015, 600 og TfS 2016, 272.

Der er ikke i den danske retspraksis en fuldkommen fast praksis mellem betingelserne, og om de indgår som selvstændige og uafhængige forhold i myndighedernes vurdering. I TfS 2012, 71 tager Skatteministeriet for eksempel ikke direkte stilling til kravet om, hvem af parterne der stod for at operere den givne server, men derimod var vurderingen hovedsagligt begrundet med råderetten over serveren i forbindelse med afklaring af, hvorvidt der forekom et forretningssted i Danmark. I kontrast til dette blev der i TfS 2015, 600 og TfS 2016, 272 taget stilling til begge betingelser i begrundelserne for de givne afgørelser.

Råderetten og det at operere en server er ikke betingelser, der er givet konkret i teksten for artikel 5 i OECD's modeloverenskomst, men er derimod en del af præciseringerne og fortolkningsbidraget i kommentarerne. Det er altså fundet nødvendigt at specificere, hvad der er relevant i vurdering af, om der foreligger et skattemæssigt forretningssted. De udvalgte afgørelser fra de danske skattemyndigheder viser, at der endnu ikke i Danmark har været grundlag for at statuere et forretningssted i landet for et udenlandsk selskab på baggrund af serverplaceringen og den selskabsmæssige konstruktion heraf.

I relation til de tre primære kriterier er skattemyndighederne således ikke i afgørelserne kommet videre i vurderingen af statuering af et fast driftssted end forretningsstedet, da de udenlandske selskaber ikke har haft råderetten eller opereret de givne servere. Havde man derimod kunne konstatere, at serverne ville udgøre et skattemæssigt forretningssted, ville de resterende betingelser i det primære kriterium i artikel 5 også skulle opfyldes. Dette drejer sig om, at det

---

<sup>92</sup> TfS 2015, 600 omkring begrundelsen for besvarelsen af spørgsmål 1

statuerede forretningssted skal være fast, samt at selskabet også skal udøve virksomhed igennem dette forretningssted.

### 3.5.1.2 Fasthedskriteriet og virksomhedsudøvelse

De yderligere primære kriterier til vurdering af, hvorledes der kan statueres et fast driftssted i henhold til OECD's modeloverenskomsts artikel 5 er først og fremmest, at det statuerede forretningssted skal vurderes at være fast. Som udgangspunkt er det muligt at flytte en servers fysiske lokalitet relativt ubesværet, da den i princippet blot har brug for at være tilsluttet strøm og netværk. Disse datacentre er dog i dag ofte opbygget som relativt store installationer, der kan generere en voldsom mængde overskudsvarme. Dermed er der oftest tale om større anlægsinstallationer i forlængelse heraf, for eksempel køleanlæg, så serverne ikke overopheder. Et datacenter af denne kaliber vil derfor umiddelbart ikke være let at flytte på. Det vurderes dog ikke, at mobiliteten omkring serveren er væsentlig til vurdering af kravet omkring forretningsstedets fasthed. Derimod vil den afgørende faktor nærmere ligge i, hvorledes det reelt set er muligt at flytte serveren. Hvis en server skal leve op til fasthedskriteriet, så skal serveren dermed have den samme geografiske lokation i *et tilstrækkeligt tidsrum*<sup>93</sup>. Der bliver i kommentaren ikke givet en indikation på, hvor længe der er tale om i dette tidsrum, men som gennemgået i afhandlingens afsnit 3.4.1, så gives der udtryk for en bred enighed staterne i mellem, at dette sker, hvis man overstiger en periode på seks måneder.

TfS 2015, 600 forholdte sig kort til fasthedskriteriet. Dette var i forbindelse med, at selskabet kun havde lejet en del af serverkapaciteten hos det eksterne hostingfirma, men at selskabet dog altid havde nogle faste servere til deres rådighed. Selskabet havde dog muligheden for selv at styre den benyttede mængde serverkapacitet efter behov, og derfor vurderede Skatterådet heller ikke, at fasthedskriteriet var opfyldt. Der var i afgørelsen dog ikke en dybere redegørelse fra Skatterådet omkring fasthedsprincippet, da det allerede inden da var blevet afvist, at der forekom et forretningssted. Således er det fortsat usikkert inden for dansk ret, hvordan dette kriterie skal fortolkes.

Selskaberne i TfS 2015, 600 og TfS 2016, 272 lejede begge via en hostingaftale serverkapacitet hos et eksternt hostingfirma til lagring af deres software og data. Sådanne hostingfirmaer vil oftest tilbyde denne serverkapacitet via servere i et eller flere datacentre, der ikke nødvendigvis behøver geografisk at være placeret i samme land. Hvorvidt udnyttelsen af servere placeret i ét datacenter kan udgøre en geografisk og kommerciel enhed, og herigennem opfylde fasthedskriteriet, er

---

<sup>93</sup> Kommentarer til OECD's modeloverenskomst artikel 5, pkt. 125

således også usikkert. Det samme gør sig i endnu højere grad gældende, hvis der er tale om anvendelse af serverkapacitet, der er spredt ud over flere datacentre på forskellige geografiske lokationer. Flexibiliteten i serverkapaciteten gør det praktisk talt umuligt at identificere dette servernetværk som en geografisk og kommerciel enhed. Det må dog i relation hertil antages, at hvis der kun udnyttes servere på én fast datacenterlokation, og perioden for dette oversteg de omtalte seks måneder, så må fasthedskriteriet alt andet lige også kunne vurderes at være opfyldt.

I tillæg til dette opstår der yderligere komplikationer i relation til fasthedskriteriet ved anvendelse af teknologier som for eksempel cloud computing. Ved et netværk af servere i cloud computing er det muligt, at nogle af disse for eksempel ikke bruges i en længere periode. Som en del af teknologien, benyttes blot den server i netværket, der kan levere de efterspurgte informationer på hurtigst vis. Hermed indtræder der yderligere usikkerhed omkring, hvilken specifik server i dette netværk, der reelt set har været benyttet til den givne aktivitet samt yderligere, hvor ofte den specifikke server overhovedet har været anvendt til nogen form for aktivitet<sup>94</sup>.

Det vil i relation til det ovenstående være muligt at foretage en sporing af de enkelte servers unikke IP-adresser<sup>95</sup>. Derfor kan det som udgangspunkt spores, hvilken server, der har leveret den digitale forespørgsel, og dermed kan hver enkel forespørgsel også henledes til en bestemt server i netværket. Hermed er det muligt at fastsætte, hvor hyppigt de enkelte servere i netværket har været anvendt for altså muligvis at kunne opfylde den geografiske fasthed. Det samme gør sig gældende for, hvor ofte den enkelte server reelt anvendes, hvorigennem det vil være muligt at fastslå, om serverens anvendelse har været af en så regelmæssig karakter, at det tidsmæssige aspekt ligeledes ville være opfyldt. Dette kan dog være relativt omfattende, da der i så fald skal laves en opgørelse af, hvor stor en tidsperiode der har været anvendt for de enkelte forespørgsler, og om en samlet beregning heraf så lever op til kravet om et tilstrækkeligt tidsrum.

Det kan således i tilfældet af cloud computing også være muligt at opfylde fasthedskriteriet ved at spore disse enkelte digitale forespørgsler gennem en servers unikke IP-adresse. Det må antages, at en sådan form for sporing vil kunne danne grundlag for tilstrækkelig dokumentation i relation til opfyldelse af fasthedskriteriet. Dog må det samtidigt her antages, at der muligvis er tale om et større administrativt arbejde ved på denne måde at skulle indplacere hver enkelt af disse forespørgsler ud på de specifikke servere i netværket<sup>96</sup>.

---

<sup>94</sup> Shakow, David (2013), "The Taxation of Cloud Computing and Digital Content", p. 22 ff

<sup>95</sup> Ved en IP-adresse forstås en unik "adresse", der etableres ved kommunikation mellem en enhed og internettet. Hermed kan den unikke IP-adresse spores for en digital transaktion til en given server

<sup>96</sup> Shakow, David (2013), "The Taxation of Cloud Computing and Digital Content", p. 22 ff

Den sidste betingelse i det primære kriterium omhandler virksomhedsudøvelsen gennem det statuerede forretningssted og vil således være, at selskabet helt eller delvist udøver virksomhed gennem de tidligere omtalte servere. OECD præciserer, at denne betingelse konkret skal vurderes fra sag til sag<sup>97</sup>. Således bliver det overladt til de nationale myndigheder, herunder de nationale domstole, hvis sagen ville nå så langt, at nærmere skulle fastlægge forståelsen af dette. De tidligere danske afgørelser har ikke haft behandlet dette spørgsmål, og det er derfor kun muligt at foretage en vurdering på baggrund af OECD's modeloverenskomst.

Hvorledes et selskab i så fald udøver virksomhed igennem en eller flere servere afhænger i stor udstrækning af, hvilke funktioner den eller disse servere varetager for selskabet. Det er i afhandlingens afsnit 3.4.1 konstateret, at virksomhedsudøvelse primært foretages gennem personer.

De høj-digitaliserede virksomheder vil dog kunne udøve virksomhed gennem en server, også selvom der ikke nødvendigvis er personale involveret. Dette på grund af, at der ved en server er tale om automatisk computerudstyr, der i sig selv kan fungere uden en tilstedeværelse af personale, og herigennem kan den derfor godt opfylde kriteriet for virksomhedsudøvelse<sup>98</sup>.

### 3.5.1.3 Undtagelsesbestemmelsen

OECD's modeloverenskomsts artikel 5, stk. 4 indeholder undtagelsesbestemmelsen til det primære kriterium, som også gennemgået i afsnit 3.4.2. I relation til høj-digitaliserede virksomheder vil dette betyde, at der ikke kan statueres et fast driftssted, hvis virksomhedens brug af serverlokaliteten alene er af en hjælpende eller forberedende karakter. I kommentarerne kommer OECD med en række aktiviteter, der anses for at udgøre hjælpende eller forberedende aktiviteter i forbindelse med den reelle kernevirksomhed. Dette kunne blandt andet være at muliggøre en kommunikationslinje mellem leverandører og kunder, reklamerer for varer og andre tjenesteydelser, lade informationer passere gennem en spejlserver grundet sikkerhed og effektivitet, indsamle og opbevare markedsdata samt at videregive informationer<sup>99</sup>.

En server vil primært have til formål at skulle lagre data og informationer samt at servicere den givne bruger gennem adgang til det lagrede indhold. Som udgangspunkt vil disse aktiviteter derfor ifølge OECD være af hjælpende eller forberedende karakter. Dog er det nødvendigt i den enkelte sag at foretage en konkret vurdering af, hvorvidt virksomhedsudøvelsen gennem en sådan

---

<sup>97</sup> Kommentarer til OECD's modeloverenskomst artikel 5, pkt. 126

<sup>98</sup> Kommentarer til OECD's modeloverenskomst artikel 5, pkt. 127

<sup>99</sup> Kommentarer til OECD's modeloverenskomst artikel 5, pkt. 128

server udgør en væsentlig og betydningsfuld del af selskabets virksomhed i sin helhed. Det er således nødvendigt at analysere, hvad der reelt set udgør en virksomheds kerneaktivitet for at kunne foretage denne vurdering<sup>100</sup>.

Er der tale om en virksomhed, der via en digital platform sælger varer, vil graden af virksomhedsudøvelse gennem den givne server være afgørende for, hvorvidt undtagelsesbestemmelsen kan finde anvendelse. Består virksomhedsudøvelsen gennem serveren for eksempel i at indeholde virksomhedens hjemmeside, der udelukkende har karakter af at reklamere for samt fremvise virksomhedens produkter eller på anden måde give informationer til nye kunder, så vil aktiviteterne også kunne vurderes at være af hjælpende eller forberedende karakter. Dermed ville det være omfattet af undtagelsesbestemmelsen i stk. 4. Hvis virksomhedsudøvelsen via denne server tværtimod relaterer sig direkte til virksomhedens kerneaktivitet, i dette tilfælde salg af varer, kan aktiviteterne ikke anses for at være af hjælpende eller forberedende karakter. Her menes der, hvis hjemmesiden ligeledes indeholder en salgsfunktion, som indebærer kontraktindgåelse med kunder, behandling af betaling samt levering af varerne<sup>101</sup>. Det er således nødvendigt med en undersøgelse af selve arten af virksomhedsudøvelsen, der foretages via serveren i relation til virksomhedens samlede aktiviteter.

For høj-digitaliserede virksomheder er anvendelsen af serverkapacitet oftest en grundforudsætning for deres generelle virksomhedsudøvelse. Hvorvidt en servers funktion kun kan være af hjælpende eller forberedende karakter, er derfor et vallidt spørgsmål. Dette specielt i relation til, at OECD's opfattelse af en servers primære formål i kommentarerne er, at denne bruges til lagring af data og informationer samt adgang hertil for brugerne. Det giver således en antagelse om, at en servers funktioner som sådan ikke kan vurderes som andet end hjælpende eller forberedende aktiviteter.

Kigger man tilbage på TfS 2012, 71, hvor A lejede den danske "SAFE"-server, kunne det have været en yderligere problemstilling, hvis A også selv havde ejet denne server, og dermed havde haft den faktiske og retlige råderet over "SAFE"-serveren. I så fald ville A potentielt kunne have haft et fast forretningssted inden for Danmark. Benyttelsen af denne "SAFE"-server var hovedsagligt til lagring af transaktioner og informationer af lovgivningsmæssige forhold. A drev således spillevirksomhed som kerneaktivitet, og funktionerne varetaget af "SAFE"-serveren må således også vurderes ikke at indgå i denne kerneaktivitet. Altså er der tale om en funktion af hjælpende

---

<sup>100</sup> Kommentarer til OECD's modeloverenskomst artikel 5, pkt. 129

<sup>101</sup> Kommentarer til OECD's modeloverenskomst artikel 5, pkt. 130

eller forberedende karakter, og afgørelsen i TfS 2012, 71 ville derfor ikke have været anderledes, selvom A nu havde den reelle råderet over serveren i Danmark.

### 3.5.2 Det sekundære kriterium for høj-digitaliserede virksomheder

OECD's modeloverenskomst indeholder i artikel 5, stk. 5 og 6 det sekundære kriterium for at kunne statuere et fast driftssted gennem en afhængig agent, som tidligere gennemgået i afhandlingens afsnit 3.4.3. I relation til høj-digitaliserede virksomheder er det relevant at kigge på, hvorvidt disse hostingfirmaer på nogen måde kunne være omfattet af agentreglen i stk. 5 og stk. 6.

OECD's modeloverenskomst ligger op til, at en internetudbyder under ”*meget usædvanlige omstændigheder*” godt kan udgøre en agent for virksomheden. Primært vil en internetudbyder, og i dette tilfælde også et hostingfirma, dog have en funktion, hvori de på ingen måde har beføjelse til at indgå kontrakter eller på anden måde have en ledende rolle i relation til kontrakter på virksomhedens vegne. OECD vurderer også, at en hjemmeside i sig selv heller ikke kan udgøre en agent, da denne ikke kan leve op til personkravet i artikel 3<sup>102</sup>. Et hostingfirma vil med andre ord ikke have beføjelse til at agere på virksomhedens vegne og samtidigt heller ikke adgang til at benytte eller på anden måde udnytte det lagrede data og information på serverne. Fuldmagtskravet er i forbindelse med BEPS Action 7 blevet udvidet<sup>103</sup>, dog synes denne udvidelse ikke umiddelbart at have en effekt for opfyldelsen af kravet for et hostingfirma, da disse sjældent har fuldmagt til indgåelse af kontrakter på virksomhedens vegne.

### 3.5.3 Opsummering

Den ovenstående analyse viser, at det for høj-digitaliserede virksomheder kan være yderst vanskeligt at statuere et fast driftssted. Der skal i kildelandet være en tilstedeværelse af både fysiske servere samt software, og det afgørende for at denne software kan udgøre et fast driftssted er, at den tilhørende server i sig selv kan udgøre et fast driftssted.

Hvis en server skal kunne udgøre et forretningssted for en virksomhed, så er det også en betingelse, at virksomheden har *råderetten* samt *opererer* den pågældende server. Ved råderetten skal forstås, at virksomheden har den reelle fysiske, faktiske og retlige råden herover. Yderligere for at operere serveren skal virksomheden ligeledes have kontrollen over serveren, herigennem være ansvarlig for driften, vedligeholdelsen og forbedringen af denne. Således vil det i de fleste

---

<sup>102</sup> Kommentarer til OECD's modeloverenskomst artikel 5, pkt. 131

<sup>103</sup> Se afsnit 3.6.3



tilfælde være nødvendigt for selskabet selv at eje serveren, hvis disse betingelser skal kunne opfyldes.

Praksis viser, at høj-digitaliserede virksomheder konstruerer sig på en sådan måde, at virksomheden ikke selv ejer serverne, hvor deres software, data og lignende er lagret på, men i stedet benytter sig af leje, leasing og hostingaftaler af serverkapacitet gennem tredjeparter. Af TfS 2012, 71, TfS 2015, 600 og TfS 2016, 272 fremgår det også, at det afgørende faktum lå i, at ingen af disse selskaber selv ejede de pågældende servere. Dermed var det ikke muligt for skattemyndighederne at statuere et forretningssted på serverens placering. Det er dog muligt at statuere et forretningssted for en virksomhed gennem en lejet server, hvis virksomheden også selv står for den fysiske drift, vedligeholdelse og forbedring af serveren, men blot en lejlighedsvis adgang til serveren som set i TfS 2016, 272 er heller ikke tilstrækkeligt.

Hvis det er muligt at statuere et forretningssted for virksomheden gennem serverens placering, så skal de yderligere betingelser i det primære kriterium stadig opfyldes. Fasthedskriteriet vil med al sandsynlighed kunne opfyldes, hvis virksomheden også anvender serverkapacitet, der er afgrænset til specifikt placerede servere eller ét specifikt datacenter. Derimod vil det være væsentligt mere vanskeligt at opfylde fasthedskriteriet, hvis virksomheden gør brug af et større netværk af servere, der alle har forskellige geografiske lokationer. Det er dog ikke muligt helt at udelukke, at en sådan anvendelse i relation til cloud computing godt kan leve op til fasthedskriteriet, hvis de enkelte digitale forespørgsler spores gennem netværket via de unikke IP-adresser.

Betingelsen omkring virksomhedsudøvelse, og hvordan dette relaterer sig til brugen af serverkapacitet, er ligeledes vanskelig at opfylde, da en servers primære formål består i lagring af data og informationer samt give adgang for brugerne hertil. Aktiviteten er derfor som udgangspunkt af en mere hjælpende og forberedende karakter, hvorfor den falder under undtagelsesbestemmelsen i modeloverenskomsten. Det er dog nødvendigt med en konkret vurdering af, hvorvidt aktiviteten på serveren udgør en væsentlig og betydningsfuld del af selskabets virksomhed i sin helhed og dermed er en del af kerneaktiviteten.

Afslutningsvis under det sekundære kriterium vil en internetudbyder, og i dette tilfælde et hostingfirma, som regel ikke udgøre en afhængig agent, da hostingfirmaet typisk ikke vil opfylde fuldmagtskravet til at indgå aftaler eller kontrakter for virksomheden, eller på anden måde have rettigheder til deres lagrede data og informationer.

Overordnet viser analysen således, at der er vanskelige udfordringer forbundet med fast driftsstedsprincippet i relation til de høj-digitaliserede virksomheders anvendelse af serverkapacitet. Det er specielt herunder betingelsen relateret til statuering af et forretningssted på serverens geografiske lokation, der viser sig at være omdrejningspunktet for den manglende statuering af fast driftssted i praksis.

### 3.6 Ændring af artikel 5 - BEPS Action 7

I de foregående afsnit har afhandlingen taget udgangspunkt i OECD's modeloverenskomst fra 2017, som er den seneste modeloverenskomst. I den modeloverenskomst er der lavet en række ændringer til indholdet i artikel 5 i forhold til modeloverenskomsten tilbage fra 2014. Ændringerne er lavet på baggrund af BEPS Action 7: "Prevent the artificial avoidance of permanent establishment status". I dette afsnit vil afhandlingen undersøge ændringerne samt vurdere, hvorvidt ændringerne har betydning for afhandlingens analyse. På baggrund af dette vil vi argumentere for, hvorfor vi har valgt at anvende modeloverenskomsten fra 2017 i analysen i kapitel 3.

Et af formålene med Action 7 og implementeringen heraf var at adressere de udfordringer, der eksisterede omkring særligt geografisk fragmentering mellem koncernforbundne selskaber, undtagelsesbestemmelsen i artikel 5, stk. 4 og kommissionærarrangementer i artikel 5, stk. 5 og 6. I Action 7 er der fire konkrete ændringer til artikel 5, som er implementeret i modeloverenskomsten fra 2017:

1. Ændring af undtagelsesbestemmelsen i artikel 5, stk. 4
2. Ny anti-fragmenteringsregel
3. Ændring af kommissionærarrangementer i artikel 5, stk. 5 og 6
4. Ændring af 12 måneders fristen i artikel 5, stk. 3<sup>104</sup>

Disse ændringer er endnu ikke inkorporeret i dansk ret, hvorfor de ikke kan anses for at være gældende lov. Ændringerne vil som udgangspunkt kun have virkning fremadrettet i takt med, at der indgås nye dobbeltbeskatningsoverenskomster, hvor der tages udgangspunkt i modeloverenskomsten fra 2017<sup>105</sup>.

Hvis ændringerne skal implementeres i de allerede eksisterende dobbeltbeskatningsoverenskomster, skal landene tiltræde OECD's/G20's multilaterale

---

<sup>104</sup> Denne ændring er ikke relevant for afhandlingen, hvorfor den ikke vil blive behandlet nærmere.

<sup>105</sup> Nørgaard Laursen (2018), SR-Skat 2018.0111, p. 2

instrument artikel 12-15<sup>106</sup>. Danmark har dog på nuværende tidspunkt taget forbehold for artiklerne i det multilaterale instrument.

Ændringerne uddybes i nedenstående delafsnit, og der foretages her en vurdering af, hvilken betydning ændringerne måtte have for afhandlingens analyse. Der henvises i øvrigt til afhandlingens metodeafsnit<sup>107</sup> for yderligere diskussion af og argumentering for, hvorfor der i afhandlingen anvendes modeloverenskomsten fra 2017 i analysen af gældende ret i kapitel 3.

### 3.6.1 Ændring af undtagelsesbestemmelsen i artikel 5, stk. 4

Ændringerne til undtagelsesbestemmelsen i modeloverenskomstens artikel 5, stk. 4 er udarbejdet som følge af, at undtagelsesbestemmelsen tidligere gjorde det muligt at drive omfattende virksomhed i kildelandet uden, at der blev statueret fast driftssted og dermed givet kildelandet nogen beskatningsret<sup>108</sup>.

De oplyste aktiviteter i undtagelsesbestemmelsen var tidligere undtaget fra fast driftssteddefinitionen ud fra en objektiv vurdering. Dette uanset om aktiviteterne udgjorde en afgørende og betydningsfuld del af foretagendets virksomhed. Der er nu indarbejdet en subjektiv vurdering af, om aktiviteterne er af hjælpende eller forberedende karakter. De specifikke aktiviteter i undtagelsesbestemmelsen er således kun undtaget fast driftssteddefinitionen, hvis de er af hjælpende eller forberedende karakter.

Som eksempel på ændringerne kan nævnes et tilfælde, hvor et foretagende har et stort varelager i kildelandet, hvor en række medarbejdere beskæftiges. På lageret opbevares og udleveres varer, som foretagendet sælger til kunder via internettet<sup>109</sup>. Før ændringerne til undtagelsesbestemmelsen kunne anvendelsen af indretninger udelukkende til oplagring, udstilling eller udlevering af varer ikke medfører fast driftssted. Efter de nye regler er det klart, at foretagendet i det pågældende eksempel nu har fast driftssted i kildelandet, da varelageret er en væsentlig del af foretagendets forretningsmodel.

Ændringerne til undtagelsesbestemmelsen i artikel 5, stk. 4 har relativ stor betydning for statuering af fast driftssted i kildelandet for såvel digitaliserede og traditionelle virksomheder. Ændringerne vil betyde, at kildelandet i højere grad tillægges beskatningsretten jævnfør ovenstående eksempel<sup>110</sup>. Ud fra et rent fiskalt synspunkt synes ændringerne ikke uretfærdige. Ud

---

<sup>106</sup> Wittendorff, Jens (2017), SU.2017.197, p. 8

<sup>107</sup> Se afsnit 1.4.1.1.2

<sup>108</sup> Nørgaard Laursen (2018), SR-Skat 2018.0111, p. 10

<sup>109</sup> Kommentarer til OECD's modeloverenskomst artikel 5, pkt. 62

<sup>110</sup> Nørgaard Laursen (2018), SR-Skat 2018.0111, p. 10

fra et praktisk synspunkt har ændringerne dog mødt kritik, da man har forladt en rent objektiv vurdering til fordel for en subjektiv vurdering ved afgørelsen af, hvorvidt en aktivitet er af hjælpende eller forberedende karakter<sup>111</sup>. En subjektiv vurdering vil alt andet lige medføre en mere usikker retsstilling – særligt set i lyset af, at OECD hovedsageligt giver vejledning gennem specifikke eksempler, der kan fortolkes forskelligt.

Det er afhandlingens vurdering, at ændringerne ikke vil have særlig betydning for højdigitaliserede virksomheder uden fysisk tilstedeværelse i kildelandet. Som følge heraf vurderes det, at modeloverenskomsten fra 2017 godt kan anvendes på trods af, at der er foretaget ændringer til selve artikelteksten, der, som bekendt, ikke er inkorporeret i dansk ret.

### 3.6.2 Ny anti-fragmenteringsregel, artikel 5, stk. 4.1

I Action 7 er der også foretaget en ændring ved reglerne omkring anti-fragmentering, der skal imødegå en svaghed ved undtagelsesbestemmelsen, nemlig muligheden for at undgå kildelandsbeskatning ved at opdele sine aktiviteter i kildelandet på flere forskellige enheder, altså fragmentering<sup>112</sup>. Ved at fragmentere aktiviteter i kildelandet i tilpas små enheder, kunne hver enkelt enhed omfattes af undtagelsesbestemmelsen i artikel 5, stk. 4, og der blev dermed ikke statueret fast driftssted i kildelandet på trods af, at der potentielt blev drevet omfattende virksomhed.

Der har siden 2003 eksisteret en anti-fragmenteringsregel i kommentarerne til artikel 5, stk. 4<sup>113</sup>:

*”Et foretagende kan ikke opsplitte en sammenhængende virksomhed i flere mindre enheder og påstå, at hver enhed kun udfører virksomhed af forberedende eller hjælpende karakter.”*

Reglen var dog let at omgå, da kommentarerne kun omhandlede et foretagendes mulighed for at opsplitte en sammenhængende virksomhed. Hvis foretagendet derimod opdelte virksomheden på flere foretagender, eksempelvis på flere selskaber inden for den samme koncern, fandt anti-fragmenteringsreglen ikke anvendelse. Som følge heraf blev der lavet en ny anti-fragmenteringsregel i forbindelse med Action 7. Den nye anti-fragmenteringsregel<sup>114</sup> omfatter et selskab, eller et nær forbundet selskab, som driver virksomhed gennem et fast forretningssted eller andet sted i samme stat, såfremt:

---

<sup>111</sup> Nørgaard Laursen (2018), SR-Skat 2018.0111, p. 11

<sup>112</sup> Nørgaard Laursen (2018), SR-Skat 2018.0111, p. 12

<sup>113</sup> Nørgaard Laursen (2018), SR-Skat 2018.0111, p. 12

<sup>114</sup> OECD (2015), “Preventing the Artificial Avoidance of Permanent Establishment Status, Action 7 – 2015 Final Report”, p. 39

- Det faste forretningssted eller det andet sted, udgør et fast driftssted for selskabet, eller et nær forbundet selskab, eller
- Den samlede aktivitet på baggrund af kombinationen af aktiviteter udført af de to selskaber på det samme sted eller af selskabet og et nær forbundet selskab på forskellige steder ikke er af hjælpende eller forberedende karakter.

Derudover skal aktiviteterne udgøre komplementære funktioner, som er en del af en sammenhængende forretningsmæssig aktivitet<sup>115</sup>. Der gives ikke meget vejledning i, hvordan begrebet skal forstås, men det fastlægges, at de pågældende aktiviteter tilsammen skal overstige, hvad der kan anses for at være af hjælpende og forberedende karakter.

Den nye anti-fragmenteringsregel vurderes ikke at have nogen væsentlig betydning for statuering af fast driftssted for høj-digitaliserede virksomheder. Derfor vurderes det, at modeloverenskomsten fra 2017 godt kan anvendes på trods af ændringerne i selve artikelteksten.

### 3.6.3 Ændring af kommissionærarrangementer i artikel 5, stk. 5 og 6

Ændringerne til modeloverenskomstens artikel 5, stk. 5 og 6 er udarbejdet som følge af situationer, hvor kommissionærarrangementer blev anvendt til at undgå statuering af fast driftssted i kildelandet<sup>116</sup>. Der er tale om situationer, hvor der ikke stiftes et selskab lokalt i kildelandet til at udføre opgaver for selskabet i domicillandet, men derimod anvendes en kommissionær, som handler på vegne af selskabet. Med ændringerne til artiklen lægges der ikke længere afgørende vægt på, hvorvidt selskabet i domicillandet repræsenteres i kildelandet, men hvorvidt repræsentanten faktisk handler på selskabets vegne.

Der er således lavet en modificering til kravet om fuldmagt i artiklen, hvor følgende er tilføjet:

*"...where a person is acting in a Contracting State on behalf of an enterprise and, in doing so, habitually plays the principal role leading to the conclusion of contracts..."<sup>117</sup>.*

<sup>115</sup> OECD (2015), "Preventing the Artificial Avoidance of Permanent Establishment Status, Action 7 – 2015 Final Report", p. 39

<sup>116</sup> OECD (2015), "Preventing the Artificial Avoidance of Permanent Establishment Status, Action 7 – 2015 Final Report", p. 13

<sup>117</sup> OECD (2017), "Model Tax Convention on Income and on Capital: Condensed Version 2017", artikel 5, stk. 5

Denne tilføjelse betyder, at en person, så snart vedkommende foretager handler på vegne af selskabet tilhørende domicillandet, kan opfylde kravet om fuldmagt, uagtet om personen sædvanligvis indgår aftaler i sit eget navn<sup>118</sup>.

Dette er en betydelig ændring af selve indholdet i artikel 5, stk. 5. Det er dog afhandlingens opfattelse, af ændringerne ikke har nogen reel betydning for statuering af fast driftssted for høj-digitaliserede virksomheder. Derfor vurderes det, at modeloverenskomsten fra 2017 godt kan anvendes på trods af ændringerne i selve artikelteksten.

### 3.6.4 Opsummering

I de foregående delafsnit er ændringerne til modeloverenskomstens artikel 5 blevet gennemgået. Med BEPS Action 7 er fast driftsstedsbegrebet ændret på en række områder. Ændringerne blev gennemført i det multilaterale instruments artikel 12-15 og i OECD's modeloverenskomst, som blev opdateret den 21. november 2017.

Hensigten med ændringerne er at udvide kildelandets mulighed for at beskatte udenlandske foretagender af erhvervsindkomst, der er erhvervet i det pågældende kildeland. Ændringerne er kendetegnet ved en udvidelse af fast driftsstedsbegrebet.

Med Action 7 er undtagelsesbestemmelsen i artikel 5, stk. 4 ændret. De oplyste aktiviteter i bestemmelsen er nu kun undtaget fast driftsstedsdefinitionen, hvis aktiviteterne er af hjælpende eller forberedende karakter. Derudover er der foretaget en ændring af anti-fragmenteringsreglen, som også har betydning for undtagelsesbestemmelsen. Ifølge den nye regel gælder artikel 5, stk. 4 ikke, hvis et foretagendes fragmenterede aktiviteter i kildelandet ud fra en samlet vurdering udgør komplementære funktioner, som er en del af en sammenhængende forretningsmæssig aktivitet.

Action 7 har også medført ændringer til artikel 5, stk. 5 og 6 og den såkaldte agentregel. Med ændringerne udvides anvendelsesområdet for reglen, således at det ikke længere er en betingelse for anvendelse af reglen, at en person i kildelandet har en fuldmagt til at indgå aftaler i et udenlandsk foretagendes navn. Også situationer, hvor personen handler i eget navn, eksempelvis som kommissionær, kan nu medføre fast driftssted.

Ændringerne har en betydning for såvel konventionelle som digitaliserede virksomheder. De foregående afsnit har dog vist, at ændringerne ikke vil have en væsentlig betydning for statuering af fast driftssted for høj-digitaliserede virksomheder uden fysisk tilstedeværelse i kildelandet.

---

<sup>118</sup> Nørgaard Laursen (2018), SR-Skat 2018.0111, p. 6

Derfor er det afhandlingens vurdering, at modeloverenskomsten fra 2017 kan anvendes i afhandlingens analyse.

### 3.7 Delkonklusion

I indeværende kapitel er det undersøgt, hvilke skattemæssige udfordringer der er forbundet med de nuværende regler for statuering af fast driftssted set i lyset af den digitale økonomi. Undersøgelsen er foretaget med udgangspunkt i høj-digitaliserede virksomheder.

Det følger af kapitlets analyse, at det nuværende begreb om fast driftssted er rettet mod fysiske forretningsmodeller og ikke til fulde formår at rumme høj-digitaliserede virksomheder, der er uafhængige af en fysisk tilstedeværelse i kildelandet.

Afhandlingens retsdogmatiske analyse viser, at der normalvis ikke bliver statueret fast driftssted, når en virksomhed opererer inden for den digitale økonomi. Analysen viser, at der ved vurderingen af fast driftssted typisk sondres mellem tilstedeværelsen af en server og tilstedeværelsen af software og data.

Analysen viser, at en server kan udgøre et forretningssted for en virksomhed, hvis virksomheden har råderetten samt opererer den pågældende server. Høj-digitaliserede virksomheders brug af servere viser dog, at betingelserne om tilstedeværelsen af et forretningssted i forbindelse med en server typisk ikke opfyldes. Dette skyldes, at høj-digitaliserede virksomheders forretningsmodel konstrueres på en sådan måde, at virksomheden ikke selv er ejer af serveren, men benytter sig af leje, leasing og hostingaftaler af serverkapacitet gennem tredjeparter.

Endvidere viser analysen, at software og data i henhold til artikel 5 i OECD's modeloverenskomst ikke opfylder den centrale betingelse i det primære kriterium om tilstedeværelsen af et forretningssted. En hjemmeside eller en app kan dermed, som udgangspunkt, ikke være tilstrækkelig for kvalifikationen af fast driftssted, og derfor heller ikke bestemmende for, om høj-digitaliserede virksomheder kan anses for at have fast driftssted i kildelandet.

Det er afhandlingens konklusion, at der normalvis ikke statueres fast driftssted for høj-digitaliserede virksomheder i kildelandet grundet den manglende fysiske tilstedeværelse. Dette resulterer i, at høj-digitaliserede virksomheder kan deltage i det økonomiske liv i kildelandet uden skattepligt til følge. Det må samlet set konkluderes, at princippet om fast driftssted, i dets nuværende form, ikke giver mulighed for at beskatte høj-digitaliserede virksomheder i kildelandet.

Der opstår derfor et behov for at udvide eller ændre princippet om fast driftssted, der kan løse eller afhjælpe de skattemæssige udfordringer forbundet med den digitale økonomi. Afhandlingen vil derfor på baggrund af Ottawa-principperne undersøge, hvorvidt problemstillingen adresseres af tiltag i OECD-regi samt forslag til nye EU-direktiver.



# Kapitel 4 – Beskatningsprincipper for den digitale økonomi

## 4.1 Indledning

I dette kapitel vil afhandlingen gå i dybden med Ottawa-principperne, der fungerer som en begrebsramme samt generelle beskatningsprincipper for den digitale økonomi. OECD har i forbindelse med deres BEPS-projekt fundet det passende at anvende principperne for beskatningen af den digitale økonomi<sup>119</sup>.

I kapitlet vil vi undersøge, hvilke udfordringer der er ved fast driftssted og beskatning af den digitale økonomi i relation til Ottawa-principperne. Derudover vil kapitlet fastlægge, hvilket perspektiv og princip vi ønsker at udarbejde vores retspolitiske analyse, i det efterfølgende kapitel, ud fra.

## 4.2 Ottawa-principperne

I 1998 blev der afholdt en international ministerkonference om e-handel i Ottawa, hvor OECD tilsluttede sig de almindeligt anerkendte generelle beskatningsprincipper, der hidtil fungerede som hjælp til at vejlede regeringer i forhold til konventionel handel.

De fem principper omfatter princippet om neutralitet, efficiens, forudsigelighed og simplicitet, effektivitet og fairness og fleksibilitet. Anvendelsen af principperne på elektronisk handel skal sikre en struktureret tilgang til udviklingen af de internationale skatteregler for at opretholde landenes skattemæssige suverænitet, for at opnå en rimelig fordeling af beskatningsgrundlaget fra elektronisk handel mellem lande og for at undgå dobbeltbeskatning og utilsigtet ikke-beskatning.

OECD har i forbindelse med deres BEPS-projekt stadig fundet principperne egnet til at evaluere de skattemæssige udfordringer, der relaterer sig til beskatningen af den digitale økonomi. Det er ikke begrundet nærmere, hvorfor principperne er fundet passende. Vi ønsker derfor at belyse principperne, herunder hvad principperne indebærer, med henblik på at vurdere, hvilke udfordringer fast driftssted og beskatning af den digitale økonomi medfører i relation til principperne.

---

<sup>119</sup> OECD (2015), "Addressing the Tax Challenges of the Digital Economy, Action 1 - 2015 Final Report", p. 152

### 4.2.1 Neutralitet

Det første princip vedrører neutralitet, og princippet er defineret jævnt før nedenstående afsnit fra OECD's rapport fra 2015<sup>120</sup>:

*"Taxation should seek to be neutral and equitable between forms of electronic commerce and between conventional and electronic forms of commerce. Business decisions should be motivated by economic rather than tax considerations. Taxpayers in similar situations carrying out similar transactions should be subject to similar levels of taxation."*

Ved princippet om neutralitet forstås, at der skal være en ensartet skattemæssig behandling af identiske situationer. Med andre ord skal reglerne for beskatning af for eksempel digital handel og konventionel handel udformes på samme måde, og der skal ligeledes ikke eksistere forskelle i forhold til de variationer, der måtte være inden for beskatningen af den digitale økonomi.

Skatteregler skal være neutrale i forhold til, hvorvidt et selskab vælger at drive forretning inden for den konventionelle økonomi eller den digitale økonomi samt hvilken forretningsmodel, der vælges. Neutraliteten skal sikre, at der ikke sker en påvirkning af selskabets valg af metode til at udføre sine forretningsaktiviteter med henblik på beskatningsreglernes betydning for forretningsmodellen. Af princippet kan derfor udledes, at målet er, at forretningsmæssige beslutninger skal drives af eksempelvis økonomiske overvejelser frem for skattemæssige overvejelser.

De nuværende regler for beskatning af erhvervsindkomst, herunder reglerne omkring statuering af fast driftssted behandlet i afhandlingens kapitel 3, gælder for alle selskaber uanset virksomhedsarten. De internationale skatteregler er således udformet og gældende for såvel konventionelle selskaber såvel som digitaliserede selskaber. Neutralitetsprincippet er derfor umiddelbart opfyldt.

Afhandlingens gennemgang i kapitel 3 har dog vist, hvordan der ofte ikke kan statueres fast driftssted i kildelandet for høj-digitaliserede selskaber på trods af, at selskabet udfører erhvervmæssige aktiviteter i det pågældende kildeland. Dette selvom de erhvervmæssige aktiviteter kan sidestilles og sammenlignes med et konventionelt selskabs erhvervmæssige aktiviteter, hvor der statueres fast driftssted i kildelandet som følge af den fysiske tilstedeværelse.

---

<sup>120</sup> OECD (2015), "Addressing the Tax Challenges of the Digital Economy, Action 1 - 2015 Final Report", p. 152 f

Det afgørende moment ved den manglende statuering af fast driftssted i kildelandet for høj-digitaliserede selskaber er ofte manglen på netop en fast, fysisk tilstedeværelse. Dette vil betyde, at høj-digitaliserede selskaber vil beskattes af den pågældende indtægt i domicillandet frem for kildelandet, hvorimod den konventionelle virksomhed med fast driftssted i kildelandet, vil beskattes dér. Hvis beskatningen i domicillandet er fordelagtig sammenholdt med beskatningen i kildelandet, opstår et incitament for selskaberne til at tilpasse deres forretningsmodel på baggrund af skattemæssige overvejelser, hvilket jo netop er i strid med princippet om neutralitet.

Ved indførelsen af særlovgivning rettet mod høj-digitaliserede virksomheder vil dette dog muligvis også kunne ses som et brud på neutralitetsprincippet, da der så ikke længere vil være en ensartet skattemæssig behandling i forhold til mere konventionelle virksomheder. Fremtidige skatteregler er således nødt til at kunne omfavne begge typer af virksomheder for fortsat at kunne være neutrale.

#### 4.2.2 Efficiens

Det andet princip vedrører efficiens, og princippet er defineret jævnfør nedenstående afsnit fra OECD's rapport fra 2015<sup>121</sup>:

*“Compliance costs for taxpayers and administrative costs for the tax authorities should be minimised as far as possible.”*

Ved princippet om efficiens forstås, at omkostninger til compliance skal minimeres i videst muligt omfang for såvel skatteyderen som skattemyndighederne. Princippet hænger i høj grad sammen med princippet om forudsigelighed og simplicitet. Princippet vurderes ikke at have væsentlig betydning ved vurderingen af beskatningsprincippernes egnethed i forhold til fast driftssted og den digitale økonomi som helhed. Det må antages, at der altid anlægges en efficiensbetragtning, når der udarbejdes skatteregler internationalt.

#### 4.2.3 Forudsigelighed og simplicitet

Det tredje princip vedrører forudsigelighed og simplicitet, og princippet er defineret jævnfør nedenstående afsnit fra OECD's rapport fra 2015<sup>122</sup>:

---

<sup>121</sup> OECD (2015), “Addressing the Tax Challenges of the Digital Economy, Action 1 - 2015 Final Report”, p. 152 f

<sup>122</sup> OECD (2015), “Addressing the Tax Challenges of the Digital Economy, Action 1 - 2015 Final Report”, p. 152 f

*“The tax rules should be clear and simple to understand so that taxpayers can anticipate the tax consequences in advance of a transaction, including knowing when, where and how the tax is to be accounted.”*

Ved princippet om forudsigelighed og simplicitet forstås, at skattereglerne skal udformes således, at de er klare og enkle at forstå for skatteyderen. Ønsket er, at der skal være sikkerhed for hvor, hvornår og hvordan en skat skal afregnes. Et simpelt skattesystem gør det lettere for enkeltpersoner og virksomheder at forstå deres forpligtelser og rettigheder. Virksomheder vil i højere grad træffe optimale beslutninger og reagere positivt på påtænkte politiske valg. Derudover vil omkostninger til compliance minimeres. Hvis der derimod er en høj grad af kompleksitet i et skattesystem, øges risikoen for aggressiv skatteplanlægning og -unddragelse.

Den nuværende definition af fast driftssted i modeloverenskomstens artikel 5 skaber ikke fuld forudsigelighed i relation til, hvorvidt der kan statueres fast driftssted i kildelandet for højdigitaliserede virksomheder. Dog er reglerne omkring statuering af fast driftssted relativt simple, og det bør være muligt for virksomheder, med henblik på blandt andet afgørelserne behandlet i kapitel 3, at forstå deres forpligtelser og rettigheder uden store complianceomkostninger. Derfor må princippet om forudsigelighed og simplicitet til dels være imødegået af de nuværende regler.

#### 4.2.4 Effektivitet og fairness

Det fjerde princip vedrører effektivitet og fairness, og princippet er defineret jævnfør nedenstående afsnit fra OECD's rapport fra 2015<sup>123</sup>:

*“Taxation should produce the right amount of tax at the right time. The potential for tax evasion and avoidance should be minimized while keeping counteracting measures proportionate to the risks involved.”*

Ved princippet effektivitet og fairness forstås, at reglerne skal sikre, at der betales den rigtige skat på det rigtige tidspunkt samtidig med, at der undgås dobbeltbeskatning og utilsigtet ikkebeskatning. Det rigtige tidspunkt er ikke nærmere beskrevet eller angivet, men det vurderes, at der er tale om, at der skal tages et likviditetsmæssigt hensyn således, at skatten ikke opkræves, inden indkomst er realiseret. Ydermere at beskatning ikke hverken tilsigtet eller utilsigtet udskydes til en senere periode.

---

<sup>123</sup> OECD (2015), “Addressing the Tax Challenges of the Digital Economy, Action 1 - 2015 Final Report”, p. 152 f

Ved fairness forstås, at skattereglerne skal udformes, så fordelingen af skattebasen mellem stater sker på en fair måde. Derudover ligger der i princippet et krav om, at alle selskaber skal betale en rimelig andel af den samlede skattebyrde.

I afhandlingens analyse i kapitel 3 fremgår det, at høj-digitaliserede virksomheder ofte ikke vil opnå fast driftssted i et kildeland på grund af den manglende fysiske tilstedeværelse. Dette kan resultere i, at høj-digitaliserede virksomheder placerer deres hovedsæde i et lavskattelands, og samtidig har mulighed for at handle med kunder og have erhvervsmæssig aktivitet i et højskattelands, uden at der sker en beskatning af den indkomst, der hidrører herfra. En høj-digitaliseret virksomhed kan dermed minimere den samlede skattebyrde. Virksomheder hvis erhvervsmæssige aktiviteter er mere konventionelle, har ikke samme muligheder. Dermed opstår en situation, hvor der sker en ulige behandling af selskaber som følge af valget af forretningsmodel. Det må alt andet lige konstateres, at høj-digitaliserede virksomheder opnår en konkurrencemæssig fordel.

På baggrund af ovenstående er det afhandlingens vurdering, at de nuværende regler omkring fast driftssted medvirker til, at der ikke sker en fair fordeling af skattebasen mellem såvel stater som selskaber. Princippet omkring effektivitet og fairness kan derfor ikke anses som værende imødegået af de nuværende regler.

I afhandlingens retspolitiske analyse, der følger i kapitel 5, tages der primært udgangspunkt i dette princip. Afhandlingens udgangspunkt i vurderingen af OECD's løsningsforslag og EU's direktivforslag vil være, hvorvidt der sker en fair fordeling af skattebasen imellem de involverede stater og virksomheder. Analysen foretages med henblik på, at skattereglerne fremadrettet skal sikre, at alle selskaber betaler en rimelig andel af den samlede skattebyrde, uanset om der er tale om høj-digitaliserede selskaber eller selskaber med mere konventionelle forretningsmodeller.

#### 4.2.5 Flexibilitet

Det femte princip vedrører fleksibilitet, og princippet er defineret jævnfør nedenstående afsnit fra OECD's rapport fra 2015<sup>124</sup>:

*“The systems for taxation should be flexible and dynamic to ensure that they keep pace with technological and commercial developments”.*

---

<sup>124</sup> OECD (2015), “Addressing the Tax Challenges of the Digital Economy, Action 1 - 2015 Final Report”, p. 152 f

Ved princippet om fleksibilitet forstås, at beskatningsreglerne bør være fleksible og dynamiske for at sikre, at reglerne holder trit med den teknologiske og kommercielle udvikling. Skattesystemet skal udformes dynamisk og fleksibelt nok til at imødekomme regeringernes nuværende behov for skatteindtægter samtidig med, at reglerne løbende kan tilpasses til skiftende behov. Dette indebærer, at indretningen af skattesystemets strukturelle egenskaber skal være holdebare i hyppigt ændrende politiske kontekster, men alligevel bibeholde fleksibilitet og dynamik nok til at tillade regeringer at reagere efter behov for at holde trit med den teknologiske og kommercielle udvikling under hensyntagen til tendenser i samfundet og fremtiden.

Afhandlingens analyse i kapitel 3 viser, at de nuværende regler for statuering af fast driftssted ikke til fulde holder trit med den teknologiske udvikling, herunder høj-digitaliserede virksomheder. Den nuværende definition af fast driftssted i modeloverenskomstens artikel 5 rummer ikke tilstrækkelig fleksibilitet til at anvende begrebet på høj-digitaliserede virksomheder. Det kan derfor diskuteres, hvorvidt de nuværende regler omkring fast driftssted lever op til princippet om fleksibilitet. Dog bør det nævnes, at den teknologiske og kommercielle udvikling ofte vil være svær at forudsige, og skatteregler vil sommetider udvikles og tilpasses på bagkant. I øjeblikket arbejdes der på at tilpasse skattesystemet, så der bedre tages højde for den digitale økonomi, og netop dette arbejde, som blandt andet OECD og Den Europæiske Union er i gang med, undersøger afhandlingen nærmere i kapitel 5. Princippet om fleksibilitet må derfor anses som værende imødekommet.

### 4.3 Delkonklusion

I indeværende kapitel er Ottawa-principperne undersøgt i forhold til fast driftsstedsbegrebet og den digitale økonomi. Principperne omfatter neutralitet, efficiens, forudsigelighed og simplicitet, effektivitet og fairness og fleksibilitet. Det er blevet fastlagt, at principperne fungerer som en begrebsramme samt generelle beskatningsprincipper, der skal vejlede regeringer ved udarbejdelsen af nye beskatningsregler inden for såvel den konventionelle økonomi som den digitale økonomi.

Det er undersøgt, hvilke udfordringer der er ved fast driftssted og beskatning af den digitale økonomi i relation til Ottawa-principperne. Undersøgelsen viser, at neutralitetsprincippet kan komme under udfordring fremadrettet, hvis der indføres særlovgivning rettet mod høj-digitaliserede virksomheder, så der opstår en forskellig skattemæssig behandling mellem konventionelle virksomheder og høj-digitaliserede virksomheder.

Derudover viser undersøgelsen, at den nuværende definition af fast driftssted i OECD's modeloverenskomsts artikel 5, og de dertilhørende regler for statuering af fast driftssted, udfordres i relation til princippet om effektivitet og fairness. Dette skyldes i særdeleshed problematikken omkring den manglende statuering af fast driftssted i kildelandet for højdigitaliserede virksomheder, der som følge heraf ikke beskattes af den indtægt, som hidrører fra kildelandet, i det pågældende land. Dette resulterer i, at der ikke sker en fair fordeling af skattebasen mellem domicillandet og kildelandet.

# Kapitel 5 – Analyse og vurdering af løsningsforslag

## 5.1 Indledning

I dette kapitel vil afhandlingen gå i dybden med løsningsforslagene fra OECD og EU-Kommissionen. Formålet med kapitlet er at analysere løsningsforslagene og vurdere, hvordan retstilstanden bør udformes fremadrettet, herunder hvorvidt princippet om fast driftssted fortsat er relevant og anvendeligt i beskatningen af høj-digitaliserede selskaber. Der foretages yderligere en vurdering af, hvorvidt løsningsforslagene overholder relaterer sig til Ottawa-principperne, som er gennemgået i afhandlingens kapitel 4, herunder særligt princippet om effektivitet og fairness og neutralitet.

I kapitlet vil afhandlingen undersøge, hvordan forslagene i OECD- og EU-regi vil påvirke beskatningen af høj-digitaliserede virksomheder. I forlængelse af dette vil det blive undersøgt, hvordan enkelte lande unilateralt anvender princippet om fast driftssted på en digital tilstedeværelse.

Afhandlingens analyse af den nuværende retstilstand har vist, at der for høj-digitaliserede virksomheder oftest ikke kan statueres et fast driftssted i kildelandet. Dette betyder, at der eksisterer en skævvridning i skatteforholdet mellem domicillandet og kildelandet, når der er tale om høj-digitaliserede forretningsmodeller, hvor domicillandet bliver favoriseret. Dette er i strid med kildelandsprincippet, samt de generelle beskatningsprincipper, der skal sikre, at den værdi som skabes i et kildeland, også beskattes i det pågældende kildeland.

Princippet om fast driftssted som forudsætning for beskatning af forretningsmæssige aktiviteter i kildelandet formår på nuværende tidspunkt ikke at omfatte høj-digitaliserede virksomheder. Derfor arbejdes der internationalt på at finde løsninger, der kan imødegå denne problemstilling. Disse løsningsforslag analyseres og vurderes i det følgende. Først vil afhandlingen se nærmere på løsningsforslagene fra OECD's BEPS-projekt.

## 5.2 Løsningsforslag fra OECD's BEPS-projekt

I forbindelse med OECD's Interim Report fra 2018 er der videreført en række konkrete betragtninger fra BEPS Action 1, der ikke er blevet implementeret i OECD's nyeste modeloverenskomst fra 2017. De anbefalinger, som allerede er implementeret i modeloverenskomsten fra 2017, vil ikke blive behandlet i dette kapitel, da de allerede indgår som en integreret del af modeloverenskomsten. I de kommende afsnit vil afhandlingen fokusere på de



konkrete tiltag, der ikke blev implementeret ved opdateringen af modeloverenskomsten, men som oprindeligt blev fremsat i forbindelse med BEPS Action 1. Forslagene omfatter følgende<sup>125</sup>:

1. En vurdering baseret på væsentlig økonomisk tilstedeværelse<sup>126</sup>
2. Indførelse af en kildeskat på digitale transaktioner<sup>127</sup>
3. Indførelse af en udligningsafgift<sup>128</sup>

I de følgende delafsnit vil afhandlingen gå i dybden med hvert enkelt løsningsforslag. Der følger en nærmere præsentation af forslagene og en analyse og vurdering af, hvorvidt løsningsforslagene er egnede til at imødegå de identificerede skattemæssige problemstillinger.

### 5.2.1 Forslag 1

Det første forslag lyder: *“A new nexus based on the concept of significant economic presence”*<sup>129</sup>. Med dette forslag introduceres en ny form for tilknytning, der ikke tager udgangspunkt i virksomhedens fysiske tilstedeværelse. Der skal i stedet for foretages en vurdering af virksomhedens økonomiske tilstedeværelse i det pågældende kildeland, og om hvorvidt tilstedeværelsen anses for at være væsentlig. OECD ønsker med dette forslag at skabe en skattemæssig forbindelse mellem virksomheder uden en fysisk tilstedeværelse og kildelandet.

I forbindelse med vurderingen af den økonomiske tilstedeværelse, er der foreslået en række forskellige faktorer, der kan indgå i en samlet vurdering af, om virksomheden har et målrettet og vedvarende samspil med økonomien i det pågældende land, via teknologi og/eller andre automatiserede redskaber<sup>130</sup>. Følgende faktorer skal indgå i vurderingen: virksomhedens indtægter, virksomhedens digitale tilstedeværelse og forbrugeraktiviteten i det pågældende kildeland.

---

<sup>125</sup> Alle forslagene er oprindeligt skrevet på engelsk i BEPS Action 1. Til brug for afhandlingen har vi lavet vores egen oversættelse af forslagene

<sup>126</sup> OECD (2015), “Addressing the Tax Challenges of the Digital Economy, Action 1 - 2015 Final Report”, p. 107

<sup>127</sup> OECD (2015), “Addressing the Tax Challenges of the Digital Economy, Action 1 - 2015 Final Report”, p. 113

<sup>128</sup> OECD (2015), “Addressing the Tax Challenges of the Digital Economy, Action 1 - 2015 Final Report”, p. 115

<sup>129</sup> OECD (2015), “Addressing the Tax Challenges of the Digital Economy, Action 1 - 2015 Final Report”, p. 107

<sup>130</sup> OECD (2015), “Addressing the Tax Challenges of the Digital Economy, Action 1 - 2015 Final Report”, p. 107

### 5.2.1.1 Virksomhedens indtægter

Den første faktor vedrører en virksomheds økonomiske tilstedeværelse i kildelandet. Som indikation på en virksomheds økonomiske tilstedeværelse er det en forudsætning, at virksomheden rent faktisk genererer indtægter i det kildeland, hvor det forsøges at gøre virksomheden skattepligtig. I forlængelse heraf skal det fastlægges, hvilke transaktioner, der bør medtages i vurderingen. Ifølge OECD's forslag bør alle typer af transaktioner, som foretages på baggrund af en aftale mellem den udenlandske virksomhed og forbrugerne, som opholder sig i kildelandet, inkluderes. På denne måde forsøges alle typer af betalinger behandlet på lige fod. Samtidig mindskes risikoen for, at virksomheden forsøger at omgå reglen, ved eksempelvis at tillade forbrugerne at anvende alternative former for betaling.

Derudover indgår der et forslag om at fastsætte en *de minimis* tærskel for niveauet af virksomhedens indtægter, før virksomheden kan siges at have en væsentlig økonomisk tilstedeværelse. Dette forhold relaterer sig til væsentlighedsbetragtningen, dog uden at der i forslaget gives en indikation af, hvordan beløb eller indeks konkret fastsættes og udformes. OECD anbefaler at inddrage størrelsen af kildelandets marked i fastsættelsen af tærsklen. Der gives ingen informationer i forslaget om, hvorledes markedet skal fastlægges. Dette synes problematisk ud fra flere punkter. Først og fremmest vil en markedsbaseret grænse potentielt opfordre til skatteplanlægning. Derudover vil landene have en interesse i at fastlægge et lille marked, som resulterer i en lav tærskel. Af disse årsager virker det umiddelbart problematisk at gennemføre en differentieret *de minimis* tærskel i praksis.

### 5.2.1.2 Virksomhedens digitale tilstedeværelse

Den anden faktor vedrører en virksomheds digitale tilstedeværelse i kildelandet. Ifølge OECD skal der foretages en vurdering af, hvorvidt virksomheden indtager en vedvarende digital interaktion med forbrugerne i kildelandet. I vurderingen skal der tages stilling til, om virksomheden har gjort sig synlig eller på andre måder tilkendegivet at ville henvende sig til forbrugerne i kildelandet.

Forslaget lægger op til en undersøgelse af, hvorvidt virksomheden har et lokalt domænenavn til sin hjemmeside, eller en digital platform tilpasset kildelandet. I den forbindelse er det relevant, om selskabet har adopteret en lokal underhjemmeside til sin hovedside, ved eksempelvis at selskabets hovedside anvender .com eller .org, og den lokale side anvender .dk til danske forbrugere. Sproget på selve hjemmesiden kan også være medvirkende til at indikere en lokal tilpasning af hjemmesiden. Derudover kan lokal tilpasning også ske ved at gøre det muligt for forbrugerne at betale med lokal valuta, eksempelvis DKK i Danmark, samt muliggøre anvendelsen

af lokale betalingsformer<sup>131</sup>. Disse momenter skal medvirke i en samlet vurdering af virksomhedens digitale tilstedeværelse i kildelandet.

### 5.2.1.3 Forbrugeraktiviteten i det pågældende kildeland

Den tredje faktor vedrører forbrugeraktiviteten i kildelandet. Ved vurderingen af forbrugeraktiviteten skal der indgå en kvantitativ opgørelse af den aktivitet, forbrugerne udøver på virksomhedens digitale platforme. I forslaget er der blandt andet lagt op til at inddrage en opgørelse af aktive månedlige forbrugere<sup>132</sup>. Opgørelsen kan anvendes til at fastlægge antallet af forbrugere samt størrelsen af markedet i det pågældende kildeland. I forslaget uddybes de tekniske forudsætninger for en sådan opgørelse af månedlig brugeraktivitet ikke. Det må formodes, at der stilles relativt store krav og tekniske løsninger for at sikre en troværdig dataindsamling. Derudover indgår der ikke en klar fastlæggelse af de faktorer, som skal være bestemmende for opgørelsen, hvis det skal være muligt at udarbejde et fornuftigt sammenligningsgrundlag for forskellige virksomheders forbrugeraktivitet.

### 5.2.1.4 Vurdering af forslag 1

Indførelse af en ny vurdering af virksomheders tilknytning i kildelandet, som ikke baseres på fysisk tilstedeværelse, kan være medvirkende til at imødegå problemstillingerne omkring statuering af fast driftssted i kildelandet for høj-digitaliserede virksomheder. Det er afhandlingens opfattelse, at problemstillingerne relateret til det nuværende regelsæt i forhold til fast driftsstedsbegrebet, langt hen ad vejen kan løses ved dette forslag. Under de nuværende regler er det jo netop den manglende fysiske tilstedeværelse, der er et af hovedproblemerne. Dette vil i mange tilfælde afværges, da forslaget lægger vægt på, hvor kunderelationen er frem for, om et forretningssteds tilstedeværelse er fast. Løsningsforslaget synes derfor umiddelbart at kunne skabe en mere fair fordeling af skattebasen, og på den måde leve op til princippet om effektivitet og fairness. Desuden vil en udvidelse af fast driftsstedsprincippet, der tager udgangspunkt i den økonomiske tilstedeværelse, leve op til neutralitetsprincippet, da det gælder såvel traditionelle virksomheder som høj-digitaliserede virksomheder.

I forslaget er der dog en række uklarheder i vurderingen af virksomheders økonomiske tilstedeværelse, og hvornår denne er væsentlig. Det er afhandlingens vurdering, at der er behov for yderligere klarlæggelse af momenterne, der skal indgå i vurderingen. I forslagets nuværende form er der ikke klarhed over, hvilke transaktioner der omfattes, samt hvordan disse

---

<sup>131</sup> Eksempelvis MobilePay i Danmark eller lignende

<sup>132</sup> *Monthly active users (MAU)*. Med dette begreb forstås det samlede antal gange registrerede brugere logger ind og besøger en virksomheds hjemmeside eller app

transaktioner identificeres. Derudover er der et behov for fastlæggelse af en konkret beløbs- eller procentmæssig *de minimis* tærskel. Ydermere skal det præciseres, hvordan virksomheders forbrugeraktivitet opgøres samt vurderes i sammenhæng med indtægterne, der genereres som følge af forbrugeraktiviteten.

### 5.2.2 Forslag 2

Det andet forslag lyder: “*A withholding tax on digital transactions*”<sup>133</sup>. I dette forslag lægger OECD op til at indføre en kildeskat på digitale transaktioner foretaget mellem virksomheden og forbrugerne i kildelandet. I forslaget indgår der to muligheder for anvendelse af kildeskatten; enten kan den pålægges som en selvstændig bruttobaseret kildeskat på visse betalinger til den ikke-hjemmehørende virksomhed eller alternativt kan kildeskatten fungere som en indsamlingsmekanisme og et håndhævelsesværktøj til støtte for anvendelsen af forslag 1.

Der er altså tale om en momslignende afgift på digitale transaktioner foretaget af forbrugeren i kildelandet. Forslaget forholder sig ikke til, hvordan indberetning og håndhævelse af kildeskatten skal ske. Dog nævnes det i forslaget, at forslaget rejser nogle tekniske problemer med hensyn til omfanget af de pågældende transaktioner og den efterfølgende opkrævning af skatten. Desuden nævnes det, at en selvstændig kildeskat kan være i strid med EU-lovgivningen, og at der opstår udfordringer vedrørende handelsforpligtelser.

#### 5.2.2.1 Vurdering af forslag 2

Indførelse af en kildeskat på digitale transaktioner vil umiddelbart medføre, at virksomheder beskattes i den stat, hvor deres indkomst reelt set realiseres. Med en kildeskat bliver det således sværere at flytte profit fra kildelandet til domicillandet og dermed minimere skattebyrden i kildelandet for den ikke-hjemmehørende virksomhed. Løsningsforslaget synes derfor umiddelbart i højere grad at skabe en mere fair fordeling af skattebasen mellem to kontraherende stater. På denne måde lever løsningsforslaget op til princippet om effektivitet og fairness.

Forslaget lægger dog op til at omfatte alle online transaktioner. Med dette må det antages, at kildeskatten ikke blot vil pålægges digitale tjenester – men også på indtægter fra salg af fysiske varer eller tjenester, som er købt online af forbrugerne. Fysiske varer og tjenester vil i dette tilfælde pålægges en kildeskat foruden den afgift, der allerede pålægges i forhold til momslovgivningen. Efter afhandlingens vurdering er det nødvendigt at foretage en afgrænsning i forslaget, der sikrer, at reglen kun omfatter betalinger foretaget online for digitale tjenester. På

---

<sup>133</sup> OECD (2015), “Addressing the Tax Challenges of the Digital Economy, Action 1 - 2015 Final Report”, p. 113

denne måde vil kildeskatten ramme høj-digitaliserede virksomheder, som netop er problematiseret i forbindelse med dette.

Derudover kan der opstå et problem, hvis kildeskatten baseres på virksomhedernes bruttoindtægter. Der kan her være en risiko for, at kildeskatten opgøres på baggrund af forskellige beløb, selvom der er tale om den samme indtægt for to forskellige virksomheder. Dette skyldes, at virksomhederne må antages at have forskellige marginalomkostninger.

For at sikre en mere ensartet og neutral fremgangsmåde bør det endvidere i forslaget konkretiseres, hvilke transaktioner der skal beskattes. Hvis der ikke foretages en konkretisering heraf, kan det betyde, at der opstår uenighed om, hvorvidt konkrete transaktioner skal beskattes i domicillandet eller i kildelandet.

### 5.2.3 Forslag 3

Det tredje forslag lyder: *“Introducing an “equalization levy”*<sup>134</sup>. I dette forslag lægger OECD op til at indføre en alternativ metode, en udligningsafgift, til indkrævning af skat fra digitale tjenester. Generelt ville en udligningsafgift være tænkt som en måde at beskatte en ikke-hjemmehørende virksomheds betydelige økonomiske tilstedeværelse i et land på. I forslaget præciseres det, at udligningsafgiften kun vil blive anvendt i tilfælde, hvor det fastslås, at en ikke-hjemmehørende virksomhed har en betydelig økonomisk tilstedeværelse i et kildeland. Dette for at skabe klarhed, sikkerhed og retfærdighed for alle interessenter og for at undgå en unødigt administrativ byrde for små og mellemstore virksomheder.

Forslaget lægger op til forskellige måder, hvorpå en udligningsafgift kan struktureres på, og hvilke transaktioner der skal omfattes af afgiften. Dette afhænger af det endelige politiske mål med udligningsafgiften. Hvis den politiske prioritet er beskatning af transaktioner mellem en ikke-hjemmehørende virksomhed og forbrugere i kildelandet, kan afgiften anvendes på alle transaktioner af denne type. Dette vil kræve, at den ikke-hjemmehørende virksomhed etablerer og opretholder et målrettet og vedvarende samspil med forbrugerne i kildelandet via en online tilstedeværelse og i situationer, hvor virksomheden har en betydelig økonomisk tilstedeværelse.

Et alternativ er at begrænse omfanget til transaktioner, som involverer indgåelse af kontrakter om salg eller udveksling af varer og tjenesteydelser mellem to eller flere parter, som gennemføres via en digital platform. Selvom dette alternativ vil skabe incitament for virksomheder til at vælge

---

<sup>134</sup> OECD (2015), “Addressing the Tax Challenges of the Digital Economy, Action 1 - 2015 Final Report”, p. 115

ikke-digitale midler til gennemførelse af transaktioner, vil alternativet have fokus på de specifikke typer af transaktioner, som er problematiseret i forbindelse med digitalisering.

Hvis den politiske prioritet er at beskatte den værdi, som anses for at være et direkte resultat af bidraget fra forbrugere, kan der opkræves en afgift på data og andre bidrag indsamlet fra forbrugere i landet.

### 5.2.3.1 Vurdering af forslag 3

Indførelse af en udligningsafgift vil sikre, at der kan ske en indkrævning i det land, hvor betalingen rent faktisk sker. Dette synes umiddelbart i overensstemmelse med princippet om effektivitet og fairness, da der, ligesom ved forslag 2, vil ske en mere fair fordeling af skattebasen mellem domicillandet og kildelandet.

I situationer hvor betalingen ikke kommer direkte fra forbrugeren, men derimod fra tredjemand som modydelse for digital reklameplads, forbrugerdata eller lignende, vil afgiften skulle pålægges i det land, hvor tredjemand er skattemæssigt hjemmehørende, og altså betaler ydelsen fra.

Indførelse af en udligningsafgift, der kun gælder for ikke-hjemmehørende virksomheder, vil formentlig være problematisk i henhold til handelsaftaler og EU-lovgivning. For at imødegå disse problemer vil det være nødvendigt at undersøge yderligere mulige løsninger, der kan sikre ensartet og neutral behandling af såvel hjemmehørende som ikke-hjemmehørende virksomheder.

Derudover vil indførelse af en udligningsafgift medføre en risiko for, at den samme indkomst underlægges både selskabsskat og selve afgiften. Denne situation kan opstå, hvis en udenlandsk virksomhed er underlagt kildeskat i kildelandet og selskabsskat i hjemlandet eller i den situation, hvor en virksomhed er omfattet af både selskabsskat og afgiften i kildelandet. For at imødegå disse situationer er det nødvendigt, at løsningsforslaget bygges op således, at afgiften kun gælder for situationer, hvor indkomsten ellers ikke ville beskattes eller kun underlagt en meget lav og urimelig skatteprocent.

### 5.2.4 Opsummering

Det synes ikke nærliggende, at OECD's medlemslande inden for den nærmeste fremtid når frem til en fælles beslutning og fælles konsensus omkring de tre ovenstående løsningsforslag. Ingen af de tre forslag fra BEPS Action 1 synes til fulde at løse problemstillingen omkring statuering af fast driftssted for høj-digitaliserede virksomheder – hverken enkeltvis eller i kombination med hinanden. Det er formentlig også derfor, at forslagene ikke blev implementeret i forbindelse med opdateringen af modeloverenskomsten i 2017.

I OECD's *Interim Report* fra 2018 er der ikke foreslået nye konkrete løsningsforslag eller forslag til modificering af fast driftsstedsprincippet. Derimod udskydes de nærmere anbefalinger til 2020. I rapporten understreger OECD, at der bør sigtes mod kun at indføre konsensusbaserede løsninger. Det frarådes, at enkelte lande indfører unilaterale regler, der specifikt retter sig mod digitale virksomheder.

Der er dog allerede sager i lande som Indien og Spanien, hvor fast driftsstedsprincippet modificeres eller anvendes aggressivt til at sikre beskatning i kildelandet<sup>135</sup>. Som følge heraf er der et stort internationalt pres for at finde løsninger. EU-Kommissionen har derfor fremsat projektet ”*Fair Taxation for the Digital Economy*”, som indeholder to direktiver. Disse behandles i nedenstående afsnit.

### 5.3 EU-Kommissionens to direktivforslag

OECD's vurdering af, at det ikke er hensigtsmæssigt at adressere de skattemæssige udfordringer ved hjælp af unilaterale løsninger, er EU også enige i. Dog er der tale om komplekse udfordringer, hvor det at finde en international løsningsmodel, der også skaber konsensus, kan være en vanskelig og langstrakt proces.

En række medlemslande er begyndt at se på nationale foranstaltninger, der er specifikt rettet mod beskatning af virksomheder inden for den digitale økonomi. Ydermere viser for eksempel administrativ praksis i Spanien, at der også tages en aggressiv fortolkning af det nuværende princip om fast driftssted i brug<sup>136</sup>.

Ved medlemslandenes mere unilaterale tilgange til disse udfordringer skabes der en risiko for konkurrencemæssig ubalance samt fragmentering af det indre marked i EU<sup>137</sup>. Inden for EU ses der således også fra medlemslandene et voksende politisk pres på at få identificeret og implementeret multilaterale løsninger på det internationale skatteområde. Hertil bevidner, at 16 ud af 21 nationale skattemyndigheder i 82% af deres 462 afgivne høringssvar har anført, at ”*something should be done about the current international tax rules in what concerns the digital economy*”<sup>138</sup>. Yderligere viser det sig også, at 13 ud af 21 nationale skattemyndigheder har givet udtryk for, at de ikke føler, at det internationale skattesystem på nuværende tidspunkt sikrer fair

---

<sup>135</sup> Dette behandles yderligere i afsnit 5.4

<sup>136</sup> Se mere herom i afhandlingens afsnit 5.4.1

<sup>137</sup> EU (2018), ”Proposal for a Council Directive on the Common System of a Digital Services Tax on the Revenues Resulting from the Provision of Certain Digital Services, COM (2018) 148 Final” (herefter ”EU COM (2018) 148 Final”) p. 3

<sup>138</sup> EU (2018), ”Commission Staff Working Document Impact Assessment, SWD (2018) 81 Final” (herefter ”EU SWD (2018) 81 Final”), p. 6

konkurrence mellem digitaliserede samt høj-digitaliserede virksomheder og de mere traditionelle virksomhedstyper<sup>139</sup>. Dette er begrundet med, at EU har foretaget beregninger af det effektive skattetryk for digitaliserede forretningsmodeller og traditionelle forretningsmodeller, som viser, at skattetrykket ligger på 9,5% for digitaliserede forretningsmodeller og på 23,2% for traditionelle forretningsmodeller<sup>140</sup>.

Denne stigende utilfredshed samt pres fra de mange medlemslande resulterede således i, at EU-kommissionen den 21. marts 2018 fremsatte deres projekt *"Fair Taxation for the Digital Economy"*<sup>141</sup>, der blandt andet indeholder to nye direktivforslag. Ved disse direktivforslag er der tale om henholdsvis et langsigtet forslag og et midlertidigt forslag.

Det langsigtede og første direktiv<sup>142</sup> (herefter omtalt *"Direktivforslag 1"*) fremlægger forslag om at ændre ved fast driftsstedprincippet i relation til selskaber, der benytter sig af digitaliserede forretningsmodeller. Hermed ønsker man at gøre det muligt, at der ved en *signifikant digital tilstedeværelse* kan statueres et fast driftssted i det potentielle kildeland.

EU-kommissionen erkender dog også den stigende utålmodighed fra medlemslandene omkring en afklaring på beskatning af disse høj-digitaliserede virksomheder. Derfor er ligeledes foreslået et mere midlertidigt direktiv, som det er muligt for medlemslandene at indføre nu og her. Dette midlertidige og andet direktiv<sup>143</sup> (herefter omtalt *"Direktivforslag 2"*) fremlægger således en ordning, der gør det muligt at opkræve en såkaldt *digital omsætningsskat*<sup>144</sup>. Tanken med dette foreslåede midlertidige direktiv er så vidt muligt at mindske incitamentet for medlemslandene i at implementere ukoordinerede og unilaterale løsninger, før EU's endelige, multilaterale forslag kan vedtages og blive implementeret.

I de nedenstående afsnit vil der blive foretaget en analyse af de to direktivforslag samt blive diskuteret og vurderet, hvorvidt disse er hensigtsmæssige og anvendelige i fremtiden.

### 5.3.1 Direktivforslag 1 – Signifikant digital tilstedeværelse

Ved Direktivforslag 1 bliver det muligt for en virksomhed at opfylde kravene til statuering af et fast driftssted i et kildeland, hvis denne virksomhed har en signifikant digital tilstedeværelse i det

---

<sup>139</sup> EU SWD (2018) 81 Final, p. 19

<sup>140</sup> EU SWD (2018) 81 Final, p. 18

<sup>141</sup> EU (2018), "Fair Taxation of the Digital Economy"

[https://ec.europa.eu/taxation\\_customs/business/company-tax/fair-taxation-digital-economy\\_en](https://ec.europa.eu/taxation_customs/business/company-tax/fair-taxation-digital-economy_en)

<sup>142</sup> EU (2018), "Proposal For a Council Directive Laying Down Rules Relating to the Corporate Taxation of a Significant Digital Presence, COM (2018) 147 Final" (herefter "EU COM (2018) 147 Final")

<sup>143</sup> EU COM (2018) 148 Final

<sup>144</sup> EU COM (2018) 148 Final, p. 3



pågældende kildeland. Det er ikke meningen, at Direktivforslag 1 går ind og erstatter den gældende definition af fast driftsstedsprincippet i OECD's modeloverenskomsts artikel 5, men derimod skal det nærmere anses som en udvidelse af princippet. Formålet er således en frigørelse fra kriteriet om, at virksomheden skal have en fysisk tilstedeværelse i kildelandet, og at der derfor kan statuere et fast driftssted uden dette.

Som det kan ses igennem afhandlingens afsnit 3.5, har det netop også været dette kriterie, der har voldt de største problemer for statueringen af et fast driftssted for de høj-digitaliserede virksomheder. Forslaget vil her regulere på det forhold, der er mellem virksomhedens domicil land og det kildeland, hvor virksomheden vil få konstateret en signifikant tilstedeværelse, således at kildelandet i højere grad vil få tildelt beskatningskompetencen af en given indtægt.

Der er i Direktivforslag 1 tiltænkt to situationer, hvor indførelsen heraf vil have effekt. Først er der tale om, når virksomheden udelukkende opererer inden for EU, og Direktivforslag 1 vil her være en overbygning til de allerede indgåede dobbeltbeskatningsoverenskomster mellem medlemslandene. Dermed er den gældende uden en modificering af disse<sup>145</sup>. Yderligere vil direktivet være gældende, hvor en virksomhed uden for EU-medlemslandene opererer i et medlemsland, hvor der er indgået nogen dobbeltbeskatningsoverenskomst mellem de pågældende lande<sup>146</sup>.

En virksomhed ville i kildelandet have en signifikant digital tilstedeværelse, hvis denne udøvede virksomhed via digitale services gennem en digital platform<sup>147</sup>. En digital service er defineret som *"... en service, der leveres over internettet eller et elektronisk netværk/plattform, og hvis natur gør det muligt at distribuere automatisk og med minimal menneskelig involvering"*<sup>148</sup>. Denne definition vil altså for eksempel dække tjenester som Netflix og Spotify, hvor brugerne får adgang til digitalt indhold. Ligeledes sociale medier som Facebook, Twitter og Instagram, hvor brugerne får adgang til de sociale netværk og "betaler" ved at deltage i og bidrage til virksomhedernes dataindsamling og brugertilpassede marketing. Yderligere vil digitale platforme med markedspladser som Airbnb og lignende også falde under denne definition.

Definitionen rammer således primært de høj-digitaliserede virksomheder, da virksomheder der for eksempel sælger fysiske varer gennem en digital platform ikke er dækket heraf. Denne form for forretningsmodel vil kun være omfattet, hvis virksomheden driver en online markedsplatform,

---

<sup>145</sup> EU COM (2018) 147 Final, p. 7

<sup>146</sup> EU COM (2018) 147 Final, p. 7

<sup>147</sup> EU COM (2018) 147 Final, p. 7

<sup>148</sup> Egen oversættelse af definitionen jf. EU COM (2018) 147 Final, p. 7

hvor andre virksomheder og kunder kan sælge deres produkter igennem, eller hvis der som tidligere udelukkende sælges digitale produkter<sup>149</sup>.

Ud over definitionen, er der også opstillet tre kriterier, hvor minimum ét af disse skal være opfyldt for en virksomhed i et givent indkomstår. Disse kriterier er følgende<sup>150</sup>:

- Omsætningen ved levering af digitale services til brugere i ét medlemsland overstiger EUR 7.000.000
- Antallet af brugere i ét medlemsland overstiger 100.000 i én skatteperiode
- Antallet af kontrakter med andre virksomheder for digitale services overstiger 3.000

Kriterierne er indført for at ekskludere mindre virksomheder fra dette nye forslag. Dette er gjort i relation til proportionalitetsprincippet i EU-retten, og kriterierne er derfor gjort så store grundet hensyn til overholdelse heraf. Hermed bliver mindre virksomheder ikke uproportionalt påvirket ved, at deres omsætning for en digital tilstedeværelse i kildelandet ikke vil kunne dække over de omkostninger, som der vil opstå i forbindelse med indkomstallokeringen<sup>151</sup>.

Kriterierne giver en relativt bred formulering og gør hermed også, at et større antal virksomheder med digitale forretningsmodeller potentielt set vil kunne være berørt heraf. Her vil for eksempel selskaber, der ikke skaber en direkte omsætning på baggrund af digitale services kunne være omfattet af direktivforslaget grundet et stort antal brugere på den givne platform. Forsøget fra EU har dog været at formulere en række objektive kriterier for, hvornår en høj-digitaliseret virksomhed må antages at have en stor nok deltagelse og indflydelse i et andet medlemslands generelle økonomiske aktiviteter<sup>152</sup>.

Afhandlingens primære fokus ligger på statueringen af et fast driftssted, og indholdet i Direktivforslag 1 vedrørende indkomstallokeringen er derfor ikke behandlet yderligere jævnfør afhandlingens afgrænsning i afsnit 1.5.

### 5.3.1.1 Vurdering af Direktivforslag 1

Med Direktivforslag 1 vil det være muligt for et potentielt kildeland at statuere et fast driftssted på baggrund af en virksomheds signifikante digitale tilstedeværelse i landet. EU forsøger at gøre

---

<sup>149</sup> EU COM (2018) 147 Final, p. 15

<sup>150</sup> Oversat fra: EU COM (2018) 147 Final, p. 8

<sup>151</sup> EU COM (2018) 147 Final, p. 8

<sup>152</sup> EU COM (2018) 147 Final, p. 7

op med det eksisterende krav om en reel fysisk tilstedeværelse for at imødekomme problemstillingerne relateret til høj-digitaliserede virksomheder.

Indførelsen af et ”digitalt fast driftssted” virker overordnet som et positivt fremskridt i måden at få det skatteretlige princip om et fysisk fast driftssted, som grundlaget for skatteopkrævning, fremtidssikret. Direktivforslaget synes også primært at være målrettet de høj-digitaliserede virksomheder, der ved deres generelle mangel på fysisk tilstedeværelse hidtil har kunne undgå statuering af et fast driftssted og herved beskatning i kildelandet, hvor forretningen drives jævnfør afhandlingens analyse i afsnit 3.5.

Yderligere forekommer en klar gennemsigtighed i Direktivforslag 1, da den indeholder en klar definition af begrebet *digitale services* og samtidigt opstiller en række objektive kriterier for, hvilke virksomheder, der vil være omfattet af denne signifikante digitale tilstedeværelse. Disse står også i stor kontrast til for eksempel ændringerne i undtagelsesbestemmelsen i OECD’s modeloverenskomst ved Action 7, som gennemgås i afsnit 3.6.1, hvor der er tale om mere subjektive og vanskelige vurderinger i relation til, hvad aktiviteter af forberedende og hjælpende karakter udgør. Det øger retssikkerheden for både virksomhederne og skattemyndighederne, at forslagets klart definerede anvendelsesområde muliggør en harmoniseret implementering og anvendelse.

Afhandlingen er således af den opfattelse, at Direktivforslag 1 tilvejebringer en positiv ændring til fast driftsstedsprincippet, der muliggør statuering af fast driftssted i kildelandet for høj-digitaliserede virksomheder. Ved en ændring af fast driftsstedsbegrebet, der også kan rumme høj-digitaliserede virksomheder, kan den skattemæssige behandling ligeledes fortsat leve op til neutralitetsprincippet. Dog er det samtidigt afhandlingens opfattelse, at det mere usikre aspekt ved forslaget ligger i indkomstallokeringen, da værdiskabelsen ved anvendelse af data samt brugerdeltagelse fortsat er et vanskeligt diskussionsemne<sup>153</sup>. Dette vil indeværende afhandling dog, som bekendt, ikke problematisere yderligere jævnfør afhandlingens afgrænsning.

### 5.3.2 Direktivforslag 2 – Digital omsætningskat

Ved Direktivforslag 2 er der foreslået en midlertidig digital omsætningskat. Med dette menes der beskatning af omsætningen, der genereres ved levering af række digitale services karakteriseret ved brugerdeltagelse, som er følgende<sup>154</sup>:

---

<sup>153</sup> EU COM (2018) 147 Final, p. 8 f

<sup>154</sup> Oversat fra: EU COM (2018) 148 Final, p. 24

- Placering af brugermålrettede reklamer på en digital platform
- Digitale platforme, der gør det muligt for brugere at finde og interagere med andre brugere, samt eventuelt også at facilitere udveksling af varer og services brugerne imellem
- Transmissionen af indsamlet brugerdata samt brugergeneret indhold på digitale platforme

Denne digitale omsætningsskat vil kunne blive opkrævet i de enkelte medlemslande med 3% af den omsætning, der kan afledes af denne type af digitale services<sup>155</sup>. En virksomhed vil dog kun være omfattet af denne omsætningsskat, hvis begge af følgende kriterier er opfyldt<sup>156</sup>:

- Den totale globale omsætning for virksomheden i indkomståret overstiger EUR 750.000.000
- Den totale skattepligtige omsætning inden for EU i indkomståret overstiger EUR 50.000.000

Hermed sikres det først og fremmest at kun store internationale virksomheder bliver omfattet af den digitale omsætningsskat. Man forsøger altså at beskatte den værdiskabelse, som disse store globale aktører har, ved den afledte omsætning fra netværkseffekter og herigennem brugerdeltagelse og anvendelse af data. Yderligere går det andet kriterie ind og sikrer, at de omfattede virksomheder også har et ”*signifikant fodaftryk på Unions niveau*”<sup>157</sup>.

Direktivforslag 2 virker således til at være rettet mod primært høj-digitaliserede virksomheder. Forslaget udpeger sågar mere specifikke forretningsmodeller inden for høj-digitaliserede forretningsmodeller som for eksempel annonceringsmodellerne ved sociale medier som Facebook, Twitter og Instagram. Ligeledes vil markedsplatforme som Airbnb og Uber også være berørt heraf, da de faciliterer kontakten mellem brugeres udveksling af varer og services. Det vil være det enkelte medlemsland, der får beskatningsretten til den del af virksomhedens omsætning, der vedrører deres jurisdiktion. Det er derfor en forudsætning, at virksomheden også har data på, hvor og hvor ofte de enkelte brugere anvender den givne platform. Ved annonceringsplatforme for eksempel, hvem og hvor mange gange en reklame er set af en dansk bruger. Det samme for en markedsplatform, hvor begge brugeres placering kan være afgørende for beskatningsstedet. Dette

---

<sup>155</sup> EU COM (2018) 148 Final, p. 12

<sup>156</sup> Oversat fra: EU COM (2018) 148 Final, p. 25

<sup>157</sup> Oversat fra: EU COM (2018) 148 Final, p. 10

kunne eksempelvis muliggøres ved sporing af brugernes IP-adresser<sup>158</sup>, som afhandlingen også tidligere har været inde på i afsnit 3.5.1.2.

Høj-digitaliserede virksomheder, der leverer reelle digitale produkter til brugerne, vil således ikke være dækket af denne digitale omsætningsskat. Her tænkes der på eksempelvis diverse streamingtjenester, der giver brugerne adgang til digitalt indhold som film, serier, musik, spil med videre. Brugere er her ikke vurderet til at bidrage til virksomhedens værdiskabelse, hvorfor disse ikke er omfattet af direktivforslaget.

### 5.3.2.1 Vurdering af Direktivforslag 2

EU-Kommissionen forventer, at denne digitale omsætningsskat vil påvirke omkring 120-150 virksomheder, hvor cirka halvdelen af disse er amerikanske og en tredjedel er europæiske<sup>159</sup>. Opfattelsen er således også, at dette forslag er meget målrettet høj-digitaliserede virksomheder, og herunder endda også mere specifikke virksomheder. Ved en så selektiv begrænsning til en mere specifik række virksomheder rejser det også spørgsmål om, hvorvidt der i relation til neutralitetsprincippet i Ottawa-principperne, gennemgået i afsnit 4.2.1, er tale om en neutral og lige behandling. Yderligere hvorvidt der kunne være en krænkelse vedrørende ikke-forskelsbehandling i EU's charter om grundlæggende rettigheder<sup>160</sup>.

Med dansk deltagelse i EU-topmødet fra den 22.-23. marts 2018 viser det sig, at EU's stats- og regeringschefer er enstemmigt enige om, at der skal søges løsninger til målet om, at "*tech-giganterne*" skal betale deres fair andel i skat. Samtidigt er der dog bestemt ikke enighed om, hvordan dette mål skal opnås, og således forventer regeringen, at det vil være vanskeligt at nå til enighed om det fremlagte direktivforslag<sup>161</sup>.

Indførelsen af Direktivforslag 2 synes som udgangspunkt ikke at være en forhindring for de enkelte medlemslande i at indføre eventuelle unilaterale tiltag i relation til beskatning af den digitale økonomi. Yderligere strider indholdet i Direktivforslag 2 også imod de grundlæggende internationale principper omkring selskabsbeskatning, da man her ønsker at gå ind og beskatte

---

<sup>158</sup> EU COM (2018) 148 Final, p. 21

<sup>159</sup> Khan & Toplensky (2018), "The EU's 'digital tax': how US tech groups would be hit", Financial Times <https://www.ft.com/content/1cbff630-2d09-11e8-9b4b-bc4b9f08f381>

<sup>160</sup> Den Europæiske Unions Charter om Grundlæggende Rettigheder (2012/C 326/02), afsnit III, artikel 21

<sup>161</sup> Skatteudvalget og Europaudvalget, EU-konsulentent (2018), " Beskatning af den digitale økonomi", Folketinget

<https://www.eu.dk/samling/20171/almudel/EUU/eu-note/25/1884741.pdf>

omsætning frem for overskud. Grundet disse forhold samt den store splittelse mellem EU's medlemslande virker det ikke plausibelt, at forslaget vil blive vedtaget i dets nuværende form.

### 5.3.3 Opsummering

Det store internationale pres for løsninger til beskatning af den digitale økonomi ses specielt fra medlemslandene i EU, der har ytret store bekymringer og meget utilfredshed til EU-Kommissionen. Som følge heraf fremsatte EU-Kommissionen i marts 2018 to nye direktivforslag rettet mod beskatning af den digitale økonomi.

Direktivforslag 1 er EU-Kommissionens bud på en langsigtet løsning til beskatning af store internationale, høj-digitaliserede virksomheder, der opererer inden for EU-medlemslandene. Med direktivforslaget ønsker man at udvide kildelandets muligheder for at statuere fast driftssted på baggrund af en vurdering af udenlandske virksomheders digitale tilstedeværelse. Direktivforslaget vil påvirke store multinationale virksomheder, der primært opererer med digitale produkter og services. Løsningen omkring statuering af en signifikant digital tilstedeværelse er derfor et stort skridt i den rigtige retning, og vil umiddelbart også kunne leve op til neutralitetsprincippet.

Den næste udfordring ligger i indkomstallokeringen, og hvordan data og brugerdeltagelse bidrager til værdiskabelsen for virksomhederne i de enkelte lande. Alt tyder dog på, at der inden for EU er enighed om, at værdiskabelsen fra disse elementer er det, man vil fokusere på i fremtiden i relation til indkomstallokeringen.

Yderligere er fremsat Direktivforslag 2, som er en midlertidig løsning. Denne ønskes indført for at adressere medlemslandenes bekymringer nu og her, så der ikke opstår større unilaterale tiltag i de enkelte lande før mere fælles løsninger kan blive implementeret. Der er tale om en digital omsætningsskat, der er rettet specifikt mod høj-digitaliserede virksomheder. Forslaget her virker desværre dog ikke umiddelbart til at fraholde medlemslandene i at indføre unilaterale løsninger, og samtidigt virker der ikke til at være konsensus omkring forslaget fra medlemslandene, hvorfor det kan blive svært at få det godkendt i dets nuværende form.

Overordnet er reaktionen fra EU ved fremsættelse af disse to direktivforslag et skridt i den rigtige retning og viser samtidigt, at der bliver lyttet til medlemslandene, og at man søger løsninger. Det er muligt, at forslagene kan træde i kraft fra den 1. januar 2020. Forslagene udfordres dog af, at det digitale landskab er i konstant forandring. Derfor vil forslagene, hvis de skulle gå hen og blive godkendt, muligvis allerede være forældede eller skævedne på ikrafttrædelsestidspunktet, og der kan opstå behov for yderligere tilpasning af forslagene til de på tidspunktet gældende forhold.

## 5.4 Anvendelse af fast driftsstedsprincippet unilateralt

På trods af at både EU og OECD fraråder enkelte lande at implementere midlertidige løsninger, er der allerede en række lande<sup>162</sup>, som har fravalgt at anvende en traditionel tilgang til fast driftsstedsprincippet. Der er således tilfælde, hvor vurderingen af fast driftssted ikke baseres på en fysisk tilstedeværelse i kildelandet, men på baggrund af en digital tilstedeværelse. Landene er nemlig af den opfattelse, at høj-digitaliserede virksomheder bør beskattes i kildelandet på baggrund af deres væsentlige deltagelse i økonomien i kildelandet via digitale teknologier.

Ved at implementere unilaterale og midlertidige løsninger opstår der dog en række problemer. Individuelle beskatningsregler rettet mod den digitale økonomi kan på globalt plan have negative konsekvenser for investeringer, compliance, innovation og vækst<sup>163</sup>. Derudover kan det have negative konsekvenser for det indre marked i EU og markedets konkurrencedygtighed. Endvidere vil det overordnet set være ødelæggende for arbejdet med at opnå én fælles international konsensusbaseret løsning.

Når der indføres forskellige regler og satser for selskabsskat i forskellige lande, øges virksomhedernes incitament til at fokusere på en mere aggressiv skatteplanlægning ved enten at undgå at betale skat eller decideret foretage skatteunddragelse. På trods af dette indføres der unilaterale løsninger i en række lande. Dette skyldes, at man er af den opfattelse, at der med de nuværende regler ikke sker en fair fordeling af skattebasen. Landene kan og vil ikke vente på, at der indføres en fælles langsigtet løsning på problemet<sup>164</sup>.

I de følgende to delafsnit finder afhandlingen det derfor interessant at undersøge, om der kan statueres fast driftssted ud fra et selskabs digitale tilstedeværelse. Dette vil blive undersøgt med udgangspunkt i retspraksis i Spanien samt ny indisk lovgivning. Retsstillingen i de to lande er et interessant bud på, hvordan de skattemæssige problemstillinger, relateret til det nuværende fast driftsstedsprincip, kan adresseres. De to forslag er interessante som eksempler, da de begge minder om EU's forslag om en signifikant digital tilstedeværelse.

---

<sup>162</sup> OECD (2018), "Tax Challenges Arising from Digitalisation – Interim Report 2018: Inclusive Framework on BEPS", p. 135

<sup>163</sup> OECD (2018), "Tax Challenges Arising from Digitalisation – Interim Report 2018: Inclusive Framework on BEPS", p. 178 ff

<sup>164</sup> OECD (2018), "Tax Challenges Arising from Digitalisation – Interim Report 2018: Inclusive Framework on BEPS", p. 135

### 5.4.1 Spansk retspraksis

I spansk retspraksis har der været et eksempel på, at der blev statueret fast driftssted for en virksomhed på baggrund af en form for virtuelt driftssted, hvor placering af software og data var afgørende momenter i den pågældende sag. Sagen omhandlede den irske virksomhed Dell Products Ltd<sup>165</sup><sup>166</sup>.

Den irske virksomhed, Dell Products Ltd, købte computere af Dell Europe, som også var en irsk virksomhed, for at sælge dem til forbrugere i Spanien via et lokalt datterselskab, Dell Spain. Der var udarbejdet en kommissionsaftale mellem de to selskaber. Den spanske virksomhed solgte og markedsførte computerne i sit eget navn via deres egen hjemmeside. Hjemmesiden var lagret på servere, som var ejet af Dell Products Ltd med placering i Tyskland. Dell Spain havde ansvaret for oversættelse af hjemmesidens indhold og administrationen og vedligeholdelsen af hjemmesiden. Risikoen lå dog hos det irske selskab. Dell Products havde ingen lokaler eller ansatte i Spanien, og selskabet indtog dermed ingen fysisk tilstedeværelse i kildelandet. Spørgsmålet i sagen var, om hjemmesiden kunne statuere fast driftssted for Dell Products Ltd i Spanien.

Den spanske domstol fastlagde, at Dell Products havde et fast driftssted i Spanien igennem hjemmesiden. Denne afgørelse blev begrundet med, at virksomheden udførte aktiviteter af økonomisk signifikant karakter i Spanien. Domstolen fastlagde, at den forretningsmæssige stabilitet i Spanien var tilstrækkeligt grundlag til at statuere en geografisk tilknytning. Afgørelsen tog udgangspunkt i en fortolkning af kommentarerne til artikel 5. Det må dog konstateres, at afgørelsen ikke er i overensstemmelse med OECD's modeloverenskomst artikel 5, da software udelukkende kan udgøre et fast driftssted, såfremt serveren, hvor det pågældende software er lagret, udgør et fast driftssted. Da serveren i den pågældende sag var placeret i Tyskland, ville den ikke, ifølge modeloverenskomsten, kunne udgøre et fast driftssted i Spanien.

Afgørelsen viser dog, hvordan princippet om fast driftssted kan fortolkes anderledes for at opnå ret til beskatning i kildelandet. Denne retspraksis lægger sig meget op ad løsningsforslag 1 fra OECD<sup>167</sup>, som indebærer en vurdering af virksomhedens økonomiske tilstedeværelse i det pågældende kildeland samt op ad EU-Kommissionens Direktivforslag 1 omkring signifikant digital tilstedeværelse<sup>168</sup>.

---

<sup>165</sup> Dell Products (NUF) v. Tax East (2009) 12 ITL Rep 829

<sup>166</sup> Martinez-Matosas & Calderón (2012)

<sup>167</sup> Se afsnit 5.2.1 for behandling heraf

<sup>168</sup> Se afsnit 5.3.1 for behandling heraf



### 5.4.2 Fast driftsstedsprincippet i Indien

I Indien er der fremsat lovforslag, der har til formål at ændre og modificere den nationale fortolkning af fast driftssted. Lovforslagene er endnu ikke implementeret, men ifølge OECD forventes dette at ske i april 2019<sup>169</sup>.

I lovforslagene er der et forslag, som i højere grad skal give Indien mulighed for at statuere fast driftssted med udgangspunkt i en vurdering af en virksomheds økonomiske tilstedeværelse i landet. Dette koncept blev introduceret i forbindelse med BEPS Action 1, jævnfør afsnit 5.2.1. Indien arbejder på at indføre dette koncept unilateralt, da der, som bekendt, ikke er opnået enighed om en fælles implementering på verdensplan. I vurderingen af en virksomheds økonomiske tilstedeværelse skal indgå to tærskler; en tærskel baseret på lokale indtægter og en tærskel baseret på antallet af lokale brugere.

Tærsklen baseret på lokale indtægter skal indeholde *enhver transaktion i forbindelse med varer, tjenesteydelser eller ejendom udført af en ikke-hjemmehørende virksomhed i Indien, herunder levering af data eller softwareoverførsel i Indien, hvis summen af betalinger, der hidrører fra sådanne transaktioner, eller transaktioner i det foregående år, overstiger det beløb, der kan foreskrives*<sup>170/171</sup>. I vurderingen af antal af lokale brugere skal indgå virksomheders systematiske og kontinuerlige henvendelse til brugere via digitale midler for at opgøre antallet.

Disse tærskler har til formål at skabe en direkte skattepligt i Indien, uanset hvor skattepligtige er beliggende og/eller har bopæl. Tærsklerne er ikke præciseret yderligere endnu, men der forventes flere regler og gennemførelsesvejledninger inden implementeringen.

Ved at ændre vurderingen af fast driftssted, så der ikke tages udgangspunkt i virksomhedens fysiske tilstedeværelse, ønsker man at skabe en skattemæssig forbindelse mellem virksomheder uden en fysisk tilstedeværelse og kildelandet. Forslaget lægger sig, igen, op ad løsningsforslagene fra OECD og EU og kan måske indikere, hvilken retning landene bevæger sig i set i forhold til problemstillingerne omkring fast driftssted og den digitale økonomi.

---

<sup>169</sup> OECD (2018), "Tax Challenges Arising from Digitalisation – Interim Report 2018: Inclusive Framework on BEPS", p. 138

<sup>170</sup> Egen oversættelse

<sup>171</sup> OECD (2018), "Tax Challenges Arising from Digitalisation – Interim Report 2018: Inclusive Framework on BEPS", p. 138

## 5.5 Delkonklusion

I indeværende kapitel er det undersøgt, hvilke forslag OECD og EU-Kommissionen er fremkommet med til løsning af problemstillingerne relateret til princippet om fast driftssted for den digitale økonomi.

Det følger af kapitlets analyse, at både OECD og EU-Kommissionen arbejder med en udvidelse og/eller ændring af det nuværende princip om fast driftssted. Fremadrettet skal vurderingen af fast driftssted ikke udelukkende tage udgangspunkt i virksomheders fysiske tilstedeværelse, men derimod inddrage en vurdering af virksomheders økonomiske og digitale tilstedeværelse i kildelandet. Såfremt disse forslag implementeres, vil det resultere i, at der i højere grad kan skabes en skattemæssig forbindelse mellem høj-digitaliserede virksomheder, uden en fysisk tilstedeværelse, og kildelandet. Af afhandlingens analyse fremgår det endvidere, at formålet med forslagene er en frigørelse fra det nuværende behov om en fysisk tilstedeværelse i kildelandet. En ændring af fast driftsstedprincippet, der rummer en digital og økonomisk tilstedeværelse for høj-digitaliserede virksomheder, vil derfor også umiddelbart kunne leve op til neutralitetsprincippet.

Det er endvidere undersøgt, hvordan OECD og EU-Kommissionen arbejder med mere kortsigtede og midlertidige løsninger, som involverer indførelse af en kildeskat og en udligningsafgift samt digitale omsætningsskatter, der skal skabe en mere fair fordeling af skattebasen mellem domicillandet og kildelandet. Der opstår dog en risiko for, at disse skatter og afgifter vil stride mod neutralitetsprincippet grundet den noget snævre og selektive målgruppe.

Det er afhandlingens vurdering, at disse løsningsforslag lever op til det skatteretlige princip om effektivitet og fairness. Dog vil disse skatter og afgifter ikke løse problemstillingen omkring statuering af fast driftssted for høj-digitaliserede virksomheder, og de kan derfor ikke anses som holdbare og langsigtede løsninger i beskatningen af den digitale økonomi. Det er afhandlingens vurdering, at der først skal fokuseres på arbejdet med opdatering af princippet om fast driftssted, da dette er grundlæggende for at imødekomme de skattemæssige udfordringer, som digitaliseringen har medført i et internationalt skatteperspektiv.

Det er afhandlingens opfattelse, at de seneste forslag i OECD- og EU-regi på sigt vil medføre en ændring og udvidelse af princippet om fast driftssted. Dette vil have en betydning for beskatningen af den digitale økonomi, hvor særligt høj-digitaliserede virksomheder i højere grad vil opleve at blive beskattet i kildelandet på baggrund af en signifikant økonomisk og digital tilstedeværelse.

## Kapitel 6 – Konklusion

I denne afhandling er det skatteretlige begreb fast driftssted undersøgt i relation til den digitale økonomi. Traditionelt har internationale virksomheder været afhængige af en fysisk tilstedeværelse på udenlandske markeder for at afsætte virksomhedens produkter til udenlandske kunder. Den teknologiske udvikling har muliggjort, at virksomheder kan drive forretning på tværs af landegrænser uden at indtage en fysisk tilstedeværelse i kildelandet. Fysisk tilstedeværelse er således ikke længere nødvendigt for virksomhedsudøvelsen i den digitale økonomi, hvilket udfordrer det nuværende skatteretlige princip om fast driftssted, der forudsætter, at virksomheder indtager en fysisk tilstedeværelse i kildelandet.

I afhandlingen er der foretaget en undersøgelse af den digitale økonomi og digitale produkter. Den digitale økonomi er karakteriseret ved stor afhængighed af immaterielle aktiver, geografisk mobilitet samt lille eller intet behov for fysisk tilstedeværelse i kildelandet og anvendelse af data og brugerdeltagelse som en del af forretningsmodellen. Digitale produkter er karakteriseret ved kommercielle transaktioner baseret på digitaliserede immaterielle aktiver, som nemt, billigt og hurtigt kan massedistribueres på tværs af landegrænser, og som muliggøres gennem den digitale økonomi og digitaliserede forretningsmodeller.

I afhandlingen er det slået fast, at det er nødvendigt at sondre mellem to typer af digitale forretningsmodeller, navnlig digitaliserede virksomheder og høj-digitaliserede virksomheder. I afhandlingens undersøgelser er der taget udgangspunkt i høj-digitaliserede virksomheder, hvis forretningsmodel udelukkende nødvendiggør en digital og økonomisk tilstedeværelse i kildelandet.

De nuværende regler for statuering af fast driftssted medfører skattemæssige udfordringer set i lyset af den digitale økonomi, da begrebet om fast driftssted er rettet mod fysiske forretningsmodeller og ikke formår at rumme høj-digitaliserede virksomheder.

I vurderingen af fast driftssted skelnes der typisk mellem tilstedeværelsen af en server og tilstedeværelsen af software og data. En server kan udgøre et forretningssted for en virksomhed, hvis virksomheden har råderetten samt opererer den pågældende server. Det er identificeret, at høj-digitaliserede virksomheder konstruerer deres forretningsmodel, så virksomheden ikke selv ejer serveren, men benytter sig af leje, leasing og hostingaftaler af serverkapacitet gennem tredjeparter, og derfor ikke etablerer et fast driftssted. Derudover er det konstateret, at software og data i henhold til artikel 5 i OECD's modeloverenskomst ikke opfylder den centrale betingelse i det primære kriterium om tilstedeværelsen af et forretningssted.

Afhandlingens undersøgelse af retspraksis viser, at der normalvis ikke statueres fast driftssted for høj-digitaliserede virksomheder i kildelandet grundet den manglende fysiske tilstedeværelse. Dette medfører, at høj-digitaliserede virksomheder kan deltage i det økonomiske liv i kildelandet uden skattepligt til følge. Som følge heraf sker der ikke en fair fordeling af skattebasen imellem de involverede stater. I dets nuværende form giver princippet om fast driftssted ikke mulighed for at beskatte høj-digitaliserede virksomheders forretningsaktiviteter i kildelandet.

I forlængelse heraf er der udarbejdet en analyse af Ottawa-princippet i forhold til fast driftsstedsbegrebet og den digitale økonomi. Princippet omkring effektivitet og fairness kan ikke anses som værende imødegået af de nuværende regler for fast driftssted som følge af, at høj-digitaliserede virksomheder ikke beskattes af den indtægt, som hidrører fra kildelandet, i det pågældende land.

Afhandlingen er derefter gået i dybden med OECD's og EU-Kommissionens arbejde med at løse problemstillingerne relateret til beskatning af den digitale økonomi. Begge parter arbejder med en udvidelse og/eller ændring af fast driftsstedsprincippet, så vurderingen fremadrettet baseres på virksomheders økonomiske og digitale tilstedeværelse i kildelandet frem for den fysiske tilstedeværelse. Begge udspil er interessante, da en tilpasning af begrebet om fast driftssted til den digitale udvikling kan betyde, at der i højere grad kan skabes en skattemæssig forbindelse mellem høj-digitaliserede virksomheder, uden en fysisk tilstedeværelse, og kildelandet. En sådan tilpasning vil yderligere som udgangspunkt kunne være i overensstemmelse med neutralitetsprincippet samt princippet om effektivitet og fairness.

Derudover er det konstateret, at både OECD og EU-Kommissionen også arbejder med mere kortsigtede og midlertidige løsninger, som involverer indførelse af en kildeskat, en udligningsafgift og digitale omsætningsskatter med henblik på at skabe en mere fair fordeling af den internationale skattebase. Der opstår dog en risiko for, at disse skatter og afgifter vil stride mod neutralitetsprincippet i Ottawa-princippet grundet den noget snævre og selektive målgruppe. Det er afhandlingens vurdering, at de midlertidige løsningsforslag ikke løser problemstillingen omkring statuering af fast driftssted for høj-digitaliserede virksomheder, og de kan derfor ikke anses som holdbare og langsigtede løsninger i beskatningen af den digitale økonomi. Først må der arbejdes med modificering af begrebet fast driftssted, da det er grundlæggende for at imødekomme digitaliseringens skattemæssige udfordringer.

Der er foretaget en undersøgelse af den unilaterale anvendelse af fast driftsstedsprincippet. Det er afhandlingens vurdering, at det er afgørende for sammenhængen i det internationale

skattesystem, at der træffes fælles og koordinerede beslutninger. Individuelle beskatningsregler rettet mod høj-digitaliserede virksomheder vil resultere i et fragmenteret internationalt skattesystem, som skaber konkurrencemæssig ubalance og øger risikoen for skatteundgåelse og skatteunddragelse.

Det er afhandlingens konklusion, at det nuværende fast driftsstedsbegreb ikke kan anvendes til beskatning inden for den digitale økonomi, da det ikke giver mulighed for at beskatte høj-digitaliserede virksomheders forretningsaktiviteter i kildelandet. Der er behov for at ændre og udvide princippet om fast driftssted, så det er tidssvarende og tilpasset den digitale økonomi. Foruden virksomheders fysiske tilstedeværelse i kildelandet er det nødvendigt, at virksomhedernes økonomiske og digitale tilstedeværelse også inddrages i vurderingen af fast driftssted.

## Kapitel 7 – Perspektivering

De seneste års store fokus på problematikken omkring beskatning af digitale virksomheder er interessant som følge af, at opmærksomheden udelukkende er rettet mod en problemstilling, der vedrører selskabsskat. Hvis man ser på Danmarks samlede indtægter fra skatter og afgifter, der er estimeret til cirka 998 milliarder kroner for 2018<sup>172</sup>, så udgør selskabsskatter kun cirka 6% heraf. Derimod udgør personskatter, moms og lønsumsafgifter over 75% til sammen af den samlede estimerede indtægt for 2018. Det kan derfor vække undren, at der er så stor fokus på selskabsskatten, set ud fra et samfundsmæssigt perspektiv, da den som sådan ikke udgør en væsentlig del af indtægterne til statskassen i det danske samfund.

Samfundsdebatten er præget af en negativ holdning over for høj-digitaliserede virksomheder som følge af, at virksomhederne som oftest ikke beskattes i kildelandet på trods af, at virksomhederne har væsentlige forretningsmæssige aktiviteter i kildelandet og indflydelse på den lokale økonomi. Virksomhederne drages til ansvar for at ”udnytte” de nuværende regler og det nuværende princip om fast driftssted, der lægger virksomhedernes fysiske tilstedeværelse i kildelandet til grund i vurderingen. I debatten glemmes det faktum, at virksomhederne ofte bidrager positivt til udviklingen og samfundet i kildelandene på trods af, at de forsøger at minimere deres egen skattebyrde inden for de gældende regler. For eksempel skabes arbejdspladser og investeringer i kildelandene ofte som afledt effekt af virksomhedernes forretningsmæssige aktiviteter.

I Danmark kan virksomheder som Google, Apple og Facebook anvendes som eksempel. Disse virksomheder har købt grunde til etablering af store datacentre, der er milliardinvesteringer og vil skabe arbejdspladser både under konstruktionen og efterfølgende<sup>173</sup>.

De høj-digitaliserede virksomheder er i medierne ofte udsat for hård kritik for at omgå gældende skatteregler, hvilket specielt er rettet mod de store amerikanske tech-giganter og deres meget sparsomme skattebetalinger i eksempelvis Europa<sup>174</sup>. Der eksisterer en konsensus om, at selskaberne ikke betaler en ”fair andel” i skat, da man generelt anlægger en moralsk og etisk synsvinkel ved beskatning af multinationale virksomheder. Dette på trods af, at virksomhederne i langt de fleste tilfælde overholder den gældende skattelovgivning, og således som udgangspunkt ikke snyder i skat.

---

<sup>172</sup> Se illustration i bilag 1

<sup>173</sup> <https://www.fyens.dk/Danmark-Erhverv/Foerst-Apple-saa-Facebook-nu-Google-Her-kommer-Danmarks-store-datacentre/artikel/3302214>, Besøgt den 27. december 2018

<sup>174</sup> <http://fortune.com/2016/03/11/apple-google-taxes-eu/> Besøgt den 27. december 2018

Virksomhederne bliver draget til ansvar og forventes at leve op til et u håndgribeligt krav om at skulle betale en "fair andel" i skat, selvom de i forvejen overholder den gældende skattelovgivning. Derfor er det interessant at diskutere, hvorvidt der bør ske en ændring i den generelle samfundsdebat. Bør vi i højere grad diskutere de gældende internationale skatteregler, som muligvis ikke længere er helt tidssvarende, samt det vigtige arbejde omkring opdatering af fast driftsstedsprincippet, så det matcher nutidens digitaliserede virksomheder?

Afhandlingen har primært haft fokus på statuering af et fast driftssted for den digitale økonomi, da dette er første skridt for at opnå beskatningsretten i kildelandet. Afhandlingens undersøgelser viser, at både OECD og EU er kommet langt i arbejdet med at få tilpasset fast driftsstedsbegrebet til den digitale udvikling, som har fyldt mere og mere i nyere tid.

Undersøgelserne viser, at den største nuværende udfordring i arbejdet er, hvad der skal ske efter statuering af et fast driftssted i kildelandet for en høj-digitaliseret virksomhed. Hvordan skal indkomstallokeringen foregå, og hvordan er værdiskabelsen i høj-digitaliserede virksomheder?

I afhandlingen er der foretaget en afgrænsning fra indkomstallokeringen, da dette først bliver relevant, når problemstillingen omkring statuering af fast driftssted er løst. Afhandlingens undersøgelser af OECD's rapporter samt direktivforslagene fra EU-Kommissionen viser, at indkomstallokeringen er den næste store udfordring, der tages hul på. Udfordringerne består blandt andet af, hvorvidt data og brugerdeltagelse er værdiskabende aktiviteter, og hvordan indtægter bestående herfra skal allokeres ved beskatningen.

EU arbejder med forslaget om en konsolideret selskabsskattebase (CCCTB)<sup>175</sup> for at modvirke store multinationale koncerner i at flytte aktiviteter mellem medlemslandene inden for EU for at betale mindst muligt selskabsskat. Dette bevidner, at der er et stort fokus på skævvridningerne i den internationale skattebase, og hvordan denne kan kommes til livs.

Det bliver yderst interessant at følge udviklingen i den internationale skattescene ud fra et såvel politisk som folkeligt og nationalt samt internationalt økonomisk perspektiv. Hvordan vil de skattemæssige udfordringer ved beskatning af den digitale økonomi og høj-digitaliserede selskaber løses over de kommende år? Særligt arbejdet som OECD og EU-Kommissionen er i gang med vedrørende værdiskabelse og indkomstallokering i relation til data og brugerdeltagelse vil

---

<sup>175</sup> EU (2016), "Common Consolidated Corporate Tax Base (CCCTB)" [https://ec.europa.eu/taxation\\_customs/business/company-tax/common-consolidated-corporate-tax-base-ccctb\\_en](https://ec.europa.eu/taxation_customs/business/company-tax/common-consolidated-corporate-tax-base-ccctb_en)

være i fokus de kommende år. Dertil er næste milepæl OECD's endelige anbefalinger og tiltag i 2020 i forlængelse af Action 1.



# Litteraturliste

## Bøger

- Chaffey, Dave (2007, 3. udgave), "E-business and E-commerce Management", Prentice Hall, Essex.
- Germer, Peter (2010, 4. udgave), "Indledning til folkeretten", Jurist- og Økonomforbundets Forlag, København.
- Laudon, Kenneth L. & Traver, Carol Guercio (2013, 9. udgave), "E-commerce 2013", Pearson, Essex.
- Michelsen, Aage; Askholt, Steen; Bolander, Jane; Engsig, John; Jeppesen, Inge Langhave, Laursen, Anders Nørgaard & Madsen, Liselotte (2015, 16. udgave), "Lærebog om indkomstsskat", Jurist- og Økonomforbundets Forlag, København.
- Michelsen, Aage; Dalgas, Anja Svendgaard & Laursen, Anders Nørgaard (2017, 4. udgave), "International skatteret", Karnov Group, Danmark.
- Nørgaard Laursen, Anders (2011, 1. udgave, 1. oplag), "Fast driftssted", Jurist- og Økonomforbundets Forlag.
- Reimer, Ekkehart; Urban, Nathalie & Schmid, Stefan (2012), "Permanent Establishment – A Domestic Taxation, Bilateral Tax Treaty and OECD Perspective", Kluwer Law International, Alphen aan den Rijn.
- Schmidt, Peter Koerver; Tell, Michael & Weber, Katja Dyppel (2015, 1. udgave, 1. oplag), "International skatteret – i et dansk perspektiv", Hans Reitzels Forlag.
- Skaar, Arvid Aage (1991, 1. udgave), "Permanent Establishment – erosion of a tax treaty principle", Kluwer Law and Taxation Publishers.
- Terra, Ben J.M. & Wattel, Peter J. (2012, 6. udgave), "European Tax Law", Kluwer Law International, Alphen aan den Rijn.
- Tvarnø, Christina D. & Nielsen, Ruth (2014, 4. udgave, 1. oplag), "Retskilder og retsteorier", Jurist- og Økonomforbundets Forlag, København.
- Winther-Sørensen, Niels (2000, 1. udgave, 1. oplag), "Beskatning af international erhvervsindkomst", Forlaget Thomsen A/S, København.
- Winther-Sørensen, Niels; Bundgaard, Jakob; Wittendorff, Jens; Pedersen, Jan; Siggaard, Kurt; Jeppesen, Inge Langhave; Kerzel, Malene; Ferniss, Jane & Eriksen, Claus Hedegaard (2013, 6. udgave), "Skatteretten 3", Karnov Group, København.
- Wittendorf, Jens (2009, 1. udgave), "Armslængdeprincippet i dansk og international skatteret", Thomson Reuters.

## Artikler

- Nørgaard Laursen, Anders (2018), ”Ændringer af fast driftssteddefinitionen afledt af BEPS-projektet”, SR-Skat 2018.0111, Karnov Group Danmark A/S.  
<http://corit-advisory.com/wp-content/uploads/2018/11/%C3%86ndringer-af-fast-driftssteddefinitionen-afledt-af-BEPS-projektet-Laursen-Anders-N%C3%B8rgaard..pdf>
- Wittendorff, Jens, ”International slingrekurs – Sambeskatning og territorialindkomstprincippet”, SR-Skat 2006.0057, Karnov Group Danmark A/S.
- Wittendorff, Jens, “OECD/G20’s multilaterale instrument – et dansk perspektiv”, SU.2017.197.

## Online artikler & publikationer

- Dansk Erhverv (April 2018), ”E-analyse – status 2017”, Dansk Erhverv Analyse.  
<https://www.danskerhverv.dk/varktojer/e-analyse-2017/>
- European Commission (Maj 2014), “Commission Expert Group on Taxation of the Digital Economy”, Taxation and Customs Union, European Commission.
- European Commission (Marts 2018), “Commission Staff Working Document Impact Assessment, SWD (2018) 81 Final”, Brussels.
- European Commission (Marts 2018), ”Proposal For a Council Directive Laying Down Rules Relating to the Corporate Taxation of a Significant Digital Presence, COM (2018) 147 Final”, Brussels.
- European Commission (Marts 2018), “Proposal for a Council Directive on the Common System of a Digital Services Tax on the Revenues Resulting from the Provision of Certain Digital Services, COM (2018) 148 Final”, Brussels.
- Khan, Mehreen & Toplensky, Rochelle (Marts 2018), “The EU’s ‘digital tax’: how US tech groups would be hit”, Financial Times.  
<https://www.ft.com/content/1cbff630-2d09-11e8-9b4b-bc4b9f08f381>
- Martinez-Matosas, Eduardo & Calderón, Jose Manuel (2012), “The Spanish Substantialist Approach to Fragmented Structures of Business: The Dell Case, a Subsidiary as Permanent Establishment”, Spanish Tax Alert, Gómez-Acebo & Pombo.  
<https://www.ga-p.com/wp-content/uploads/2018/07/the-spanish-substantialist-approach-to-fragmented-structures-of-business-the-dell-case-a-subsidiary-as-permanent-establishment.pdf>
- Nørgaard Laursen, Anders (2014), "OECD's Modeloverenskomst og FN's Modeloverenskomst – en sammenligning", SU 2014, 367.

<http://corit-advisory.com/wp-content/uploads/2011/12/OECD%E2%80%99s-Modeloverenskomst-og-FN%E2%80%99s-Modeloverenskomst-%E2%80%93-sammenligning-Anders-N%C3%B8rgaard-Laursen.pdf>

- OECD (2015), “Addressing the Tax Challenges of the Digital Economy, Action 1 - 2015 Final Report”, OECD/G20, Base Erosion and Profit Shifting Project, OECD Publishing, Paris.  
<http://dx.doi.org/10.1787/9789264241046-en>
- OECD (2015), “Preventing the Artificial Avoidance of Permanent Establishment Status, Action 7 – 2015 Final Report”, Base Erosion and Profit Shifting Project, OECD Publishing, Paris.  
<https://doi.org/10.1787/9789264241220-en>
- OECD (2018), “Tax Challenges Arising from Digitalisation – Interim Report 2018: Inclusive Framework on BEPS”, OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project, OECD Publishing, Paris.  
<http://dx.doi.org/10.1787/9789264293083-en>
- OECD (2018), “Multilateral Convention to Implement Tax Treaty Related Measures to Prevent BEPS – Information Brochure”.
- Plucinska, Joanna; Vinocur, Nicholas & Smith-Meyer, Bjarke (April 2018), “Europe’s digital tax map: Where countries stand”, Politico.  
<https://www.politico.eu/article/europe-digital-tax-map-where-countries-stand-analysis-deep-divisions/>
- Shakow, David (2013), "The Taxation of Cloud Computing and Digital Content". Faculty Scholarship at Penn Law.  
[https://scholarship.law.upenn.edu/faculty\\_scholarship/475](https://scholarship.law.upenn.edu/faculty_scholarship/475)
- Skatteudvalget og Europaudvalget, EU-konsulenten (April 2018), “ Beskatning af den digitale økonomi”, Folketinget.  
<https://www.eu.dk/samling/20171/almdel/EUU/eu-note/25/1884741.pdf>
- Statista (Marts 2018), “Retail e-commerce sales worldwide from 2014 to 2021 (in billion U.S. dollars)”.  
<https://www.statista.com/statistics/379046/worldwide-retail-e-commerce-sales/>

## Hjemmesider

- [https://ec.europa.eu/taxation\\_customs/business/company-tax/fair-taxation-digital-economy\\_en](https://ec.europa.eu/taxation_customs/business/company-tax/fair-taxation-digital-economy_en) (EU)
- [https://ec.europa.eu/taxation\\_customs/business/company-tax/common-consolidated-corporate-tax-base-ccctb\\_en](https://ec.europa.eu/taxation_customs/business/company-tax/common-consolidated-corporate-tax-base-ccctb_en) (EU)
- <https://www.oecd.org/tax/beps/beps-about.htm> (OECD)
- <https://www.oecd.org/tax/treaties/multilateral-convention-to-implement-tax-treaty-related-measures-to-prevent-beps.htm> (OECD)
- <https://www.fyens.dk/Danmark-Erhverv/Foerst-Apple-saa-Facebook-nu-Google-Her-kommer-Danmarks-store-datacentre/artikel/3302214>
- <http://fortune.com/2016/03/11/apple-google-taxes-eu/>

## Domme, afgørelser, o.l.

- Tfs 1993, 7 H
- Tfs 2012, 71
- Tfs 2014, 435
- Tfs 2015, 600
- Tfs 2016, 272
- C-51/96 & C-191/97, Deliége
- Skatterådsnämnden af 12. juni 2013, sag 125-11/D
- Högsta Förvaltningsdomstolen af 6. december 2013, sag 4890-13
- Dell Products (NUF) v. Tax East (2009) 12 ITL Rep 829

## Modeloverenskomster, konventioner, direktiver, lovgrundlag mv.

- Cirkulære nr. 135 af 4. november 1988 om Kildeskatteloven
- Cirkulære nr. 136 af 7. november 1988 om Selskabsskatteloven
- Den Europæiske Unions Charter om Grundlæggende Rettigheder (2012/C 326/02)
- Forarbejder til Kildeskatteloven, almindelige og specielle bemærkninger L 119 af 11/12 1996
- Fusionsskattedirektivet (2009/133/ EF)
- Moder-/datterselskabsdirektivet (2011/96/EU)

- OECD (2017), “Model Tax Convention on Income and on Capital: Condensed Version 2017”, OECD Publishing.  
[http://dx.doi.org/10.1787/mtc\\_cond-2017-en](http://dx.doi.org/10.1787/mtc_cond-2017-en)
- Rente-/royaltydirektivet (2003/49/EF)
- Direktivet om elektronisk handel (2000/31/EF)
- Skatteforvaltningen - “Den juridiske vejledning 2018-2”
- Traktaten om Den Europæiske Unions Funktionsmåde (TEUF)
- Wienerkonventionen om traktatretten af 23. Maj 1969

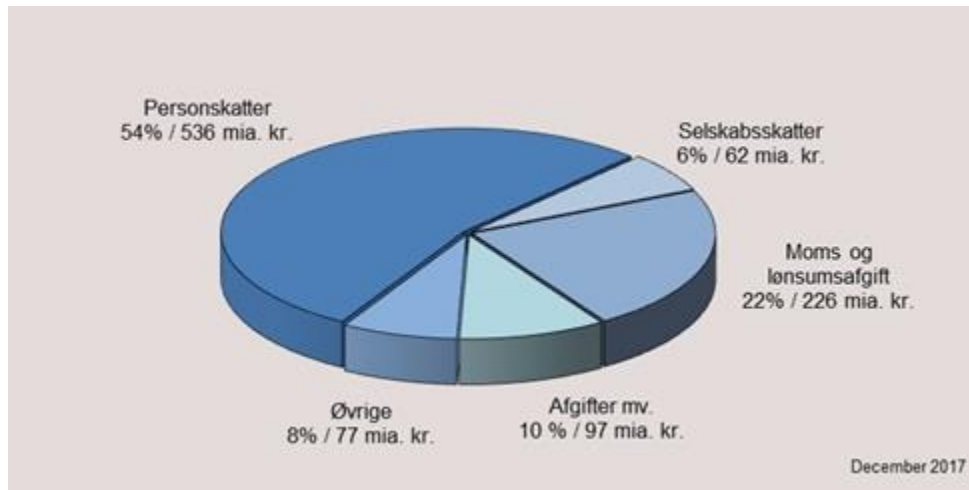
## Forkortelser

ApS	Anpartsselskab
BEPS	Base Erosion and Profit Shifting
CCCTB	Common Consolidated Corporate Tax Base
DKK	Danske kroner
EU	Den Europæiske Union
EUR	Euro
FN	Forenede Nationer
G20	Group of Twenty (Finance Ministers and Central Bank Governors)
IP	Internet Protocol
Ltd	Limited
MLI	Multilateral Implementeringsinstrument
Nr.	Nummer
OECD	Organization for Economic Co-operation and Development
Pkt.	Punkt
Stk.	Stykke
TEUF	Traktaten om Den Europæiske Unions Funktionsmåde
TfS	Tidsskrift for Skatter og Afgifter
USD	U.S. Dollars

# Bilag

## Bilag 1

### Fordeling af de samlede skatter og afgifter i 2018 på ca. 998 mia. kr. i Danmark



Kilde: Skatteministeriet, "Udviklingen i skattestrukturen i Danmark 1983-2018", 4. januar 2018

<https://www.skm.dk/skattetal/statistik/generel-skattestatistik/skattestrukturen>