

**FAST DRIFTSSTED I EN HØJT DIGITALISERET VERDEN
- EN RETSDOGMATISK ANALYSE AF *DE LEGE LATA* OG
DE LEGE FERENDA OVERVEJELSER OMKRING DEN
NYE OECD BEPS SØJLE 1 LØSNING**

PERMANENT ESTABLISHMENT IN A HIGHLY DIGITALIZED
WORLD - A LEGAL DOGMATIC ANALYSIS OF *DE LEGE LATA* AND
DE LEGE FERENDA CONSIDERATIONS ABOUT THE NEW OECD
BEPS PILLAR 1 SOLUTION

KANDIDATAFHANDLING - MASTER'S DISSERTATION

Cand.Merc.Aud

Copenhagen Business School - 2022

Vejleder

Louise Fjord Kjærsgaard - Ph.d., CBS Law

Forfattere

Mathilde Lavlund Nielsen & Wiktor Love Stevenius

119189 & 142388

Kontrakt nr. 23326

Antal normalsider | Antal anslag

119 | 272.205

INDHOLDSFORTEGNELSE

0	Resumé / Abstract.....	4
1	Indledning, problemstilling og metode	5
1.1	Indledning.....	5
1.2	Problemstilling og problemformulering.....	7
1.3	Metodeafsnit	8
1.3.1	Afhandlingens perspektiv	8
1.3.2	Retsdogmatisk metode.....	9
1.3.3	Retskilder.....	11
1.3.4	Retskildeværdien dobbeltbeskatningsoverenskomster og OECD's udstedelser	12
1.3.5	Retspolitik – <i>De lege ferenda</i>	20
1.3.6	OECD's højt digitaliserede forretningsmodeller	37
1.4	Afgrænsning.....	40
2	<i>De Lege Lata</i> - Gældende ret	42
2.1	Den højt digitaliserede forretning - eksemplet.....	43
2.2	Dansk hjemmel til beskatning og beskatning af fast driftssted.....	47
2.3	Fast driftssted	49
2.3.1	Det primære positive kriterium - hovedreglen.....	51
2.3.2	Det sekundære kriterium - agentreglen	68
2.4	Delkonklusion	74
3	OECD's løsning under Søjle 1: Det nye Nexus og Beløb A	75
3.1	Indledning.....	75
3.2	Præsentation af arbejdet.....	75

Indholdsfortegnelse

3.2.1	Hvad er problemet ifølge OECD?.....	76
3.2.2	Hvorfor er det et problem ifølge OECD	77
3.2.3	Hvad gør OECD for at løse det.....	78
3.2.4	Den vedtagne løsning under søjle 1	79
3.2.5	Beløb A og det nye Nexus.....	83
3.2.6	Kort om implementeringen	90
3.3	Analyse af eksemplet i forbindelse med OECD BEPS søjle 1, titel 4:.....	90
3.3.1	Delkonklusion).....	96
3.4	Retspolitisk analyse.....	97
3.4.1	introduktion.....	97
3.4.2	Retfærdighed og skatteevneteorien.....	99
3.4.3	Effektivitet	108
3.5	Delkonklusion	114
4	Konklusion.....	116
5	Litteraturliste og bilag	118
5.1	Litteraturliste	118
5.2	Bilag 1 – Skitsering af systematikken bag Titel 4.....	127
5.3	Bilag 2 – Title 4: Nexus and Source rules	128

0 RESUMÉ / ABSTRACT

With the rapid and vast expansion of digital business models and the increase in digitalization, new issues arise in the legal- and international tax-based areas of most international jurisdictions. With an unprecedented level of globalization leading to an increase in cross-border transactions, ease-of-entry into foreign jurisdictions and more complex organizational structuring, new issues has been noticed by international stakeholders, such as the OECD.

To try and come some of these issues to life, the OECD, and its 139 member-countries, have coupled together, to form the Base Erosion and Profit Shifting initiative (“BEPS”), to try and combat the modern-day tax-issues and to further the harmonizing of international tax law. This has led to a number of reports from OECD, about several specific suggestions on how to handle international tax issues, but most importantly, in 2022, it led to 137 OECD-member countries signing a new two-pillar solution, with draft models already being circulated.

In this thesis, *de lege lata* regarding permanent establishment, in accordance with the OECD model tax convention, will be analyzed according to the legal dogmatic framework. This will be done together with an example, developed to showcase how *de lege lata* affects a highly digitalized corporation, and whether any uncertainties in the framework exists.

Furthermore, the new OECD BEPS pillar 1 initiative, will be analyzed in accordance with the Ottawa-principle *justice- and effectiveness*, to see whether the new initiative, according to a principle-based approach, fulfills the intended effect and is appropriately *justified*.

In conclusion of the above, the research in this thesis finds that there is an inherent uncertainty in the current law / *de lege lata*, regarding how highly digitalized corporations choose to structure their organizations, as to avoid incurring any permanent establishments. Furthermore, it is concluded in the *de lege ferenda* analysis, that the current OECD Pillar 1 solution lives up to the four measures under *Financial Affiliation*. However, regardless of its ability to live up to *justice* and *effectiveness*, the new implementation is seen as especially burdensome to implement and uphold, and far from the original focus of the initiative.

1 INDLEDNING, PROBLEMSTILLING OG METODE

1.1 INDLEDNING

Trods internationale geopolitiske konflikter, krig og pandemier, har verden, ifølge *KOF Globalization index*¹, aldrig været mere globaliseret. Med globalisering kommer en stigning af grænseoverskridende handel, mobilisering af arbejdskraft og lettere indtræden i nye markeder og jurisdiktioner. Samtidigt forventes det, at *information technology* markedet alene kommer til at gå fra 1.090 mia USD i 2021 til 1.270 mia USD i 2025 og *Big Data* markedet vil stige fra 162 mia USD i 2021 til 273 mia USD i 2026². Dette indikerer, at vi i stigende grad bevæger os mod en højt digitaliseret økonomi og nemmere adgang til nye markeder. En kombination, der i høj grad tillader virksomheder en mobilitet og aktivitet i nye markeder som aldrig set før.

Det er heller ikke længere kun e-handel og commerce, som driver den digitale økonomis fremgang, men i stigende grad forbrugerdata, information, Software-as-a-Service, cloudplatforme og andre immaterielle ydelser, der er blevet omdrejningspunktet. Dette ses i AWS (*Amazon Web Services*), der er Amazons cloud- og dataplatform, for hvilket omsætning er steget fra 3 mia USD i 2013 til 62 mia USD i 2021³. Denne fleksibilitet og mulighed for at indtræde på markeder uden fysisk tilstedeværelse og med minimale omkostninger gør, at mange lande, politikere og organisationer nu er begyndt at undersøge, hvorvidt denne fleksibilitet har en effekt på de lokale skatteindtægter, såvel som andre samfundsmæssige og retlige områder⁴.

I skatterettens univers kan skattesubjekterne have forskellige grader af skattepligt. Lokale aktører, bliver i oftest i deres egen jurisdiktioner beskattet efter et globalindkomstprincip, dog er dette ofte betinget af, at aktøren har hjemsted i jurisdiktionen. Hertil findes der forskellige skatteretlige regler, der er til for at sikre, at udenlandske selskaber bliver beskattet af den specifikke afkast, som relaterer sig til en gældende aktivitet i en specifik jurisdiktion, hvor selskabet kun via fast driftssted er begrænset skattepligtig. Disse omfatter i Danmark bl.a. territorialprincippet og fast driftssted, og

¹ (Forecasts & indicators: ETH Zürich, 2022)

² (Statista: Statistics, 2022), (MarketsandMarkets: Big Data, 2022)

³ (Statista: Annual revenue of Amazon Web Services (AWS) from 2013 to 2021, 2022)

⁴ (What is BEPS?: OECD, 2022)

i USA omfatter disse *Permanent establishment*, og i nogen grad *Effectively Connected Income ("ECI")*⁵, m.fl.

Denne problemstilling, som fortsat bliver mere relevant med hvert teknologisk fremskridt, har fået opmærksomhed fra den internationale organisation *Organisation for Economic Co-operation and Development ("OECD")*, der i 2013 fremsatte deres *Base Erosion and Profit Shifting ("BEPS")* projekt. BEPS-projektet blev søsat for at prøve at undersøge en række internationale skatteretlige problemstillinger, heriblandt hvorvidt højteknologiske forretningsmodeller påvirker skattegrundlaget i de forskellige ikke-hjemstedsjurisdiktioner, samt harmonisering af det internationale samspil mellem disse jurisdiktioner. For at gøre denne målsætning omkring større harmonisering af de retslige systemers sammenspil mere håndgribelig, fremsatte OECD 15 *actions*, der hver har til formål at guide processen fremad⁶. Af disse er specielt *action 1* og *7* relevante for den nærværende problemstilling, da disse omhandler henholdsvis "*Tax Challenges Arising from Digitalisation*" og "*Permanent establishment status*"⁷.

I 2021⁸ har BEPS projektet nået endnu en milepæl, da 137 ud af 141 af medlemmerne af initiativet har underskrevet en ny aftale omkring to-søjle systematikken BEPS-projektet har anvendt⁹. De to søjler omhandler henholdsvis 1) *Re-allocation of taxing rights* og 2) *Global anti-base erosion mechanism*¹⁰. Den nye aftale søger gennem den første søjle at re-allokere en bestemt andel af store multinationale digitale selskabers indkomst, også benævnt *beløb A*, til jurisdiktioner, hvor selskabet har en bestemt mængde aktivitet, som da skal udgøre et nyt tilhørsforhold kaldet *Nexus*. Vurderingen af koncernens aktivitet blev defineret ud fra dennes omsætning, og grænseværdierne blev i første udkast til modelreglerne fastsat til værende 1 mio EUR omsætning i lande med større BNP, og 250tEUR i lande med en lavere BNP¹¹.

⁵ (IRS: ECI (Effectively Connected Income), 2022)

⁶ (OECD, OECD.org/Tax challenges arising from digitalisation: Public comments received on the draft rules for nexus and revenue sourcing under Pillar One Amount A, 2022)

⁷ (OECD, OECD.org/Tax challenges arising from digitalisation: Public comments received on the draft rules for nexus and revenue sourcing under Pillar One Amount A, 2022)

⁸ Den 8. Oktober 2021 meddelte OECD via egen hjemmeside, at den foreslåede løsningsmodel havde opnået tilslutning fra 136 jurisdiktioner. Antallet er siden steget til 137.

⁹ (OECD/G20 Inclusive Framework, 2022)

¹⁰ (OECD, 2022)

¹¹ (OECD/G20 Inclusive Framework, 2022) – Hvad der defineres som værende "større" og "mindre" BNP er nærmere beskrevet i afsnit [3.2.6 Beløb A og det nye nexus](#)

I lyset af de nye underskrevne løsninger fra OECD BEPS søjle 1 og 2 vurderes det, at denne afhandling vil kunne berøre en både yderst relevant og nutidig problemstilling inden for den internationale skatteret, samt sætte denne i perspektiv med de nugældende regler, herunder de senest opdaterede kommentarer fra OECD.

Afhandlingen vil omfatte en afdækning af *de lege lata* omkring fast driftssted i et dansk-internationalt perspektiv. Det søges opnået gennem OECD's modeloverenskomst, samt ved at sammenholde denne med et virkelighedsnært eksempel, der har til hensigt at tydeligt vise effekterne af gældende ret i forbindelse med de højt digitaliserede forretninger. Yderligere vil der i afhandlingen analyseres samme eksempel ud fra den nye OECD BEPS søjle 1, Titel 4, for at vise effekten, som det nye tiltag har på det eksisterende retsgrundlag.

Dertil vil afhandlingen foretage en retspolitisk analyse af det nye tiltag med særligt fokus på Titel 4, der vedrører etablering af det nye Nexus, ud fra Ottawa-princippet *retfærdighed og effektivitet*¹², hvor det vil vurderes, hvorvidt den nye løsning omkring Nexus og kildehenførelsesreglerne er forenelige med dette, samt hvor der vil dykkes dybere ned i *de lege ferenda*. Den retspolitiske analyse vil inkludere en analyse af, hvad der må forstås som "retfærdigt" i et international, skatteretligt perspektiv i dag, samt en diskussion af, hvorvidt forslaget opfattes som værende effektivt hos relevante stakeholders.

1.2 PROBLEMSTILLING OG PROBLEMFOMULERING

Der vil i denne afhandling søges afdække følgende problemformulering.

"Eksisterer der i gældende ret (de lege lata) en retsmæssig usikkerhed i forbindelse med højt digitaliserede forretningsmodeller, og er den nye løsning i OECD BEPS søjle 1, Titel 4, der bl.a. har til hensigt at imødekomme sådanne usikkerheder, forenelig med principperne om retfærdighed og effektivitet?"

Den overordnede problemstilling vil søges sagligt besvaret ved hjælp af en analyse og delkonklusion ud fra hvert af de følgende underspørgsmål, som vurderes relevante og effektive i forsøget på at fremsætte en velfunderet konklusion. Underspørgsmålene lyder således:

¹² Originalt fremsat som "*Effectiveness and Fairness*".

1. *Hvordan bliver højt digitaliserede selskaber påvirket af gældende ret omkring fast driftssted og eksisterer der usikkerheder i gældende?*
2. *Formår de nye regler under OECD BEPS 1. søjle, titel 4, at imødekomme nogle af de mulige usikkerheder som kan eksistere under gældende ret?*
3. *Hvorvidt stemmer reglerne overens med retfærdighed vurderet ud fra et princip om, at skatter skal stå i et rimeligt forhold til betalingsevne (skatteevneprincippet, samt en revurdering af kriteriet 'økonomisk tilknytning')?*
4. *Hvorvidt opfattes forslaget at være effektivt i relation til at efterkomme den præsenterede problemstilling, som må udgøre formålet med og behovet for en revolution af reglerne for tildeling af beskatningsretten?*

1.3 METODEAFSNIT

1.3.1 Afhandlingens perspektiv

International skatteret eksisterer ikke som ét harmoniseret og universelt anvendeligt regelsæt, men er tværtimod opgjort af de internationale problemstillinger, som opstår mellem to eller flere jurisdiktioner¹³. Ligeledes foreligger der ikke ét internationale regelsæt, som alle jurisdiktioner er underlagt. Den internationale skatteret omfatter tre primære dimensioner¹⁴. Den første dimension er den interne internationale skatteret, og dækker over den del af national skatteret, der regulerer internationale forhold¹⁵. Nationale lovbestemmelser, administrativ praksis samt retspraksis udgør det nationale reguleringsniveau, hvilket har indflydelse på en nations internationale forhold. Disse retskilder kan samles under begrebet *national udlandsskatteret*. Den anden dimension er de bilaterale dobbeltbeskatningsoverenskomster, som lande indgår dem imellem¹⁶, og vedrører altså et folkeretligt niveau. Den tredje dimension inden for international skatteret vedrører EU-retten. Mere specifikt vedrører denne dimension de EU-retskilder, der påvirker EU-medlemsstaternes skatteret og tilgang hertil¹⁷. EU-retskilder regulerer medlemsstaternes forpligtelser i form af primærretten, som består af EU-traktaten og grundlæggende rettigheder, bindende sekundærret,

¹³ (Koerver, Tell, & Dyppel, 2020, s. 15-16)

¹⁴ (Koerver, Tell, & Dyppel, 2020, s. 17-18)

¹⁵ (Koerver, Tell, & Dyppel, 2020, s. 17)

¹⁶ (Koerver, Tell, & Dyppel, 2020, s. 17)

¹⁷ (Koerver, Tell, & Dyppel, 2020, s. 17)

som består af forordninger, direktiver og afgørelser, EU-domstolens praksis, soft law og øvrig litteratur som fortolkningsbidrag. Vedtagne regler regulerer en medlemsstats borgere, når disse implementeres i national lovgivning¹⁸. EU-retskilder vil i nærværende afhandling kun inddrages i den grad, de synes nødvendige for forståelse, analyse og konklusion i relation til den anlagte problemstilling.

1.3.2 Retsdogmatisk metode

I denne afhandling vil den retsdogmatiske metode¹⁹ blive anvendt. Udgangspunktet i afhandlingen er at fremsætte og analysere både et retsområde, navnligt gældende ret omkring fast driftssted, men også en konkret problemstilling, navnligt højt digitaliserede selskaber og forretningsmodellens potentielle mindskning af skattebaserne i lande, hvor de har aktivitet, men ikke fast driftssted i henhold til OECD's definition heraf. Der vil i denne afhandling blive anvendt den retsdogmatiske metode til at afdække og analysere *de lege lata*. Dette suppleres af et fremsat eksempel på hvordan gældende ret påvirker en højt digitaliseret virksomhed, som besidder samme karakteristik, som de af OECD præsenterede højt digitaliserede forretningsmodeller. Herefter vil der blive foretaget en retspolitisk analyse af den nye OECD BEPS-løsning, som i grove træk skal tildele Nexus baseret på andre kriterier og vurderinger end det traditionelle fast driftsstedsbegreb.

For at give læseren en indflyvning til systematikken bag den retsdogmatiske analyse, vil denne indledningsvis blive redegjort for. Retsdogmatikken analyserer gældende ret ud fra fire dimensioner, og følger følgende fremgangsmåde og rækkefølge: 1) *faktum* 2) *retsfaktum* 3) *jus* og 4) *retsfølge*²⁰. *Faktum* beskriver situationens faktiske omstændigheder. Af disse udledes *retsfaktum*, som er den del af faktum, der er relevant for at kunne konkludere udfaldet i henhold til de relevante retskilder, som benævnes *jus*. Den fjerde dimension og analysens fjerde trin er at udlede

¹⁸ (Ølykke & Nielsen, 2017, s. 39)

¹⁹ Valget at anvende den retsdogmatiske metode ses også hos et flertal af juridiske forskere, som bl.a. Louise Fjord Kjærsgaard, *Allocation of the Right to Tax Income from Digital Products and Services - A Legal Analysis of International Treaty Law* (Kjærsgaard, Allocation of the Right to Tax Income from Digital Products and Services - A legal analysis of international treaty law, 2021, s. 23-26), Anders Nørgaard Laursen, *Fast Driftssted* (Laursen A. N., Fast Driftssted, 2011, s. 31-32), Jens Wittendorff, *Transfer Pricing and the Arm's Length principle in International Tax Law* (Wittendorff, 2010, s. 13-14), Jakob Bundgaard, *Hybrid Financial Instruments in International Tax Law* (Bundgaard, 2017, s. Methodology), Andreas Bullen, *Arm's Length Transaction Structures: Recognizing and restructuring controlled transactions in transfer pricing* (Bullen, 2011), Oddleif Torvik, *Transfer Pricing and Intangibles – US and OECD arm's length distribution of operating profits from IP value chains* (Torvik, 2019).

²⁰ (Tvarnø & Nielsen, 2017, s. 34-35)

retsfølgen, som altså repræsenterer det udfald, som en kompetent domsstol måtte finde frem til ved en observation af retsfaktum og jus sammenholdt²¹.

Såvel som at domstolene er underlagt beslutningstvung, så er hensigten med en retsdogmatisk analyse at komme med en konklusion på en retlig problemstilling eller retsområde. Munk-Hansen beskriver den overordnede juridiske- og retsdogmatiske metodes fremgang som "*et faktum* (et forhold i den fysiske verden, et hændelsesforløb eller et begreb) *og en retsnorm* (en skreven eller uskreven retsregel) *fører til en konkret løsning* (beslutning, afgørelse, resultat)" ²². Hertil er det dog vigtigt at forstå, hvad der indeholdes i begrebet *retsnorm/retsregel*. Selve retsreglen, der anvendes som grundlag for løsningen, skal baseres på de relevante retskilder, for at kunne danne et korrekt grundlag for den juridiske argumentation. Retskilder bliver af Alf Ross beskrevet som "*de faktorer, der øver indflydelse på dommerens formulering af den regel, hvorpå han baserer sin afgørelse*"²³. Af Tvarnø og Nielsen, der baserer sin tekst på Alf Ross, fremgår de opregnede retskilder som omfattende *Regulering, retspraksis, sædvane og forholdets natur*²⁴. Af disse retskilder fremgår der ikke noget hierarki, men det er værd at notere, at disse retskilder har forskellige grader af objektivitet, altså den færdighedsgrad af retskilden, hvorpå en dommer har mulighed for at anvende den uden selv at skulle udforme en regel på baggrund af retskilden²⁵. Retsdogmatikken har i sin helhed til hensigt at hjælpe med at beskrive, analysere og systematisere *de lege lata*²⁶, samt analysere den usikkerhed, der kan eksistere heri. Retsdogmatikken beskrives yderligere som "*deskriptiv, empirisk-analytisk eller analytisk-deskriptiv*", hvilket forudsætter den dogmatiske metodes tilgang til analysen af gældende ret, altså at formålet er at analysere og beskrive empiri²⁷. Målet med den retsdogmatiske metode er at afdække "*(...)perspektivet på det undersøgte, systematik af retsreglerne og beskrivelse af usikkerhed om retstilstanden*"²⁸. Dermed er det endelige produkt af en retsdogmatisk analyse en afdækning af gældende ret og den mulige usikkerhed, der kan findes heri. Dette gøres ved hjælp af retskilder, fortolkning og retlig subsumtion. I den

²¹ (Tvarnø & Nielsen, 2017, s. 29-30)

²² (Munk-Hansen, 2018, s. 194)

²³ (Ross, 2013, s. 123)

²⁴ (Tvarnø & Nielsen, 2017, s. 56) (Hutchinson, 2018, s. 14)

²⁵ (Tvarnø & Nielsen, 2017, s. 56)

²⁶ (Munk-Hansen, 2018, s. 204) (Tvarnø & Nielsen, 2017, s. 29) (Hutchinson, 2018, s. 13)

²⁷ (Munk-Hansen, 2018, s. 213)

²⁸ (Munk-Hansen, 2018, s. 204)

retsdogmatiske metode er det desuden afgørende, at alle relevante kilder inddrages i analysen, og at der redegøres for til- og fravalg hertil for at sikre fuldstændigheden og validiteten af analysen²⁹.

1.3.3 Retskilder

For at bevare validiteten og fuldstændigheden af de kommende analyser er det vigtigt, at der redegøres for, hvilke retskilder, der vil blive anvendt i analyserne.

Der vil i denne afhandling som udgangspunkt inddrages retskilder, som af Alf Ross blev karakteriseret som værende "*almene typer af retskilder, der erfaringsmæssigt genfindes i alle veludviklede retssystemer*"³⁰. Disse retskilder, som præsenteres yderligere i det følgende, vil være afhandlingens anvendelige grundlag for den juridiske argumentation, og vedrører *regulering* i form af lovgivning og *retspraksis*, der som bekendt danner præcedens. Disse kilder vurderes at udgøre de væsentligste tilstedeværende kilder, som domstolene og enhver anden, der er blevet forelagt en juridisk problemstilling, følger³¹.

Analysen af *de lege lata* vil lægge fokusere på anvendelsen OECD's modeloverenskomst, kommentarerne til OECD's modeloverenskomst, loven og praksis. Dog inddrages hverken sædvane eller forholdets natur. Denne prioritering og afgrænsning synes også accepteret i anden litteratur, der vedrører *fast driftssted*, som bl.a. L. F. Kjærsgaards *Allocation of the Right to Tax Income from Digital Products and Services*³², hvor sædvaner og forholdets natur heller ikke inddrages.

Der vil i denne afhandling primært blive tage udgangspunkt i OECD's modeloverenskomst og den nye BEPS-løsning. I forbindelse med modeloverenskomsten vil OECD's modeloverenskomst med kommentarer anvendes. Hertil vil analysen blive suppleret med retspraksis, der vurderes at have præjudikatværdi, i form af *domstolsafgørelser* og *administrative afgørelser*. Yderligere vil også Landsskatteretsafgørelser, skatteankestyrelsens afgørelser og bindende svar fra skatterådet/skattestyrelsen (SKM'er), i det tilfælde det vurderes relevant, blive inddraget. Disse vil hertil blive understøttet af den juridiske vejledning og andre cirkulærer og styresignaler, der agerer

²⁹ (Munk-Hansen, 2018, s. 206)

³⁰ (Ross, 2013, s. 123)

³¹ (Tvarnø & Nielsen, 2017, s. 30)

³² (Kjærsgaard, Allocation of the Right to Tax Income from Digital Products and Services - A legal analysis of international treaty law, 2021) Det ses også i Anders Nørgaard Laursen, *Fast Driftssted* (Laursen A. N., Fast Driftssted, 2011), Jens Wittendorff, *Transfer Pricing and the Arm's Length principle in International Tax Law* (Wittendorff, 2010, s. 13-14), *m.fl.*

som fortolkningsbidrag til retspraksis og lovgivningen. Danske retskilder vurderes at kunne anvendes i understøttelsen af den pågældende analyse, der vil foretages i forbindelse med fast driftsstedsbegreb, som beskrevet i OECD's modeloverenskomst *artikel 5*, grundet den danske rets harmonisering heraf. Dette søges yderligere at understøtte det dansk-internationale perspektiv, som denne afhandling fremsætter.

I denne afhandling anlægges et synspunkt fra *den gode stat* og velfærdssamfundet, hvor cirkulærer anses for umiddelbart anvendelige³³. Dette gøres med belæg i, at der i skattesager ofte henvises til cirkulærer, hvorfor det i denne afhandling vurderes, at cirkulærer har en tilstrækkelig præjudikatværdi til at indgå som en retskilde i denne kontekst. Øvrige eksempler på, at cirkulærer mv. anvendes af skatterådet i afgørelser, ses tydeligt i rådets behandling af transparensklassificeringen af udenlandske enheder, se bl.a. SKM2017.712.SR, SKM2014.28.SR, SKM2013.361.SR og SKM2011.766.SR. Cirkulærer ses også anvendt i diverse afgørelser omkring fast driftssted for digitale selskaber, se her bl.a. SKM2022.119.SR, SKM2020.390.SR, SKM2016.188.SR og SKM2015.369.SR.

1.3.4 Retskildeværdien dobbeltbeskatningsoverenskomster og OECD's udstedelser

1.3.4.1 Dobbeltbeskatning

Når vi taler om *dobbeltbeskatning* referer vi ofte til det fænomen, hvor den samme skattepligtige indkomst eller tilsvarende underlægges to eller flere lignende skatter³⁴.

Overordnet skelner man mellem to former for dobbeltbeskatning: Den juridiske og den økonomiske. Den juridiske vedrører den situation, hvor to eller flere jurisdiktioner gennem nationale foranstaltninger tildeles beskatningsretten til en persons samme indkomst. Den anden type refereres til som *den økonomiske*, og vedrører den situation, hvor samme indkomst beskattes hos to forskellige skattesubjekter. Dette ses eksempelvis ved visse *transfer pricing* (TP) sager³⁵.

Ifølge Juridisk Vejledning af 2022, kan juridisk dobbeltbeskatning generelt opstå i tre tilfælde:

³³ (Munk-Hansen, 2018, s. 339)

³⁴ (Michelsen, Bolander, Madsen, Laursen, & Langhave, 2019, s. 1088)

³⁵ C.F.8.1.1 Dobbeltbeskatning

1. Skattesubjektet beskattes af to stater, begge efter globalindkomstprincip³⁶.
2. Skattesubjektet har indkomst eller formue i en anden stat end sin hjemhørende, hvor begge jurisdiktioner beskatter disse.
3. Skattesubjektet er ikke hjemhørende i nogen af de kontraherende stater, men bliver beskattet i begge stater af indkomsten som hidrører herfra - eksempelvis hvor der er fast driftssted³⁷ i en stat, som har indkomst fra en anden stat, hvor skattesubjektet så bliver begrænset skattepligtig til begge³⁸.

Modsætningsvis taler man også om *dobbelt ikke-beskatning*, som generelt vedrører tilfældet, hvor indkomst som følge af en kvalifikationskonflikt hverken beskattes i den ene eller den anden jurisdiktion, som vurderingen vedrører.

1.3.4.2 Dobbeltbeskatningsoverenskomster og multilaterale konventioner

Som et værn mod henholdsvis dobbeltbeskatning og dobbelt ikke-beskatning har flere lande, inkl. Danmark, indgået en række DBO'er og aftaler landende imellem, der netop skal forhindre, at samme indkomst beskattes kildelandet, som er det land, hvor indkomsten kommer fra, og i bopælslandet, som er det land hvor personen – juridisk eller privat – der oppebære indkomsten, er skattemæssigt hjemmehørende. DBO'erne har desuden til hensigt rimeligt at fordele beskatningsretten mellem kildelandet og bopælslandet³⁹.

Den gensidige aftaleprocedure sigter mod at fordele beskatningsretten mellem de lande, der har indgået en DBO, i de tilfælde, hvor dobbeltbeskatning af en indkomst ikke umiddelbart kan undgås ved anvendelse af DBO'en, jf. OECD's modeloverenskomsts artikel 25, stk. 1⁴⁰.

En DBO regulerer forholdet mellem de to jurisdiktioner, som har indgået den pågældende DBO. Nærmere bestemt regulerer DBO'en den situation, hvor en person er hjemmehørende i bopælslandet, men oppebære en indtægt fra det andet land; kildelandet. I dette tilfælde må

³⁶ Globalindkomstprincippet tilsiger, at alle indtægter er skattepligtige, "hvad enten de hidrører her fra landet eller ikke", jf. Statsskatteloven (SL) § 4.

³⁷ For dybdegående redegørelse for og analyse af begrebet "fast driftssted" og de underliggende kriterier og vurderinger henvises læseren til afsnit [2.3 Fast driftssted](#)

³⁸ C.F.8.2.2.23.1 Definition af juridisk dobbeltbeskatning

³⁹ C.F.8.1.1 Dobbeltbeskatning

⁴⁰ C.F.8.1.1 Dobbeltbeskatning og C.F.8.2.2.25 om OECD's modeloverenskomst artikel 25 om den gensidige aftaleprocedure.

retsudøver observere de aftalte regler i den pågældende DBO med henblik på at fordele beskatningsretten. Denne fordeling kan foretages på forskellige måder⁴¹.

Udgangspunktet er, at bopælslandet altid har beskatningsretten til en indkomst. Dog vil bestemmelser i mange tilfælde medføre, at kildelandet også kan tillægges beskatningsretten. Denne kan dog være afgrænset til visse typer af indkomst og skatten kan ligeledes være begrænset til en bestemt procentdel. Det er formuleringen i den enkelte DBO's artikel om ophævelse af dobbeltbeskatning, som regulerer en eventuelt lempelse, samt om den omtvistede indkomst medtages i indkomstopgørelsen.

De fleste DBO'er følger stort set den samme systematik, som i det væsentligste er baseret på de samme modelregler, hvorfor disse sammenholdt med dertilhørende kommentarer giver de fleste kontraherende stater en fælles referenceramme og forståelse af relevante og afgørende begreber og problemstillinger landene imellem. De mest anerkendte og anvendte modeller for DBO'er er OECD's modeloverenskomst og FN-modeloverenskomsten, som anses for henholdsvis i-landsvenlig og u-landsvenlig, jf. Skats juridiske vejledning, men som generelt minder en del om hinanden. OECD's modeloverenskomst har traditionelt set lagt mere vægt på beskatning i bopælslandet, mens FN-modellen til dels fokuserer på tildeling af beskatningsretten til kildelandet⁴². Det skal hertil bemærkes, at disse i kraft af at være modeller ikke som udgangspunkt er bindende for staterne, og disse er frie til at udfærdige deres DBO'er imellem, som de synes passende. Den danske modeloverenskomst tager eksempelvis udgangspunkt i OECD's modeloverenskomst, men indeholder som de fleste andre DBO'er også en række afvigelser fra denne. I det følgende vil retskildeværdien af henholdsvis DBO'er og modeloverenskomsten blive yderligere analyseret og systematiseret⁴³.

1.3.4.3 Retskildeværdien af DBO'er

Den internationale skatteret er kendetegnet ved at være reguleret af regelsæt på flere niveauer, som overordnet kan inddeles i tre kategorier: National ret, EU-ret og folkeret⁴⁴.

⁴¹ C.F.8.1.1 Dobbeltbeskatning

⁴² C.F.8.1.1 Dobbeltbeskatning

⁴³ C.F.8.1.1 Dobbeltbeskatning

⁴⁴ (Michelsen, Bolander, Madsen, Laursen, & Langhave, 2019, s. 17-18)

Den folkeretlige regulering udgør det øverste niveau og regulerer de internationale skatteforhold mellem stater på tværs af landegrænser. Vi kan ydermere inddеле folkeretten i bindende ret, navling *traktater eller konventioner*, og ikke-bindende ret (folkeretlig *soft law*).

1.3.4.3.1 Dobbeltbeskatningsoverenskomster som bindende ret

I kategorien folkeretlig, bindende regulering finder vi blandt andet dobbeltbeskatningsoverenskomster (fremover DBO'er)⁴⁵. En DBO indgås mellem to lande, der således udgør aftaleparterne, og har ifølge Skats juridiske vejledning til formål at hindre, at den samme skattepligtige indkomst beskattes både i landet, hvor indkomsten hidrører fra (kildelandet) og i landet, hvor skattesubjektet, som indkomsten tilfalder, er skattemæssigt hjemmehørende (bopælslandet). DBO'erne har dermed til hensigt at fordele beskatningsretten mellem kildelandet og bopælslandet på en forudbestemt rimelig måde. Disse bilaterale instrumenter er baseret på den aftaleparternes fælles forståelse, og domstolene og beslutningstagere i kilde- og bopælslandet bør fortolke bestemmelserne ensartet. DBO'erne indeholder de retningslinjer, som skal gælde i situationer, hvor beskatningsretten efter nationale regler tilfalder to stater⁴⁶.

Det skal dog understreges, at DBO'er er subsidiære i forhold til national regulering af subjektiv skattepligt. I Dansk retssystem skal DBO'er fremlægges for Folketinget først, og når godkendt, skal denne implementeres i dansk ret ved anvendelse af henvisningsmetoden, jf. lov nr. 945 af 23.11.1994⁴⁷, som ligeledes regulerer behandlingen af eventuelle ændringer og ophævelse af en DBO⁴⁸. Resultatet af dette bliver da, at DBO'er opnår en retskildeværdi på lige fod med national udlandsskatteret, og at disse er at kategorisere som bindende folkeret.

1.3.4.4 Introduktion til OECD: historie, opbygning og arbejdet

The Organisation for Economic Co-operation and Development (fremover OECD) blev grundlagt den 14. december 1960 og er en international organisation, der, ifølge deres egen hjemmeside, arbejder på at forme politikker, der fremmer velstand, lighed, muligheder og velvære for alle, og

⁴⁵ (Michelsen, Bolander, Madsen, Laursen, & Langhave, 2019, s. 1088)

⁴⁶ (Skats Juridiske vejledning / C.F.8.1.1 Dobbeltbeskatning, 2022)

⁴⁷ (Lov om ophævelse af lov om indgåelse af overenskomster med fremmede stater til undgåelse af dobbeltbeskatning m.v., u.d.)

⁴⁸ (Michelsen, Bolander, Madsen, Laursen, & Langhave, 2019, s. 1093)

dette søges opnået gennem samarbejde med regeringer, verdensledere og borgere fra hele verden⁴⁹. Siden 1960 er organisationen vokset, og i dag er 36 lande medlem af OECD⁵⁰.

OECD's arbejder vedrører hovedsageligt politikker på internationalt niveau og er engageret i flere landes rets- samt skattesystemer⁵¹.

Organisationen består hovedsageligt af tre dele: Rådet, Udvalgene og Sekretariatet. Sekretariatet og Udvalgene arbejder sammen på at understøtte de politiske beslutningstagere rundt omkring i verden på baggrund af evidens, indsigt og ekspertise. Rådet udgør det overordnede beslutningsorgan og har blandt andet til opgave at udstede de endelige anbefalinger til OECD-medlemsstaterne. Medlemsstaterne er herefter forpligtede til at vurdere anbefalingerne, men er derudover ikke bundet af dem som udgangspunkt⁵².

På trods af anbefalingernes ikke-bindende karakteristika, må retssystemerne og domstolene anerkende, at flere af OECD's udgivelser efterhånden har vundet indpas som fortolkningsbidrag. Dette understøttes blandt andet ved, at der i den juridiske litteratur gentagende gange henvises til OECD's arbejder. Dette søges yderligere understøttet i fremstillingen i efterfølgende afsnit. OECD's anbefalinger kan ud fra denne anskuelse kategoriseres som folkeretlig *soft law*, og dermed pålægges en retskildeværdi, som synes omdiskuteret i litteraturen, og som kan variere afhængigt af den konkrete situation. Overordnet kan anvendelsen af soft law inddeles i to situation: *tvistløsningssituationer* og *selvreguleringssituationer*⁵³.

I tvistløsningssituationer kan anvendelsen af soft law som fortolkningsbidrag sågar være pligtig, hvilket særligt må ses i sager, som denne vurderes relevant at inddrage. Samme ses ved eksempelvis inden for EU-retten, hvor retsanvender i medlemsstaterne også pålægges pligten at fortolke bestemmelser EU-konformt⁵⁴, hvilket kan lede til inddragelse af ikke-bindende EU-regulering såvel som bindende. På denne måde antages soft law ligeledes at have en retskildeværdi

⁴⁹ (OECD.com, 2022)

⁵⁰ (www.OECD.org: About: Members and partners, 2022) og (UVM: Om OECD, 2022)

⁵¹ (OECD.com, 2022)

⁵² (www.OECD.org: About: Members and partners, 2022)

⁵³ (Tvarnø & Nielsen, 2017, s. 138-139)

⁵⁴ Sag 14/83, *von Colson*: EU-Domstolen fastslog, at medlemsstaternes loyalitetspligt efter EU-traktatens art. 4, stk. 3, (tidligere EF-traktatens art. 5), medfører, at alle disse myndigheder er forpligtede til at fortolke national ret i overensstemmelse med direktivets formulering og formål.

tilsvarende ikke-bindende EU-regulering, hvilket unægteligt fører til, at der pålægges de retsanvendende myndigheder en pligt til at inkludere folkeretlig soft law i fortolkningen af folkeretlige regler⁵⁵. I forlængelse af nærværende argumentation, har retskildeværdien ved anvendelse af OECD's udgivelser i tvistløsningssituationer også givet anledning til debat.

Af OECD's udgivelser, er en af de mest betydningsfulde og anerkendte OECD's modeloverenskomst. Denne udgør en inspiration og danner grundlag for flere landes regulering af international dobbeltbeskatning – for medlemsstater såvel som ikke-medlemsstater⁵⁶.

1.3.4.4.1 OECD's modeloverenskomst

Den første version af OECD's modeloverenskomst blev udgivet i 1963, og der er siden udgivet opdaterede versioner løbende. Hver version beskriver ændringerne fra forrige version, som vedtaget af *The Committee for Fiscal Affairs (CFA)*⁵⁷. Den nyeste version af modeloverenskomsten udkom i 2017, og er benævnt "*Model Tax Convention on Income and on Capital: condensed version. 2017*"⁵⁸. Dette er den tiende version af modeloverenskomsten.

Modeloverenskomsten er et produkt af den en af de mest betydningsfulde problemstillinger vedrørende international skatteret på OECD's agenda. Det er et af OECD-medlemslandene velanerkendt fænomen, at der er et behov for at effektivisere det internationale samarbejde vedrørende håndteringen af skattemæssige problemstillinger, og at dette skal ske gennem informationsdeling og samt gensidig hjælp til at forhindre muligheden for skatteundgåelse og -unddragelse⁵⁹. Særligt problemstillinger relateret til international dobbeltbeskatning og nulbeskatning har gennem årtier været en betydelig del af OECD's arbejder. Dobbeltbeskatningsoverenskomster er som nævnt et instrument, hvis formål har at forhindre, at samme indkomst beskattes både kilde- og domicilland. DBO'erne skal således bidrage til en rimelig

⁵⁵ (Tvarnø & Nielsen, 2017, s. 138-139)

⁵⁶ (www.OECD.org / Model Tax Convention on Income and on Capital: Condensed Version 2017, 2022)

⁵⁷ (Skats juridiske vejledning / C.F.8.2.1 Overordnet om modeloverenskomsten, 2022)

⁵⁸ (Model Tax Convention on Income and on Capital: condensed version, 2017)

⁵⁹ (Model Tax Convention on Income and on Capital: condensed version, 2017)

fordeling af beskatningsretten⁶⁰, og OECD's modeloverenskomst er desuden opstået med stærk inspiration i allerede eksisterende DBO'er⁶¹.

På trods af denne ovennævnte argumenter og tilfælde, der understøtter retskildeværdien af folkeretlig soft law, så er OECD's modeloverenskomst som udgangspunkt blot en model, og medlemsstaterne i øvrigt er ikke per definition bundet af dennes ordlyd og formål⁶². Modeloverenskomsten kan derimod danne grundlaget for egentlige dobbeltbeskatningsoverenskomster⁶³, og ud fra denne kan staterne tilføje til ordlyden, tage forbehold for specifikke bestemmelser og dertilhørende kommentarer, samt modificere reglerne. Ved aftaleindgåelse mellem de to stater, bliver DBO' retligt gældende og bindende mellem de kontraherende stater. Medlemslandene anbefales så vidt muligt at tage udgangspunkt i OECD's kommentarer til modeloverenskomsten, når bestemmelserne i DBO'erne skal fortolkes, men på trods af denne anbefaling, forbliver retskildeværdi af disse omdiskuteret⁶⁴. I dag følger de fleste DBO'er modeloverenskomstens struktur, og implementerer dennes indhold, og det ses ofte, at de dertilhørende kommentarer inddrages som et afgørende bidrag til fortolkning.

1.3.4.5 Retskildeværdien af modeloverenskomsten og dertilhørende kommentarer i dansk ret

Man kan som udgangspunkt ikke sidestille retskildeværdien af modellovens kommentarer med lovbemærkninger inden for dansk ret, da modeloverenskomst og kommentarerne administrativt er udarbejdet uden Folketingets involvering. Uden Folketingets involvering, er kommentarerne hverken bindende for domstolene eller Landsskatteretten. Det pointeres dog, at kommentarerne er bindende i den udstrækning, at de anvendes som udfyldende fortolkningsbidrag til dobbeltbeskatningsoverenskomster, hvor Danmark er kontraherende stat, medmindre der i lovtæksten specifikt er taget forbehold herfor⁶⁵. I de følgende afsnit fremhæves en række eksempler, hvor modellovens og dennes kommentarer er blevet anvendt som fortolkningsbidrag samt grundlag for domsafgørelser.

⁶⁰ (Michelsen, Bolander, Madsen, Laursen, & Langhave, 2019, s. 67)

⁶¹ (Skats juridiske vejledning / C.F.8.2.1 Overordnet om modeloverenskomsten, 2022)

⁶² (Skats juridiske vejledning / C.F.8.2.1 Overordnet om modeloverenskomsten, 2022)

⁶³ (Michelsen, Bolander, Madsen, Laursen, & Langhave, 2019, s. 75)

⁶⁴ (Michelsen, Bolander, Madsen, Laursen, & Langhave, 2019, s. 123)

⁶⁵ (Skats juridiske vejledning / C.F.8.2.1 Overordnet om modeloverenskomsten, 2022)

I Højesterets dom TfS 1993, 7 H⁶⁶ konkluderede Højesteret, at OECD's modeloverenskomst og de dertilhørende kommentarer sammenholdt med international skattepraksis kan tillægges retskildeværdi. I den pågældende dom, henviste Højesteret i sin afgørelse direkte til kommentaren til artikel 7 i modeloverenskomsten.

Ligeledes udtalte domstolen i SKM2022.119.SR, at begrebet *fast driftssted* skal fortolkes i overensstemmelse med OECD's Modeloverenskomstens artikel 5, hvilket ligeledes blev konkluderet i TfS 1996, 532 H, og som også gengives i Skats juridiske vejledning (C.D.1.2.2).

Folketinget vedtog i december 2020 *Lov om ændring af selskabsskatteloven og forskellige andre love*, hvilken ændrede selskabsskattelovens § 2, således at de interne danske bestemmelser om fast driftssted grundlæggende svarer til artikel 5 om fast driftssted i OECD's modeloverenskomst, således som denne bestemmelse er affattet i 2017-udgaven af modeloverenskomsten.

Der henvises også til OECD's modeloverenskomst som fortolkningsbidrag i den øvrige litteratur. Dette ses blandt andet i cirkulæret til kildeskatteloven samt cirkulæret til selskabsskatteloven, hvori det statueres, at fast driftssted begrebet skal fortolkes i national ret i overensstemmelse med den tilsvarende definition er *permanent establishment* i Artikel 5 i modeloverenskomsten.

Henvisningen til modeloverenskomsten er gengivet i bemærkningerne til lov nr. 119 af 11. december 1996⁶⁷, der understreger, at begrebet "fast driftssted" ikke defineres i dansk skatteret, hvorfor der skal kigges til modeloverenskomstens definition i Artikel 5.

Altså ses der gentagende tilfælde, hvor ordlyden i OECD's modeloverenskomst og de dertilhørende kommentarer tillægges nogen retskildeværdi, samt anvendes flittigt som fortolkningsbidrag, og man kan dermed konkludere, at modelloven, trods sin som udgangspunkt ikke-bindende karakter, har opnået en vis plads i dansk rets retskilde.

⁶⁶ TfS 1993, 7 H. Sagens parter var *Texaco Denmark Inc., herunder dette selskabs filial i Danmark*, (adv. Aage Spang-Hanssen) mod *Skatteministeriet* (kammeradv. v. adv. H. C. Vinten). Sagen vedrørte opgørelsen af den skattepligtige indkomst for amerikansk selskabs danske filial i årene 1981-1985.

⁶⁷ Lov nr. 119 af 11. december 1996, Forslag til Lov om ændring af forskellige skattelove (Fast driftssted og fiskale repræsentanter)

1.3.5 Retspolitik – *De lege ferenda*

Gennem historien har selv de største retssystemer måttet gennemgå regelmæssige tilpasninger. Ny teknologi, skiftende sociale normer og endda krig medfører hyppige tilføjelser og ændringer til eksisterende love og regler⁶⁸.

De lege lata kan beskrives som den normative ideologi, der faktisk er virksom eller må tænkes virksom ved en domstols afgørelse, fordi den opleves af dommeren som socialt forbindende og som derfor effektivt skal efterleves⁶⁹. *De lege ferenda* betyder "fremtidig lov" og bruges i betydningen "hvad loven skal være". Retspolitik søger, i modsætning til *de lege lata*, at belyse, hvad retten *burde* være. Retspolitik er dermed overvejelser og vurderinger af, hvorvidt og hvordan en ændring af gældende ret kan føre til opnåelse af en ønsket retstilstand⁷⁰. *De lege ferenda* fungerer således som et slags nøgleord for at lade læseren vide, at det, der bliver foreslået, ikke er i overensstemmelse med gældende lovgivning (*de lege lata*).

I samme kategori anvendes begrebet *de sententia ferenda*, hvilket handler om selve afgørelsen, som den bør være, af en retlig problemstilling. Vi arbejder altså her også med en bør-ideologi, men hvor udtrykket relaterer sig til den situation, hvor et forslag fremsættes til en dømmende enhed, typisk til domstolene, om hvordan et spørgsmål bør løses⁷¹. Dette fænomen ses især ofte inden for EU-retten, hvor nationale domstole til hver en tid har mulighed for at høre EU-domstolen i et spørgsmål vedrørende åbentstående tvister, som skal løses EU-konformt⁷². Begrebet *de sententia ferenda* bygger på den forståelse, at *de lege lata* til tider kan være uklar, og at det er af mere overkommelig karakter at komme med forslag til, hvordan retlige problemstillinger kan løses, når det skønnes, at ret- og domspraksis er mere velbegrundet⁷³.

De *sententia ferenda* er dermed forslag inden for gældende ret, hvorimod *de lege ferenda* vedrører forslag, der ligger ud over gældende ret⁷⁴.

⁶⁸ (G20 Inclusive Framework, 2021, s. 5-6)

⁶⁹ (Ross, 2013, s. 185 ff.)

⁷⁰ (Tvarnø & Nielsen, 2017, s. 30)

⁷¹ (Hamer & Schaumburg-Müller, 2020, s. 325-326)

⁷² (Tvarnø & Nielsen, 2017, s. 115)

⁷³ (Ross, 2013, s. 421 ff.)

⁷⁴ (Hamer & Schaumburg-Müller, 2020, s. 325-326) og (Ross, 2013, s. 421-422)

I nærværende afhandling søges der i kapitel 3 at foretage en analyse af OECD's forslag til at gøre internationale skatteordningerne mere *retfærdige og effektive*. Forslaget, der er en todelt tilgang, søger at adressere og akkommodere de skattemæssige problemstillinger, der er opstået som følge af den rigide digitalisering af verdensøkonomien og de gældende skatteregler, der endnu ikke er gearret til at beskatte denne. Løsningsforslaget er netop vedtaget, og OECD har udstedt første udkast til modelreglerne, men da intet er implementeret endnu, og traktaten dermed stadig under udarbejdelse, er der tale om en analyse af det foreslåede regelsæt. En analyse af forslagens retfærdighed og effektivitet vil blive anlagt med det formål at vurdere, hvorledes reglerne er effektive til at opnå den ønskede retstilstand, der vurderes *retfærdig* – de lege ferenda, samt om denne ud fra et skatteteoretisk princip vil kunne opnå tilslutning.

1.3.5.1 Ottawa-principperne for beskatning

The Committee on Fiscal Affairs of OECD (fremover CFA eller komiteen) fremhævede på ministerkonferencen i Ottawa i 1998, at elektronisk handel (e-commerce) har potentialet til at blive en af de største økonomiske udviklinger i det 21. århundrede⁷⁵. I samme ombæring anerkendte komiteen, at de teknologier, der ligger til grund for elektronisk handel, giver skattemyndighederne betydelige nye muligheder for at forbedre skattesystemet, og at medlemslandene er forpligtet til fuldt ud at udnytte disse muligheder⁷⁶.

På Ottawa-ministerkonferencen om elektronisk handel diskuterede ledere fra regeringer⁷⁷, ledere af store internationale organisationer, industriledere og repræsentanter for forbruger-, arbejds- og sociale interesser planer om at fremme udviklingen af global elektronisk handel. Ministrene hilste CFA-rapporten fra 1998 "Electronic Commerce: Taxation Framework Conditions" velkommen og godkendte et sæt beskatningsprincipper, som bør gælde for elektronisk handel⁷⁸.

CFA fremsatte i forlængelse heraf fem almindeligt anerkendte skatteprincipper, som bør gælde for elektronisk handel. Disse principper er; neutralitet (*Neutrality*), efficiens (*Efficiency*), forudsigelighed

⁷⁵ (OECD, Addressing the Tax Challenges of the Digital Economy, 2014, s. 69)

⁷⁶ (The Committee on Fiscal Affairs, 1998, s. 3)

⁷⁷ Heraf var 29 af disse jurisdiktioner medlem af OECD.

⁷⁸ 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>, s. 153

og simplicitet (*Certainty and simplicity*), effektivitet og retfærdighed (*Effectiveness and Fairness*), og fleksibilitet (*Flexibility*).

Komiteen mente ydermere, at eksisterende beskatningsregler på dette stadium af udviklingen i det teknologiske og kommercielle miljø kan opdateres således, at de implementerer disse principper. Enhver ordning, som anvender disse principper, enten vedtaget eller inkorporeret i eksisterende internationale beskatningsprincipper, bør struktureres således, at landenes skattemæssige suverænitet opretholdes, og med den effekt, at der opnås en retfærdig fordeling af skattegrundlaget fra elektronisk handel mellem landene samt med det formål at modvirke dobbeltbeskatning og utilsigtet ikke-beskatning. På denne måde opstillede komiteen principper til brug som rettesnor for vurderingen af en ønskværdig fordeling af skattegrundlaget⁷⁹.

Taskforcen fandt det vigtigt at udvikle en ramme for evaluering af muligheder for at sikre en konsekvent og principiel analyse og informerede politiske beslutninger. I denne henseende, som nævnt i kapitel 1, betragtede Task Force Ottawa-rammeprincipperne om *neutralitet, effektivitet, sikkerhed og enkelhed, effektivitet og retfærdighed og fleksibilitet* som et godt udgangspunkt for en sådan ramme⁸⁰.

OECD har udtalt følgende om princippernes anvendelse:

“The Task Force considers that these principles are still relevant today and, supplemented as necessary, can constitute the basis to evaluate options to address the tax challenges of the digital economy”⁸¹

I de følgende sektioner vil de fem principper blive præsenteret med henblik på at redegøre for beslutningsgrundlaget for, hvilke principper, der i nærværende afhandling vil udgøre vurderingsmålestokken for den retspolitiske analyse, og dermed danne rammerne for retten, som den bør være (*de lege ferenda*). I afhandlingens retspolitiske analyse, vil der blive taget udgangspunkt i princippet *effektivitet og retfærdighed*, med det formål at opstille kriteriet for *de lege ferenda*, samt danne et velfunderet grundlag for afhandlingens konklusion samt besvarelse af problemstillingen. De gjorte overvejelser herfor søges belyst i det følgende.

⁷⁹ (OECD, Addressing the Tax Challenges of the Digital Economy, 2014, s. 42)

⁸⁰ (OECD, Addressing the Tax Challenges of the Digital Economy, 2014, s. 142-143)

⁸¹ (OECD, Addressing the Tax Challenges of the Digital Economy, 2014, s. 28)

1.3.5.2 Neutralitet

Skatteneutralitetsprincippet blev defineret som et skattesystem, der ikke har indflydelse på skatteydernes forretningsmæssige beslutninger. Økonomer bruger normalt 'ingen skat-universet' som udgangspunkt for at afgøre, om et specifikt skattemål er 'neutralt'. Hvis en skatteydners reaktion på en specifik skat er den samme, som hvis der ikke er en sådan skat, så er den neutral⁸².

Skatteneutralitet er i princippet et bredt accepteret begreb. I praksis kan afvejsninger mellem forskellige neutralitetsbegreber og forskellige mål være svære at løse⁸³.

Skattesystemets primære formål er at hæve de nødvendige indtægter til at betale for offentlige udgifter. Ud over at fordreje skatteydernes valg og handlinger, får ikke-neutraliteter i et skattesystem også mennesker og virksomheder til at øge indsatsen på at modellere substansen af deres aktiviteter for at reducere deres skattebetalinger, for eksempel ved at hyre rådgivere til at strukturere finansielle transaktioner på en måde, der minimerer skattepligten. I nogle tilfælde er afvigelser fra et neutralt skattesystem uundgåelige. Der er bred enighed om, at skattebetalinger bør stige med en vis grad af velbefindende, såsom indkomst, forbrug eller løn (se diskussionen af *skatteevneprincippet* nedenfor)⁸⁴. I andre tilfælde afspejler afvigelser fra et neutralt skattesystem de politiske beslutningstageres mål. Skattesystemer kan for eksempel være designet til at tilskynde køb af fast ejendom, bidrag til velgørenhed, sygesikring og videregående uddannelse og endda at modvirke usunde vaner, såsom rygning og alkoholindtag.

Det anerkendes, at neutralitet er et vidt accepteret princip⁸⁵, samt en potentielt interessant vinkel vil kunne være, at se på skatteydernes respons på den implementerede løsning med det formål at vurdere, hvorvidt denne er neutral, og dermed at skatteydernes reaktion ville være den selvsamme i et skattefrit univers, jf. påstanden foroven. Grundet kapaciteten af nærværende afhandling, samt ønsket om en mere holistisk tilgang, med "effektivitet og retfærdighed" som benchmark, vil princippet "neutralitet" ikke danne målestok for den videre retspolitiske analyse.

⁸² *Neutrality as Tax Justice: The Case of Common Consolidated Corporate Tax Base under the EU Law*. Posted: 12 Aug 2019. Forfatter: Shu-Chien Chen. Erasmus University Rotterdam (EUR), Faculty of Law.

⁸³ (Furman, 2008, s. 1)

⁸⁴ (Furman, 2008, s. 2)

⁸⁵ Dette ses blandt andet ved, at princippet er gået igen gennem OECD's arbejde og udgivelser vedrørende Action 1. Desuden understøtter litteraturen i form af fagpersoners og virksomhedsrepræsentanternes kommentarer på de historiske udspil, at princippet bredt set accepteres og anerkendes som værende grundlæggende. Se i øvrigt *The Concept of Neutrality in Tax Policy* af Jason Furman (2008) og (The Committee on Fiscal Affairs, 1998)

1.3.5.3 Efficiens

Det andet princip fremsat af komiteen vedrører efficiens, og relaterer sig nærmere bestemt til de omkostninger, der er relateret til skattemyndighedernes administration af beskatningsreglerne, men også skatteydernes omkostninger forbundet med overholdelsen af reglerne. Princippet tilsiger, at disse omkostninger bør holdes til et minimum så vidt som muligt. Afledt heraf kan man konkludere, at der skal være proportionalitet mellem omkostningerne og effekten af beskatningsreglerne. Det bør således ikke være særligt byrdefuldt for hverken skatteyder eller -opkræver at handle i overensstemmelse med reglerne⁸⁶.

Princippet er desuden direkte medtaget i implementeringsplanen, der vedrører den vedtagne løsning til at håndtere de skattemæssige udfordringer, der opstår som følge af digitaliseringen af økonomien⁸⁷. Her statueres det, at for at lette en hurtig og konsekvent implementering vil der blive udviklet en multilateral konvention for alle de tiltrædende jurisdiktioner, og som skal gælde uanset om der i øjeblikket eksisterer en DBO mellem disse jurisdiktioner. Konventionen skal ligeledes vedrøre gældende såvel som fremtidige skatteaftaler mellem de tiltrædende jurisdiktioner. I den situation, hvor der ikke er nogen skatteoverenskomst mellem parterne, skal konventionen sætte de nødvendige rammer for at sikre en effektiv implementering af alle aspekterne af løsningens sølje 1.

Vurderingen af, hvorvidt dette princip findes opretholdt, samt hvorvidt implementeringsplanen synes i overensstemmelse hermed, må konkluderes at kunne understøttes bedst, når arbejdet er på et senere stadie, hvor de direkte afledte omkostninger nærmere kan analyseres og danne validt grundlag for en sådan vurdering. Derfor vil den nærværende afhandling ikke forsøge at træffe beslutning om den todelte løsning i relief til dette princip. Dette er ikke en indikator for, at princippet ikke er relevant, men blot at dette vurderes bedst anvendt, når implementeringen er på et senere stadie.

1.3.5.4 Forudsigelighed og enkelhed

Det tredje princip tilsiger, at skattereglerne bør være klare og enkle at forstå, så skatteyderne kan forudse de skattemæssige konsekvenser forud for en transaktion. Dette bevirker, at skatteyderen bør kunne vide hvornår, hvor og hvordan skatten skal betales og bogføres, foruden en pågældende

⁸⁶ (The Committee on Fiscal Affairs, 1998, s. 4)

⁸⁷ (G20 Inclusive Framework, 2021, s. 6)

transaktion⁸⁸. Behovet for skattemæssig forudsigelighed kræver en meget klar forståelse for reglerne og deres elementer, herunder eftertest af anvendelseskriterier, betydning af anvendt terminologi og fortolkningen heraf⁸⁹. MNE'er, der er omfattet søjle 1.'s anvendelsesområde, vil ifølge OECD's udspil kunne udnytte mekanismer til forebyggelse og løsning af tvister, som vil undgå dobbeltbeskatning af beløb A, herunder alle spørgsmål relateret til beløb A på en obligatorisk og bindende måde. Det er med formålet at styrke forudsigeligheden bag reglerne ved at give mulighed for bindende høringsvar⁹⁰. Tvister om, hvorvidt spørgsmål kan vedrøre beløb A, vil blive løst på en obligatorisk og bindende måde uden at forsinke den materielle tvistforebyggelse og -løsningsmekanisme.

Hvorvidt princippet synes påvist må stå sin prøve, når reglerne er formuleret og implementeret, sådan at skatteyderen kan indordne sig, og retspraksis vil vise, hvorvidt effekten af reglerne har været klar og forudsigelige for skatteyder. Taskforcen har fået mandat til at udforme modelregler til brug for regeringernes implementering i national ret, herunder at definere og afklare funktionerne i beløb A samt udvikle konventionen og forhandle dets indhold⁹¹. Disse modelregler er for nyligt udgivet i første udkast, hvori det anerkendes, at flere forhold stadig mangler endelig afklaring, definition og formulering. OECD har i den forbindelse bedt offentligheden kommentere på udkastene til de forskellige artikler, der tilsammen skal udgøre supplementet til eksisterende regelsæt ved at implementere det nye Nexus. Det vurderes derfor på nuværende tidspunkt ikke retvisende at søge at konkludere princippet opfyldelse på velunderstøttet, empirisk grundlag, med tanke på de snarlige forhandlinger og nyere udkast, som potentielt kan negligere de forefundne resultater.

1.3.5.5 Flexibilitet

Det fjerde princip vedrører flexibilitet. Komiteen statuerer, at skattesystemer bør være fleksible og dynamiske nok til at sikre, at de holder trit med den teknologiske og kommercielle udvikling. Det er altså vigtigt, at systemet er fleksibelt nok til at imødekomme den pågældende jurisdiktions indtægtsbehov, samtidig med at det tilpasser sig skiftende behov på en løbende basis. Dette

⁸⁸ (The Committee on Fiscal Affairs, 1998, s. 4)

⁸⁹ (PricewaterhouseCoopers International Limited, 2020)

⁹⁰ (OECD/G20 Inclusive Framework, 2022, s. 2)

⁹¹ (OECD/G20 Inclusive Framework, 2022, s. 6)

betyder, at systemet bør være struktureret således, at dette er holdbart selv i en skiftende politisk kontekst. Dog skal systemet alligevel være fleksibelt og dynamisk nok til at tillade regeringer at reagere efter behov for at holde trit med den teknologiske og kommercielle udvikling, idet der tages højde for, at den fremtidige udvikling ofte vil være vanskelig at forudsige⁹².

1.3.5.6 Effektivitet og Retfærdighed

Det sidste princip tilsiger, at beskatning bør producere den rigtige mængde skat på det rigtige tidspunkt. Princippet relaterer sig til, at skattereglerne bør minimere muligheden for skatteunddragelse og – undgåelse⁹³. Tidligere diskussioner i de teknisk rådgivende grupper i OECD har omhandlet, at hvis der er en klasse af skatteydere, der teknisk set er underlagt en skat, men som aldrig er forpligtet til at betale skatten på grund af skattesystemet og jurisdiktionens manglende evne til at håndhæve den, så kan den skattepligtige offentlighed se skatten som uretfærdigt og ineffektivt. Som følge heraf er den praktiske håndhævelse af skatteregler altså også en vigtig overvejelse for politiske beslutningstagere, og reglerne skal således struktureres sådan, at de rent faktisk gør det muligt for regeringen at inddrage den pågældende skat. Håndhævelsen er altså afgørende for at sikre effektiviteten af skattesystemet, fordi det påvirker skatteinddrivelsen og administrerbarheden⁹⁴.

Heraf udledes, at de pågældende regler, som er fremsat i den todelte løsning under OECD's søjle 1 arbejder, skal være effektive i den forstand, at det skal være muligt for regeringerne rent faktisk at håndhæve disse i en sådan grad, at det tilsigtede formål søges i nogen grad levet op til, samtidig med, at reglerne ikke udgør et potentiale for skatteunddragelse. En nærmere analyse af og redegørelse for, hvordan princippet mere konkret skal anvendes som benchmark vil inddrages i det følgende.

1.3.5.6.1 Princippets betydning i afhandlingens videre analyse

I nærværende afhandling vil det femte princip, *retfærdighed og effektivitet*, blive anvendt i den retspolitiske analyse som kriterie for *de lege ferenda*. Princippet vil indledningsvis søges yderligere

⁹² (OECD, Addressing the Tax Challenges of the Digital Economy, 2014, s. 31)

⁹³ (The Committee on Fiscal Affairs, 1998, s. 4). Den engelske ordlyd af princippet er: "taxation should produce the right amount of tax at the right time, and the potential for evasion and avoidance should be minimised."

⁹⁴ (OECD, Addressing the Tax Challenges of the Digital Economy, 2014, s. 31)

afdækket og derefter danne grundlaget for vurderingen af søjle 1 som løsningsforslag på den af OECD fremlagte problemstilling.

I de følgende afsnit vil princippet betydning blive diskuteret med særlig fokus på en vurdering af, hvad der forstås ved "retfærdighed" dels grundlæggende, samt dels inden for skatterettens disciplin. Den følgende fremstilling skal dermed også bidrage med input til læserens egen vurdering af søjle 1, samt bidrage til debatten omkring effekten af løsningen under søjle 1. Afslutningsvis vil der søges at opstille konkrete faktorer, ud fra hvilken en sådan retfærdighedsbedømmelse vil blive foretaget.

1.3.5.6.2 Retfærdighed

Retfærdighed indtog under naturrettens filosofi en central plads, og retfærdighed i sin rene form blev defineret som *lighed*. Retfærdigheden som retsprincip angik harmoniseringen af modstridende ønsker og krav i samfundet. Som følge heraf anlagde man den opfattelse, at alle retlige problemer var et spørgsmål om fordeling, heraf fordeling af fordele og byrder ligeligt mellem individer⁹⁵. Opfattelsen dengang syntes derfor nærmest simpel, da denne i altovervejende grad relaterede sig til lighed. Dette gav dog anledning til et andet spørgsmål – *Hvad er lighed?*

Alf Ross anførte i værket "Ret og Retfærdighed" en række eksempler på forskellige grundlæggende forudsætninger, som kan ligge til grund på ens opfattelse af *lighed*. Han bemærker i forlængelse heraf, at fremstillingen ikke søger at afdække, hvilken formulering af retfærdighedsprincippet, der er mest *korrekt*, men desuden understøtter, at koblingen mellem retfærdighed og lighed er nærmest generelt indforstået – uanset, hvilken definition af lighed, man anlægger⁹⁶. I det følgende sammenfattes overordnet de af Ross opstillede eksempler på, hvad der ligger til grund for lighed.

Et eksempel på et lighedsprincip er ifølge Ross *lighed efter stilling og rang*. Princippet fremlægges som et aristokratisk retfærdighedsprincip, der tilgodeser den sociale klasseforskel, hvorefter et individs rangering i forhold til andre individer baseres på beskæftigelse og social status som vurderingsmålestok. Den sociale status og dermed individets tilhørende klasse kan eksempelvis blive bestemt ved fødsel, race, hudfarve eller religiøs overbevisning. Et andet retfærdighedsprincip,

⁹⁵ (Ross, 2013, s. 351) og (Blume, 2020, s. 122-130)

⁹⁶ (Ross, 2013, s. 351-356)

som Ross præsenterer, er *lighed efter fortjeneste*. Dette omhandler hovedsageligt retfærdighed i livet efter døden, og der refereres til personens moralske fortjeneste eller værd⁹⁷.

Et tredje princip, som også drager paralleller til væsentlige principper i dag, er *lighed enhver efter ydelse*. Princippet ses ofte i politisk teori som princip for eksempelvis retfærdig og lige løn. Ud fra dette princip er den forudsatte vurderingsmålestok det konkrete bidrag, som det enkelte individ har ydet samfundet. Det er eksempelvis dette retfærdighedsprincip, der appelleres til, når man taler om lige løn mellem køn, der tiltræder samme stillinger og yder samme arbejdsbidrag.

Det fjerde princip, som Ross redegør for, er *lighed efter behov og evne*. Efter dette princip skal enhver "yde efter evne og modtage efter behov"⁹⁸. Det relevante hensyn, der lægges til grund for tildeling af sociale ydelser er altså herefter ikke individets arbejdsindsats og ydelse til samfundet, men snarere dennes behov for at modtage de pågældende ydelser. Løn i det moderne samfund – socialistisk såvel som kapitalistisk – er hovedsagelig baseret på princippet lige løn for lige arbejde, finder behovsprincippet derimod i stigende grad anvendelse på en række andre sociale ydelser. Dette lighedsprincip omfatter altså både det, vi senere vil introducere som værende skatteevneteorien og ækvivalensteorien, som begge er væsentlige principper inden for den internationale skatteretlige debat.

1.3.5.6.2.1 Retfærdighed i en skatteretlig kontekst

Foruden den præsenterede gennemgang af princippet *Effektivitet og retfærdighed*, er vurderingen af og kriterierne for, hvad der forstås ved "retfærdig beskatning" ikke entydig⁹⁹, og det vurderes dermed nødvendigt at inddrage øvrig litteratur og input fra forskningsartikler og -værker med det formål at oprids definitionen af begrebet yderligere.

Den skotske nationaløkonom Adam Smith skrev i *The Wealth of Nations* fra 1776 følgende omkring retfærdig og effektiv beskatning¹⁰⁰:

"Such things as defending the country and maintaining the institutions of good government are of general benefit to the public. Thus, it is reasonable that the population as a whole should contribute

⁹⁷ (Ross, 2013, s. 354)

⁹⁸ Citeret fra *Ret og Retfærdighed* (Ross, 2013, s. 354)

⁹⁹ (Michelsen, Bolander, Madsen, Laursen, & Langhøve, 2019, s. 53)

¹⁰⁰ (Smith, 2015, s. 423 og 429)

to the tax costs. ... Good taxes meet four major criteria. They are (1) proportionate to incomes or abilities to pay (2) certain rather than arbitrary (3) payable at times and in ways convenient to the taxpayers and (4) cheap to administer and collect."

Citatet foroven understøtter til dels principperne, som fremsagt ved ministerkonferencen i Ottawa, og understreger ligeledes en gengående holdning til, at befolkningens bidrag til en regering, som stiller offentlige ydelser til rådighed, generelt må antages rimeligt.

En skatteretfærdighedsnorm er et princip, hvorefter den samlede skattebyrde skal fordeles på befolkningen.

I rapporten "*Addressing the Tax Challenges of the Digital Economy, OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project*" udgivet af OECD i 2014 blev de overordnede principper for skattepolitikken, der traditionelt har været retningsgivende for udviklingen af skattesystemer, diskuteret med fokus primært på beskatning af grænseoverskridende indkomst.

I begyndelsen af 1920'erne udpegede Folkeforbundet¹⁰¹ da fire økonomer¹⁰² til at studere spørgsmålet om dobbeltbeskatning ud fra et teoretisk og videnskabeligt perspektiv, samt søge at formulere generelle principper som grundlag for en international skatteramme, der kan forhindre dobbeltbeskatning¹⁰³. Gruppen identificerede i denne sammenhæng begrebet *økonomisk tilknytning*¹⁰⁴ som grundlag for at udforme sådanne internationale skatterammer. Økonomisk tilknytning blev da baseret og målt på fire faktorer. Disse blev præsenteret som 1) Indkomstens *oprindelse*, hvilket vil sige alle de steder, hvor indkomsten skabes eller produceres, 2) *Indkomstsituation* (også benævnt *situs*), hvilket vil sige det fysiske sted, hvor resultatet af indkomstkabelsen eller -frembringelsen skal findes, 3) *stedet for håndhævelse*, hvilket er den jurisdiktionen med de juridiske rettigheder til indkomsten, og afslutningsvist skattesubjektets 4) *bopæl*. Blandt disse faktorer konkluderede økonomerne, at der generelt burde lægges størst vægt

¹⁰¹ Folkeforbundet blev grundlagt den 25. januar 1919, og var en organisation af international karakter, som en del af Versailles-traktaten, der afsluttede 1. verdenskrig. (Gram-Skjoldager, u.d.)

¹⁰² (Bruins et al., 1923)

¹⁰³ Produktet af studiet blev udgivet i rapporten "*Report on Double Taxation*" af de fire forfattere Prof. Bruins, Prof. Senator Einaudi, Prof. Seligman og Sir Josiah Stamp, 5. april 1923 (Bruins, Einaudi, Seligman, & Stamp, 1923)

¹⁰⁴ Princippet præsenteres i rapporten som "*economic allegiance*". Det er forfatterens opfattelse, at "*økonomisk tilknytning*" udgør den mest passende oversættelse af princippet, og dermed terminologien gennem nærværende afhandling.

på oprindelse og bopæl. I artiklen "*The Ability to Pay and Economic Allegiance: Justifying Additional Allocation of Taxing Rights to Market States*" af L. F. Kjærsgaard blev dette syn understøttet, og det blev ligeledes fremsat, at løsningen på, hvor beskatningsrettigheder til en given virksomheds skattepligtige indkomst skulle tildeles, skulle findes i en skatteydners økonomiske tilknytning¹⁰⁵.

De fire økonomer gik med andre ord ind for, at skattekompetencen generelt skulle fordeles mellem kildestaten og bopælsstaten afhængig af arten af den pågældende indkomst. Desuden må det udledes, at der gælder et *single tax principle*, som indebærer, at indkomst skal beskattes en gang – og kun én gang. De, der beskattes to gange, mister motivation til at yde, og de der beskattes nul gange forfordes¹⁰⁶.

På grundlag af denne forudsætning overvejede gruppen det rette sted for beskatning af de forskellige former for formue eller indkomst. Gruppen nåede til den konklusion, at det sted, hvor indkomsten blev produceret, er "*af overvejende vægt*", og at i en ideel opdeling bør en overvejende andel af denne værdiskabelse og dermed den skattepligtige indkomst henføres til oprindelsesstedet. Med andre ord, ved tildelingen af jurisdiktion blev der lagt størst vægt på sammenhængen indkomsten og de forskellige fysiske steder, der bidrager til produktionen af indkomsten¹⁰⁷. Andre beskatningsteorier blev også undersøgt, herunder ækvivalensteorien, som bliver yderligere beskrevet i afsnit [1.3.5.6.2.2](#). Økonomerne fandt, at i vid udstrækning måtte denne konkluderes fortrængt af skatteevneteorien, som bliver beskrevet yderligere i afsnit [1.3.5.6.2.3](#). Flere forfattere mener, at ækvivalensteoriens fald er ubestrideligt, hvad angår fastsættelse af skattepligtens *størrelse*, men ikke i debatten om tildeling af beskatningsretten til en jurisdiktion i en international sammenhæng¹⁰⁸.

En skatteretfærdighedsnorm er et princip, hvorefter den samlede skattebyrde skal fordeles på befolkningen, og man kan overordnet inddele de grundlæggende tilgange, der gennem historien almindeligvis præger debatten om skatteretfærdighed, i to hovedkategorier¹⁰⁹. Den muligvis

¹⁰⁵ (Kjærsgaard, *The Ability to Pay and Economic Allegiance: Justifying Additional Allocation of Taxing Rights to Market States*, 2021, s. 5)

¹⁰⁶ (Kjærsgaard, *The Ability to Pay and Economic Allegiance: Justifying Additional Allocation of Taxing Rights to Market States*, 2021, s. 5)

¹⁰⁷ (OECD/G20, 2014, s. 30-31) *Addressing the Tax Challenges of the Digital Economy*

¹⁰⁸ (OECD/G20, 2014, s. 32) *Addressing the Tax Challenges of the Digital Economy*

¹⁰⁹ (Lindsay, 2019, s. 95) og (Michelsen, Bolander, Madsen, Laursen, & Langhøve, 2019, s. 53)

enkleste tilgang, og nok den mest almindelige i nutidig skatteteori, analyserer retfærdighed i form af skattesubjektets *relative betalingssevne*. Denne teori benævnes i international litteratur som "The Ability to Pay theory/principle"¹¹⁰. I den følgende fremstilling vil den danske oversættelse *skatteevneteorien*¹¹¹ blive anvendt. Den anden tilgang til vurderingen af retfærdighed sammenligner skattebyrder med fordelene modtaget fra staten, hvilket dermed indgår i det pågældende samfunds offentlige udgifter. Denne benævnes oftest The Benefits Theory¹¹², og vil i nærværende fremstilling benævnes ækvivalensteorien¹¹³.

Selvom ækvivalensteorien er en rival til skatteevneteorien kan de to tilgange have lignende implikationer, og som vi så i Alf Ross' værk *Ret og Retfærdighed* blev begge principper også sammenholdt som to sider af samme retfærdighedsprincip¹¹⁴.

1.3.5.6.2.2 Ækvivalensteorien

Indtil det 19. århundrede var den dominerende teori inden for retfærdig beskatning ækvivalensteorien. Teorien tilegnede sig opbakning fra blandt andre forfatteren Montesquieu og den engelske filosof Thomas Hobbes¹¹⁵. Den amerikanske økonom Henry Carter Adams beskrev ækvivalensteorien således: "(...)in so much as individuals receive benefits from the state, a payment should be made on account of and in proportion to these benefits."

Den traditionelle teori vurderer skattebyrder i lyset af de fordele, som den enkelte skatteyder modtager fra staten. Fundamentet for teorien er gensidighed, og effekten heraf er, at en retfærdig beskatningsordning er en ordning, hvor skatter, som en skatteyder skylder, står i proportionalt forhold til de fordele, som skatteyderen modtager fra staten. Denne redegørelse for skatteretfærdighed var populær indtil i det 19. århundrede, og princippet om beskatning baseret på fordele modtaget fra staten var dominerende, men blev efterfølgende kritiseret af John Stuart Mills

¹¹⁰ Teorien blev første gang fremsat af Arthur Cecil Pigou i værket *The Economics of Welfare* (1920). Flere udgivelser refererer siden til Pigou som teoriens fader. Se f.eks. *Diagrammatic Exposition of a Theory of Public Expenditure* af Paul A. Samuelson

¹¹¹ Oversættelsen følger terminologien i (Michelsen, Bolander, Madsen, Laursen, & Langhave, 2019)

¹¹² Ydelsesteorien (The Benefit Theory) blev oprindeligt beskrevet af den svenske økonom Knut Wicksell (1896) og senere videreudviklet af Erik Lindahl (1919). Teoriens oprindelse er nærmere beskrevet i værket *Public Finance in Theory and Practice* af Richard A. Musgrave og Peggy B. Musgrave fra 1973.

¹¹³ Oversættelsen følger terminologien i (Michelsen, Bolander, Madsen, Laursen, & Langhave, 2019)

¹¹⁴ Læseren henvises her til præsentationen i afsnit [1.3.5.6.2 Retfærdighed](#)

¹¹⁵ (Seligman, 1908, s. 158-180)

i udgivelsen *Principles of Political Economy*¹¹⁶. Kritikken skabte røre, og blev på en måde startskuddet for en revolutionering af, hvilken teori, der skulle anvendes ved forståelsen af *retfærdig beskatning*. Der skete herefter en videreudvikling af fordelsprincippet i det 20. århundrede¹¹⁷.

Den mere moderne version af ydelsesteori vurderede skatter i form af viljen til at betale for offentlige goder hos hver skatteyder, men krævede ikke nødvendigvis beskatning i forhold til den egentligt modtagne personlige fordel. Denne version refereres også til som "Voluntary exchange theory"¹¹⁸.

I litteraturen er fordele og ulemper ved en fordelsbaseret tilgang yderligere søgt systematiseret og analyseret. Som en etisk påstand appellerer den ydelsesteori til intuitive principper for retfærdigt samarbejde¹¹⁹. Som en regel om proceduremæssig retfærdighed har den en tendens til at beskytte mod undertrykkende skatteordninger. Relaterede udfordringer vedrører specificering af den baseline, som fordelene skal måles i forhold til, og retfærdig behandling af skatteydere, der har et offentligt tænkt syn på offentlige udgifter i modsætning til dem, der hovedsageligt er optaget af deres private fordele¹²⁰.

Umiddelbart var det gamle ækvivalensprincip underlagt en kritik med hensyn til det upraktiske i at måle offentlige ydelser modtaget af enkeltpersoner, hvilket står i direkte modstrid til Adam Smiths fremsatte kriterier for fair beskatning¹²¹. Desuden pointeres der i kritik af princippet, at der opstår usammenhæng i opretholdelsen af princippet i en velfærdsstat, hvor det tilsyneladende er de stærke, der bidrager til de svage¹²². Følgelig er brugen af offentlige goder hverken en god begrundelse for at beskatte indkomst, og det gør det heller ikke. Det giver enhver vejledning til at måle og henhøre en multinational virksomheds indkomst til forskellige jurisdiktioner¹²³.

¹¹⁶ (Mill, 1909, s. 804-805)

¹¹⁷ (Lindsay, 2019, s. 96-97)

¹¹⁸ Videreudvikling blev hovedsageligt ledt af den svenske økonom Erik Lindahl. Se mere herom i (Wicksell, 1958, s. 72-118) og (Lindahl, 1958)

¹¹⁹ (Lindsay, 2019)

¹²⁰ (Mill, 1909, s. 805)

¹²¹ [1.3.5.6.2.1 Retfærdighed i en skatteretlig kontekst](#)

¹²² (Michelsen, Bolander, Madsen, Laursen, & Langhave, 2019)

¹²³ (Hey, 2019, s. 204-205) og (Fleming, Peroni, & Shay, 2001, s. 301-305)

Nogle multinationale virksomheder kan gøre intens brug af offentlige goder, men i sidste ende realisere betydelige tab, såsom i skibsbygningsindustrien. Det er endvidere uklart, hvordan selskabsskatten som skat af overskud interagerer med moms eller med skatter på udnyttelse af naturressourcer, hvis den internationale tildeling er baseret på værdiskabelsesbegrebet¹²⁴.

1.3.5.6.2.3 Skatteevneteorien

The Ability to Pay Principle er et princip inden for skatteretten. Princippet tilsiger, at skattesubjekter, der tjener mere, betaler mere skat, og at dette ikke relaterer sig til, hvorvidt de bruger flere offentlige varer og tjenester, men snarere den opfattelse, at skatteydere, der tjener mere, har større mulighed for at betale mere¹²⁵. Den progressive skat, eller højere skattesatser for personer med højere indkomster, er eksempelvis baseret på dette princip¹²⁶.

Skatteevneteorien favoriserer, i modsætning til ækvivalensteorien, et indkomstbaseret grundlag frem for et forbrugsbaseret grundlag¹²⁷. Hvad der er værd at bemærke i denne sammenhæng er, at skatteevneteorien i sig selv giver mandat til off-the-bottom-fritagelser. Det vil sige, at indkomst under niveauet for "grundlæggende vedligeholdelse", hvilket ikke er en entydig beløbsmæssig grænse på tværs af landegrænser, ikke skal svare beskatning. Dette ville imidlertid være i modstrid med enhver version af ækvivalensteorien, eftersom alle opnår fordele fra regeringen, og derfor efter dette princip burde bidrage til det¹²⁸.

På den anden side hævder nogle, at et sådant system modvirker økonomisk succes, da det straffer dem, der tjener mest. Skatteevneprincippet betragtes af kritikere som et socialistisk ideal, der hæmmer initiativ og innovation i en fri markedsøkonomi.

Truslen om væsentligt højere skatter kan argumenteres for at afskrække hårdt arbejde, hvis det anlagte synspunkt er, at det at tjene flere penge betyder at betale flere skat, bliver det utiltalende at tjene flere penge – ifølge kritikere¹²⁹.

¹²⁴ (Hey, 2019, s. 204-205)

¹²⁵ (Fleming, Peroni, & Shay, 2001, s. 301-305)

¹²⁶ (Michelsen, Bolander, Madsen, Laursen, & Langhave, 2019)

¹²⁷ (Fleming, Peroni, & Shay, 2001, s. 301-305)

¹²⁸ (Dodge, 2005, s. 41-42)

¹²⁹ (Fleming, Peroni, & Shay, 2001, s. 301-305)

På trods af denne kritik, anses skatteevneprincippet for værende det mest almindeligt anvendte kriterium for vertikal lighed¹³⁰ i dag, og vi kan finde det nedfældet i flere forfatninger rundt om i verden. Ydermere anerkendes skatteevneteorien i mange stater som en forfatningsmæssig parameter til at udforme retfærdig skat. Skatteevneprincippet kunne også velsagtens betragtes som et naturligt resultat, da en person, der har mere formue, i det mindste i teorien afhængigt af kilden til formue, er i stand til at overføre flere midler til staten sammenlignet med dem, der har mindre. Det er blevet anset af nogle skatteforskere, at de ovenfor beskrevne skatteprincipper bør begrænses til det nationale niveau. Imidlertid er disse principper blevet integreret i nogle stipendier om international beskatning. Eksempelvis har Wolfgang Schön ved flere lejligheder diskuteret betalingsevneprincippet i forbindelse med EU's statsstøtteregele og skattemæssig statsstøtte¹³¹.

Skatteevneprincippet kunne argumenteres for at være inkluderet i Ottawa-princip, der blev omtalt som "effektivitet og retfærdighed" selvom ikke udtrykkeligt nævnt i rapporten¹³²¹³³.

Et af de væsentlige træk ved skatteevneteorien er altså, at det er muligt at tilknytte beskatningsretten til skatteyderens bopæl uden nogen henvisning til de ydelser, som modtages fra den pågældende jurisdiktion¹³⁴. Denne manglende sammenhæng mellem bopælsbaseret beskatning og ydelser modtager både positiv og negativ kritik. Nogle analytikere ser betydelige administrative fordele ved at opkræve skat fra individer baseret på bopæl, såvel som en vurdering af en persons betalingsevne som overordnet indikator¹³⁵. Som modpol til disse holdninger anser nogle analytikere eksklusiv bopælsbaseret beskatning som værende upassende, da man potentielt ender med at beskatte personer, der i lav grad, hvis ikke slet ikke, modtager offentlige ydelser fra domicillandet. Det synes dog usandsynligt, at verden vil adoptere en ren bopælsbaseret beskatning¹³⁶.

Det må på baggrund af ovenstående alligevel konkluderes, at Skatteevneteorien har vundet indpas som værende væsentlig for principielt grundlag for tildeling af beskatningsretten og derfor en kritisk

¹³⁰ Ved vertikale forhold menes der her dem mellem staten (eller dennes afdelinger) og individet.

¹³¹ (Lind, 2021, s. 3-4)Lind, Y. (2021)

¹³² (The Committee on Fiscal Affairs, 1998, s. 4)

¹³³ (Kjærsgaard, Allocation of the Right to Tax Income from Digital Products and Services - A legal analysis of international treaty law, 2021)

¹³⁴ (Elliffe G. , s. 8)

¹³⁵ (Bradford, 1984, s. 89-90)

¹³⁶ (Elliffe G. , s. 6-8)

del af grænseoverskridende beskatning. På baggrund af dette vurderes de passende at anse skatteevneprincippet som det mest hensigtsmæssige at anvende som målestok for indkomstbeskatning i nærværende afhandling, med supplement af princippet om *økonomisk tilknytning* for så vidt angår at berettige en forbindelse mellem værdiskabelsen og markedsjurisdiktionen. Det anerkendes desuden, at princippet og teorien i sin helhed ikke nyder universel støtte, men at princippet i overvejende grad er godkendt som en skattemæssig lighedsstandard, der er baseret på overvejelser om social solidaritet og social omfordeling¹³⁷.

1.3.5.6.3 Effektivitet

I den engelske ordbog¹³⁸ defineres ordet *effectiveness* således: “*the ability to be successful and produce the intended results*”. Afledt heraf må en given løsning, her søjle 1, således være effektiv, når denne er struktureret sådan, at den kan aflede de ønskede resultater. Vurderingen heraf må derfor ses i relief til den pågældende løsning som vedtaget, samt de eksisterende regler. Det synes derfor nødvendigt at inddrage reglernes henholdsvis formål i analysen af, hvorvidt det vedtagne forslag under søjle 1 er effektivt i ordlydens forstand.

I mangel af et konkretiseret værktøj til at vurdere modelreglernes effektivitet, vil denne i stedet søges vurderet med overvejende inddragelse af kommentarer og analyser fra relevante stakeholders med særligt fokus på den kritik, der i øjeblikket følger af forslaget, vedrørende dettes evne til at efterleve den indledende problemstilling, som dannede grund for den første rapport under BEPS, Action 1. Denne del af analysen vil derfor blive udgjort af en diskussion, hvor offentlige kommentarer inddrages med det formål at give læseren input til at danne sin egen mening omkring forslagets effekt og overensstemmelse med det tilsigtede formål¹³⁹.

¹³⁷ (OECD/G20, 2014, s. 30-32) *Addressing the Tax Challenges of the Digital Economy*, (OECD, 2022, s. 16-18), (Bruins, Einaudi, Seligman, & Stamp, 1923) og (Kjærsgaard, *The Ability to Pay and Economic Allegiance: Justifying Additional Allocation of Taxing Rights to Market States*, 2021)

¹³⁸ Der refereres her til den amerikanske online ordbog *Cambridge Dictionary*. <https://dictionary.cambridge.org/dictionary/english/effectiveness>

¹³⁹ Hvad der anses som “formålet” vil ligeledes hovedsageligt tage udgangspunkt i OECD’s egen formulering, da det gennem skattelitteraturen samt ved vedtagelsen af løsningen i oktober 2021 anses som værende repræsentativ for den konsensusbaserede opfattelse af problematikken.

1.3.5.7 Opsummering på princippet anvendelse som vurderingsmålestok

Formålet med at inkludere retfærdighed og effektivitet som pejlemærke i et retspolitisk analyse er ikke at give en endegyldig løsning på de identificerede problemstillinger, som ligger til grund for løsningsforslaget, og ej heller at konkludere på den kritik forslaget indtil videre har pådraget sig, men i stedet at bidrage til den aktuelle debat om, hvad der inden for den internationale skatteregulering forstås ved retfærdighed fordeling af beskatningsretten og dermed skatteindtægter på tværs af jurisdiktioner.

I kapitel 2 vil der blive foretaget en retsdogmatisk analyse af det gældende tildelingsprincip "fast driftsted" med udgangspunkt i et dansk-internationalt perspektiv. I kapitel 3 redegøres der for OECD's løsningsforslag, hvorefter effekten af dette analyseres nærmere suppleret med en retspolitisk analyse af løsningens effekt og overensstemmelse med Ottawa-princippet "retfærdighed og effektivitet".

Baseret på den foregående fremstilling af Ottawa-princippet samt hvilke parametre, der må lægges til grund for en analyse af søjle 1's overensstemmelse hermed, vil følgende vurderinger foretages med det formål at bidrage med velfunderet input til den nuværende debat omkring søjle 1's problematik.

1. Kan pålæggelse af skat i markedet eller kildelandet være berettiget og anses som retfærdig, selv når den ikke-hjemmehørende skatteyder ikke har nogen fysisk tilstedeværelse i denne jurisdiktion?
2. Hvorvidt vurderes forslaget at være effektivt i relation til at efterkomme den præsenterede problemstilling, som må udgøre formålet med og behovet for en revolution af reglerne for tildeling af beskatningsretten?

Det noteres i forlængelse heraf, at der ikke søges at opstilles økonomiske modeller for den reelle størrelse på den re-allokerede indkomst, og ej heller forfatterens subjektive holdning til dette, men at der derimod væsentligt inddrages kommentarer og analyser fra relevante stakeholders med henblik på at afdække, hvorvidt offentligheden ligeledes vurderer løsningsforslaget.

Med udgangspunkt i den gældende lovs resultater og i anerkendelse af debatten inden for international beskatning bliver det dermed analyseret, hvorvidt markedsjurisdiktioner bør tildeles

flere skatterettigheder baseret på skatteevneprincippet, samt om den foreslåede løsningsmodel er effektiv i relation til at efterkomme dets formål - *de lege ferenda*.

1.3.6 OECD's højt digitaliserede forretningsmodeller

Denne afhandling vil i sine eksempler tage udgangspunkt i de af OECD beskrevne karakteristika af højt digitaliserede forretningsmodeller. Dette valg er taget for at gøre analysen mere virkelighedsnær og relevant, da OECD's karaktertræk er baseret på empirisk data¹⁴⁰.

Der bliver af OECD fremsat tre primære og specifikke karaktertræk, som vurderes at være de mest hyppige og prominente inden for den højt digitaliserede økonomi. De tre karaktertræk er henholdsvis:

- 1) *Cross-jurisdictional scale without mass*: Den digitale økonomi har tilladt virksomheder i stigende grad at være stærkt involveret i bestemte jurisdiktioner uden at have nogen betydelig fysisk tilstedeværelse. Samtidigt kan forskellige typer af digital produktion i højere grad allokere til mere skattefavorable lande.
- 2) *Reliance on intangible assets, including IP*: OECD's analyse viser, at et overvæld af de digitale virksomheder er karakteriseret ved kraftigt at investere i immaterielle aktiver og *intellectual property* (IP). Ved IP-investeringer åbnes der også op for selskabernes mulighed for at placere IP ved deres hjemsted og derefter lease denne ud til uafhængige aktører i andre jurisdiktioner, hvilket betinger, hvor beskatningen som udgangspunkt finder sted.
- 3) *Data, user participation and their synergies with IP*: En anden karakteristika, som er observeret i OECD's analyse, er at de højt digitaliserede virksomheder ofte har en høj grad af brugeraktivitet og bruger-generet materiale¹⁴¹.

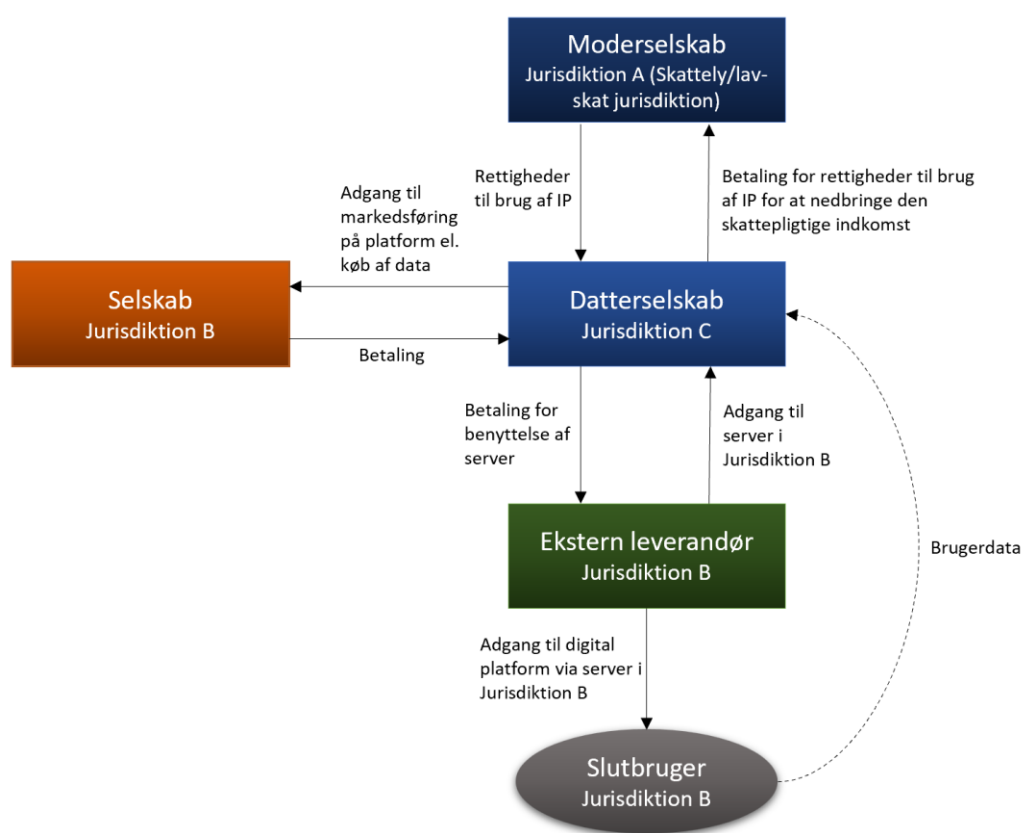
I forlængelse heraf fremsætter OECD fire forskellige forretningsmodeller, henholdsvis *Multi-sided Platforms*, *Reseller*, *Input Suppliers* og *Vertically-integrated Firms*.

Multi-sided Platforms: OECD beskriver *Multi-sided Platforms* som platforme, der tillader slutbrugerne at handle og samarbejde på platformen samtidigt med, at rettighederne og

¹⁴⁰ (OECD, OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting - Tax Challenges Arising from Digitalisation -interim report, 2018, s. 24)

¹⁴¹ (OECD, OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting - Tax Challenges Arising from Digitalisation -interim report, 2018, s. 24-25)

forpligtelserne ligger hos virksomheden. Denne forretningsmodel er stærkt afhængig af platformens brugere. Som eksempler på denne forretningsmodel nævnes: *Facebook*, *Google*, *Airbnb* og *Uber*¹⁴². Denne forretningstype vurderes særligt interessant, da den højt digitaliserede økonomi netop er en forudsætning for, at modellen er opstået, og det er en af de af OECD benævnte forretningsmodeller, som i høj grad omfatter alle tre karakteristika, jf. foroven, for højt digitaliserende forretningsmodeller. Følgende figur illustrerer, hvordan en sådan *Multi-sided Platform* model kunne se ud, i forhold til dens aktivitet i en anden jurisdiktion end den, hvor den har hjemsted.



(Figur 1.2: Eksempel på en højt digitaliseret virksomheds struktur mellem jurisdiktioner, der anvender IP rettigheder til at mindske sit europæiske skattegrundlag. Kilde: Egen tilvirkning)

¹⁴² (OECD, OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting - Tax Challenges Arising from Digitalisation -interim report, 2018, s. 30)

Ovenstående strukturtegnning tager udgangspunkt i en *Multi-sided Platform*, som f.eks. sælger brugerdata til selskaber eller sælger markedsføringsadgang til deres platforme. Dette kunne eksempelvis være Facebook, Google eller tilsvarende forretningsmodeller¹⁴³.

Reseller: Resellers fremsættes af OECD som værende selskaber, der opkøber produkter, inklusiv kontrol rettigheder mv. og videresælger disse til slutbrugerne. I disse transaktionskæder pådrager resellers sig både de udadgående profitmarginer, samt den juridiske- og operationelle risiko. Disse forretningsmodeller tillader ikke slutbrugerne at interagere med hinanden, og de kræver ej heller, at slutbrugerne direkte føler sig tilknyttet til platformen. OECD benævner følgende virksomheder som eksempel på en højt digitaliseret reseller: Amazon, Alibaba, Spotify og Netflix¹⁴⁴.

Vertically-integrated firms: Denne type af virksomheder beskrives af OECD som værende selskaber, der har tilkøbt sig rettighederne til eller ejerskabet over leverandørerne i deres værdikæde, og dermed har integreret den øvre vertikale del af værdikæden. OECD nævner følgende virksomheder som eksempel på en højt digitaliseret vertikal integreret koncern: Amazon e-commerce (varehuse og logistik), Xiaomi (slutbruger enheder og applikationer) og Netflix (filmproduktion)¹⁴⁵.

Input-suppliers: Denne type beskrives af OECD som et erhverv eller individer, der leverer input til produktion eller proces hos andre selskaber. Input suppliers karakteriseres også ved at de ikke leverer noget til slutbrugeren, men derimod kun til andre selskaber der er vertikalt nedad (tættere på slutbrugeren) i deres værdikæde¹⁴⁶.

I denne afhandling er der valgt at tage udgangspunkt i forretningsmodellen *Multi-sided platform*. Dette valg er taget, da det vurderes, at denne forretningsmodel, sammenlignet med de øvrige tre fremsatte modeller, omfatter flest af de højt digitaliserede karakteristika, samtidigt med at de

¹⁴³ (OECD, OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting - Tax Challenges Arising from Digitalisation -interim report, 2018, s. 30)

¹⁴⁴ (OECD, OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting - Tax Challenges Arising from Digitalisation -interim report, 2018, s. 30)

¹⁴⁵ (OECD, OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting - Tax Challenges Arising from Digitalisation -interim report, 2018, s. 30)

¹⁴⁶ (OECD, OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting - Tax Challenges Arising from Digitalisation -interim report, 2018, s. 30-31)

selskaber, som er benævnt som eksempler herpå, er nogle af dem, som vil være omfattet af den nye BEPS-løsning, særligt grundet størrelse og placering¹⁴⁷.

1.4 AFGRÆNSNING

Det vurderes nærliggende, at supplere de indledende overvejelser med en negativ afgrænsning fra, hvad der i nærværende afhandling skal udgøre analysens fokuspunkt samt anvendt empiri med mere. Dette synes relevant dels for at supplere den positive afgrænsning af afhandlingens emne, jf. foroven, samt dels for en forventningsafstemning med læseren af den videre analyse og konklusion, indledningsvis at skitsere den anlagte afgrænsning. Det anerkendes af afhandlingens forfattere, at den opridsede problemstilling besidder en bred palette af problemstillinger, vinkler, forskningsinput og empirisk data i varierende former og kvaliteter. Overordnet anerkendes det, at der grundet afhandlingens kapacitet, er anskuet en brøkdel af problematikken beskrevet i [afsnit 1.2](#), samt at forfatterne har set sig nødsaget til kritisk at til- og fravælge relevante metoder, værktøjer, vinkler og empirisk data. I det følgende vil de overordnede afgrænsningsområder, som vurderes væsentligt at have indflydelse for nærværende fremstilling og konklusion, blive søgt systematiseret med henblik på at klæde læseren på til at opnå det bedst take away fra nærværende forskning.

Først og fremmest er der i den nærværende afhandling valgt at afgrænse sig fra brugen af sædvaner og forholdets natur, som det ses i afsnittet *retskilder*. Denne metodiske fremgang er også set anvendt i den nuværende litteratur, som beskrevet i det benævnte afsnit, og da der eksisterer meget- og gennemgående praksis på området, er sædvaner og forholdets natur fravalgt.

Der er i denne afhandling også blevet afgrænset fra at anvende EU-retten, da der pålægges afhandlingen et dansk-internationalt perspektiv, som defineres gennem den første dimension, og til dels den anden dimension, i international skatteret, som også redegjort for i afsnit [1.3.1](#), *afhandlingens perspektiv*.

Yderligere vil der i denne afhandling være afgrænset fra at anvende FN's modeloverenskomst.

¹⁴⁷ Tærskelværdierne, der anvendes i vurderingsgrundlaget for det nye nexus er yderligere beskrevet i afsnit [3.2.6.3 Skattesubjektet – Hvem er omfattet?](#)

I denne afhandling vil det primære fokus i OECD's modeloverenskomst ligge på artikel 5. Nogle af de andre artikler vil kort benævnes for at give kontekst, men der vil afgrænses fra at gå dybere ned i disse, selvom de vurderes at udgøre en relevant del af det generelle område, som f.eks. artikel 7.

Det anerkendes også at diverse andre skattemæssige elementer driver et mere nuanceret helhedsbillede indenfor den internationale beskatning af aktiviteter og måden at opgøre disse på. En af de mulige tilgange til at imødekomme mulig manglende beskatning, ligger i anvendelsen af kildeskatter. Det vil der i denne afhandling være afgrænset fra at gå i dybden med, da det vurderes at kildeskatter vil kunne udgøre en hel afhandling i sig selv. Yderligere vil der også afgrænses fra at berøre problemstillingerne omkring blandede kontrakter, samt hvad der konstituerer erhvervsindkomst, da der vil forsøges at fastholde fokuset i afhandlingen, på selve fast driftsstedets analysen og den kobling denne har til det nye *Nexus* og kildehenførelsesreglerne.

Yderligere afgrænses der fra OECD BEPS søjle 1.'s beløb B, "skattesikkerhed", scopingreglerne, samt beregningen af indkomstgrundlaget og Beløb A. Da fokuset i denne afhandling er på at analysere og diskutere gældende ret indenfor fast driftssted, samt sammenhængen til de nye *Nexus* regler og kildehenførelsesregler, og hvorvidt disse opfylder kriterierne for *retfærdigt- og effektivt*, vil der ikke bruges tid på at gennemgå de andre elementer af søjle 1.

Der bliver i denne afhandling også afgrænset fra den økonomiske dobbeltbeskatning, som den beskrives i afsnit [1.3.4.1](#), da denne problemstilling vurderes at være mere nærværende for et transfer pricing perspektiv.

Hertil afgrænses der sig også fra at behandle *hvordan* selve den mulige beskatning skal rapporteres til de relevante myndigheder og *hvornår* en sådan skat vil skulle betales til de relevante myndigheder.

Ovenstående afgrænsninger ses også beskrevet i deres respektive afsnit gennem afhandlingen, og visse elementer fremgår også eksplicit af teksten selv.

2 DE LEGE LATA - GÆLDENDE RET

I Kapitel 2 er der valgt at eksemplificere en specifik digital forretningsmodel, og herefter, hvad *de lege lata* er i forbindelse med fast driftssted. Formålet hermed er at fremsætte den valgte forretningsmodel og gennem *de lege lata* illustrere samspillet mellem de gældende regler og højt digitaliserede forretningsmodeller.

Indledningsvis beskrives den eksemplet der udarbejdet på baggrund af en højt digitaliserede forretningsmodel, som fremsat i metodeafsnittet. Eksemplet er oparbejdet på baggrund af OECD's karakteristika, et udvalgt selskab og et bindende svar fra Skat. Disse tre elementer er udgangspunktet for det hypotetiske eksempel.

Efterfølgende vil den danske, interne hjemmel til beskatning af fast driftssted beskrives, som er nødvendig for at nogen som helst skattepligt vurderes at kunne pålægges skattesubjekter.

Yderligere fremgår det i overvejende grad af litteraturen, at det danske fast driftsstedsbegreb fortolkes i overensstemmelse med OECD's modeloverenskomst, artikel 5¹⁴⁸. Som afdækket i afsnit [1.3.4.4 Introduktion til OECD: historie, opbygning og arbejdet](#) vurderes OECD's modelregler ligeledes at være repræsentative for udformningen af de fleste DBO'er, herunder danske. Derfor vil der i denne afhandling blive anvendt OECD's modeloverenskomsts fast driftsstedsbegreb som udgangspunkt for analysen. Grundet modeloverenskomstens fast driftsstedsbegrebs harmonisering med den danske lovgivning, samt da modeloverenskomsten også er grundlaget for mange andre jurisdiktioners fast driftsstedstolkning og DBO'er, vurderes denne tilgang at sikre et skarpere dansk-internationalt perspektiv og samtidigt en større ekstern validitet af analysen. Hertil for at solidere det dansk-internationale perspektiv, vil der som støtte til OECD's modeloverenskomsts fast driftsstedsbegreb anvendes danske retskilder, som beskrevet i [Kapitel 1, Metodeafsnittet](#).

¹⁴⁸ TfS 1996 532 H, Juridisk Vejledning C.D. 1.2.2., Aage Michelsen m.fl. : International skatteret, 4. udg., Niels Winther-Sørensen i Jan Pedersen m.fl.: Skatteretten 3, 6. udg., kapitel 5.2 og det ses også gjort i Anders Nørgaard Laursen PhD afhandling omkring fast driftssted

2.1 DEN HØJT DIGITALISEREDE FORRETNING - EKSEMPEL

Som det er fremgår af metodeafsnittet, vil der i denne afhandling tages udgangspunkt i forretningsmodellen *Multi-sided platforms*, som blev fremsat af OECD i deres interim rapport¹⁴⁹. Det nærværende eksempel vil være baseret på de karakteristika, som er blevet fremsat af OECD, samt et nyligt offentliggjort bindende svar fra skatterådet og en valgt virksomhed, som vurderes at eksemplificere de nye typer af højt digitaliserede selskaber.

Som det fremgår af OECD's interim rapport fra 2018, og som tidligere redegjort for i metodeafsnittet, er de tre primære karakteristika for en højt digitaliseret forretningsmodel henholdsvis *Cross-jurisdictional scale without mass, reliance on intangible assets, including IP* og *Data, user participation and their synergies with IP*¹⁵⁰. Disse tre elementer vurderes i høj grad at være gældende for selskaber som bl.a. Google, Facebook og Apple, som også er benævnt af OECD som *Multi-sided platforms*¹⁵¹. Det nærværende eksempel vil tage udgangspunkt i et hypotetisk selskab, som lægger sig op ad Google – mere specifikt *Google Ads*.

Ad google) Google, som er ejet af holdingselskabet Alphabet, er et Amerikansk IT-selskab, der bl.a. er kendt for deres søgemotor/platform, som er verdens mest anvendte, og som besidder 85% af markedet¹⁵². Google omfatter dog en lang række IT-løsninger fra deres Google Play app-butik til Google maps, Google Drive, Google workspace m.fl.¹⁵³ Det nærværende eksempel søger specifikt inspiration fra Googles reklame- og data forretning, der indhenter sin omsætning gennem geografisk og bruger-baserede parametre, som driver søgeresultater og reklamer. Denne service er i Google regi kaldet for "Google Ads"¹⁵⁴. Hertil vurderes alle tre karakteristika i høj grad at være til stede i Google Ads.

Ad Cross-jurisdictional scale without mass) Google Ads er en service som faciliterer interaktioner mellem selskaber og slutbrugere, i form af reklamer i søgemaskiner, og brugerdata. Denne service

¹⁴⁹ (OECD, OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting - Tax Challenges Arising from Digitalisation -interim report, 2018)

¹⁵⁰ Der henvises til afsnit 2.7 "OECD'S HØJT DIGITALISEREDE FORRETNINGSMODELLER" i afhandlingen.

¹⁵¹ (OECD, OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting - Tax Challenges Arising from Digitalisation -interim report, 2018, s. 30, 40 og 43)

¹⁵² (Statista: Worldwide desktop market share of leading search engines, 2022)

¹⁵³ (Google: Products, 2022)

¹⁵⁴ (Google Ads: Oversigt, 2022)

kan faciliteres i fuld udstrækning, uden nogen form for fysisk tilstedeværelse i de givne aktivitetslande, så længe der er tilgang til lokale servere.

Ad reliance on intangible assets, including IP) Google Ads er et immaterielt aktiv, da selve servicen kører på ryggen af Googles søgemaskine. Der indgår, udover servere, ingen materielle aktiver i faciliteringen af servicen.

Ad Data, user participation and their synergies with IP) Google Ads er drevet af den brugergenererede datastrøm, som tillader selskabet at placere reklamer, som er specifikke for deres kundesegmenter, på baggrund af geografiske og personlige data fra brugerne¹⁵⁵. Samtidigt sælger Google Ads også brugerdata, der tillader forskellige former for analyser og SEO-indsigt i selskabernes brugerflader.

Dermed vurderes Google Ads at være en forretningsmodel der i høj grad er omfattet af de tre karakteristika for højt digitaliserede selskaber.

Yderligere har Google tilbage i 2020 opført et 46.000kvm stort datacenter i Fredericia, Danmark, for 4.5miaDKK¹⁵⁶. Datacentret kan ses at være ejet af det danske holdingselskab Dapsi International ApS, som fik skødet d.22.11.2016¹⁵⁷. Dette selskab er helejet (læs: 100%) af "Moonville Limited", et holdingselskab som er placeret i Irland. Moonville Limited er placeret på adressen 70 Sir John Rogersons Quay, i en bygning, som er ejet af selskabet Matheson. Matheson lagde i 2019 adresse til 794 forskellige selskaber, som dermed får adgang til Irland og de mere lempelige skatteregler der eksisterer her¹⁵⁸.

For at bringe yderligere nærvær og troværdighed til det fremsatte eksempel, er der hertil inddraget et nyligt offentliggjort bindende svar, der omhandler et selskab som har samme karakteristika og struktur som den ovennævnte situation med Google og deres datacenter i Fredericia.

Ad SKM2020.390.SR) I SKM2020.390.SR, herefter benævnt "det bindende svar", ønskedes det "bekræftet, at Spørger ikke fik fast driftssted hhv. fast forretningssted i Danmark fra et skattemæssigt hhv. momsmæssigt perspektiv, når selskabet indgik en hostingaftale med et dansk

¹⁵⁵ (Google Ads: How it works, 2022)

¹⁵⁶ (Berlingske: I dag åbner Google dansk datacenter efter to års byggeri, 2022)

¹⁵⁷ (Erhvervsstyrelsen - Boligejer: Boligejerdata, 2022)

¹⁵⁸ (Slideshare: 70 Sir John Rogerson quay - list of companies, 2022)

selskab, H2, som drev et datacenter i Danmark. Spørger betalte et service fee til H2 for hosting af Spørgers data, websted mv.”¹⁵⁹. I den givne sag var spørger, H1, en enhed baseret i Y-land, og havde indgået en hostingaftale med H2, som var en del af samme som koncern som H1, X-koncernen. H2 var etableret i, og havde hjemsted i Danmark. Der var blevet etableret et datacenter i Danmark, hvor H2 var blevet oprettet med henblik på at eje og drive dette datacenter, samt at anvende datacenteret til at yde hosting services for H1. H1 er ansvarlig for at markedsføre, sælge, levere og yde support til kunders anvendelse af deres produkter i regionen, som herunder omfattede Danmark¹⁶⁰.

H2 havde henholdsvis to forskellige teams ansat. Hardware-teamet og driftsteamet. Ingen af de ansatte i H2 havde til hensigt at hjælpe med at udvikle, sælge eller involveres i driften hos H1. Selve datacentret i H2 havde til hensigt at betjene den overordnede serverinfrastruktur fra X-koncernen, altså kunne alle X-koncernens produkter og services køre gennem datacentret i H2¹⁶¹.

I det bindende svar fremsættes det, at H2 leverer hosting-tjenester til Spørger, bestående af:

- ejerskab og vedligeholdelse af Datacentret,
- installation af hardware,
- serverforbindelse,
- datalagring, katalogisering, bearbejdning og transmission,
- reparations- og vedligeholdelsesarbejde og
- anlægsforvaltning (sikkerhed og sikring, air condition, osv.)”¹⁶²

Skatterådet fandt i sin afgørelse ikke, at H1 havde fast driftssted i Danmark som resultat af deres hostingaftale med H2.

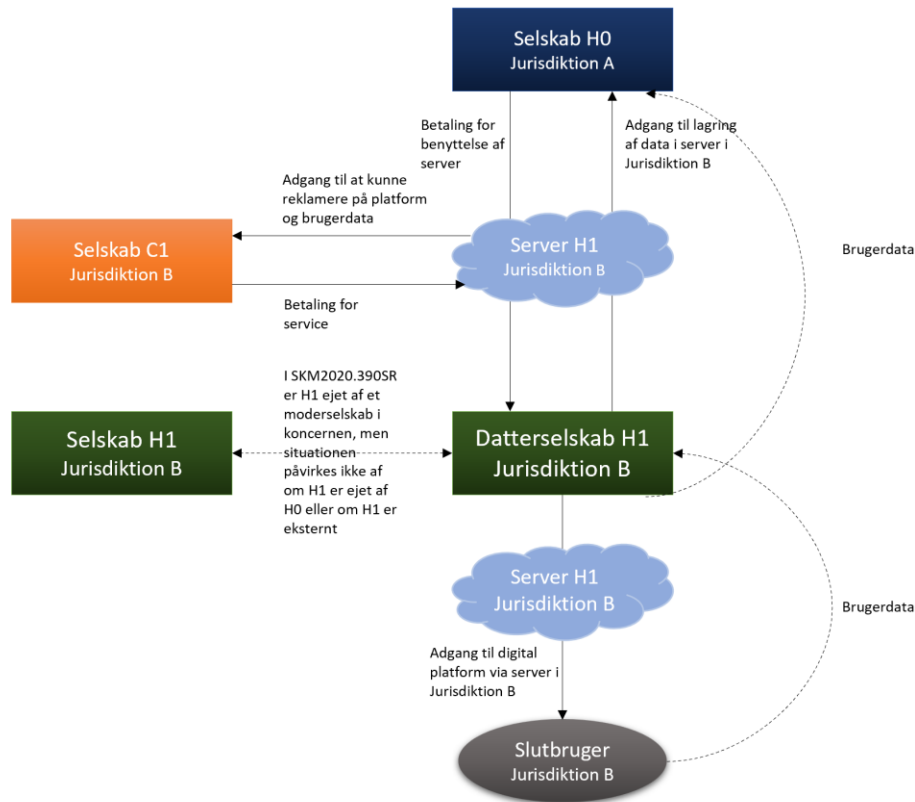
Ad eksemplet) I denne afhandling vil der blive taget udgangspunkt i et eksempel, som er baseret på de ovenstående virkelige omstændigheder. Nedenstående strukturtegn er udarbejdet for visuelt at fremvise sammenhængen i det tænkte eksempel:

¹⁵⁹ (Skat: SKM2020.390.SR, 2022)

¹⁶⁰ (Skat: SKM2020.390.SR, 2022)

¹⁶¹ (Skat: SKM2020.390.SR, 2022)

¹⁶² (Skat: SKM2020.390.SR, 2022)



(Figur 2.1: Struktur tegning af det eksempel som vil anvendes i afhandlingen. Udarbejdet på baggrund af Google's forretningsmodel i Danmark og SKM.2020.390.SR. Kilde: Egen tilvirkning)

Ovenstående figur visualiserer det eksempel, der vil blive anvendt i den pågældende analyse. Den eksemplificerede koncern beskrives således:

H0 er et selskab, der er hjemmehørende i jurisdiktion A. H0 er etableret i jurisdiktion A som et selskab med omsættelige ejerandele, et split af profit, der fordeles proportionelt efter de respektive ejerandele. Selskabet udgør en separat juridisk- og skattemæssig person i sin jurisdiktion og ejernes hæftelse er begrænset til deres indskud i selskabet. Selskabet er inkorporeret med formelle vedtægter, som er registreret hos domicillandets erhvervsstyrelse. Der udarbejdes hertil også årligt et separat regnskab. H0 har sin egen separate direktion og bestyrelse. H0 har etableret datterselskabet H1 i jurisdiktion B som et ApS. Datterselskabet H1 har opført et datacenter, der kan hoste servere og dataløsninger i jurisdiktion B. Datacentret findes inde i en bygning der hertil også er opført af H1.

H0 er et højt digitaliseret selskab af typen *Multi-sided platforms*, som defineret af OECD og beskrevet foroven. H0 har en digitalplatform, der indeholder bl.a. en søgemaskine som forskellige

brugere tilgår, og på denne platform er det muligt for eksterne selskaber at reklamere med deres services og produkter. Mere end 70% af omsætningen hos H0 kommer fra salg af reklameplads og brugerdata til eksterne selskaber, da det er frit for slutbrugerne at tilgå den digitale platform.

H1 har nogle hundrede ansatte i selskabet. Disse ansatte er udelukkende ansat til at drive datacentret og har hverken tilgang eller beføjelse til, at sælge, markedsføre, udvikle, rådgive omkring eller distribuere H0's services og produkter.

H0 har indgået en hostingaftale med H1, hvorved H0's servere hostes på datacentret i jurisdiktion B. Transaktionsmæssigt udføres denne hostingaftale ved, at H0 på månedlig basis betaler to vederlag, et fast og et variabelt, for at kunne hoste sine servere og data hos H1. Hertil fremgår det tydeligt af aftalegrundlaget, at dette er en serviceaftale, og at H0 hverken ejer rettigheder til datacentret eller leaser dette.

H0 indgår en hostingaftale med H1. Af aftalen fremgår det ikke hvilke serverer, der skal anvendes til hvilket. Det skal dog pointeres, at H1 udelukkende servicerer H0, og at serverpladsen dermed kun vil allokeres til H0. Hvordan serverne i datacentret skal allokeres ift. H0's aktiviteter og forskellige platforme, har H0 ikke nogen indflydelse på.

H0 sælger hertil sine services til tredjemand, som f.eks. selskab C1 i jurisdiktion B gennem selskabet H0's digitale platform. Dette foretages operationelt ved, at C1 betaler H0 et fast og et variabelt vederlag for at få tilgang til henholdsvis digital reklameplads på H0's digitale platform og til brugerdata, der kan anvendes til diverse analyser. H0's aktiviteter i jurisdiktion B er et permanent indtræden på markedet og anses ikke for at være midlertidig i karakter, da H0 har til hensigt at vækste dette nye marked og ekspandere.

2.2 DANSK HJEMMEL TIL BESKATNING OG BESKATNING AF FAST DRIFTSSTED

For at Danmark skal kunne pålægge beskatning på en given indkomstkilde, skal der hertil eksistere intern hjemmel til beskatningen. Dette fremgår af Grundlovens § 43 *"Ingen skat kan pålægges, forandres eller ophæves uden ved lov; ej heller kan noget mandskab udskrives eller noget statslån optages uden ifølge lov."* Dette er ingen undtagelse for faste driftssteder og en sådan hjemmel skal fastlægges ved lov.

Hjemlen til at beskatte selskaber og foreninger i Danmark findes i Selskabsskattelovens (herefter "SEL") § 1, stk. 1, hvor det fremgår, at skattepligten iht. SEL påhviler selskaber og foreninger mv. som er benævnt i § 1, stk. 1, nr. 1-6.

Hjemlen til at pålægge skat på udenlandske selskaber og foreninger m.v., samt udenlandske personer, skal hertil findes i SEL § 2, der statuere den begrænsede skattepligt for udenlandske selskaber, og Kildeskattelovens (herefter "KSL") § 2, der statuerer den begrænsede skattepligt for udenlandske personer.

Specifikt fremgår hjemlen til at beskatte udenlandske selskaber og foreninger m.v. af deres faste driftssteder af SEL § 2, stk. 1, litra a, og for personer fremgår denne af KSL § 2, stk. 1, nr. 4¹⁶³.

Denne hjemmel til at pålægge udenlandske selskaber en begrænset skattepligt over for Danmark påvirker dog ikke kun inddragelsen af skat fra de faste driftssteder i Danmark, men den betinger også danske selskaber, jf. SEL § 1, som har faste driftssteder i udlandet via SEL § 8, stk. 6 – også er kendt som *territorialprincippet*. Territorialprincippet medfører, at danske selskaber, som er omfattet af SEL § 1, ikke skal inddrage deres indkomst fra faste driftssteder i udlandet i deres danske indkomst. Altså udgør SEL § 8, stk. 6 en undtagelse til globalindkomstprincippet i Statsskattelovens § 4¹⁶⁴

Yderligere anses der, jf. SEL § 2, stk. 1, litra a, for at være udøvet erhverv med fast driftssted i Danmark, hvis sådant erhverv er udøvet ombord på en båd, der har hjemsted i Danmark, For såvidt dette erhverv, hvis det var forekommet på land, havde været anset for erhverv med fast driftssted i Danmark.

Det beskrives generelt i SEL § 2, stk. 1, litra a, at "*Skattepligten omfatter udøvelse af erhverv med fast driftssted her i landet eller deltagelse i en erhvervsvirksomhed med fast driftssted her.*". Tolket herfra, består hjemlen til beskatning af udenlandske selskaber i Danmark i henholdsvis erhverv med et *fast driftssted* eller deltagelse i erhvervsvirksomhed med dette. Hertil er intern dansk ret og OECD's modeloverenskomst art. 5 blevet yderligere harmoniseret, da de primære elementer af Art.

¹⁶³ (Laursen A. N., Fast driftsstedsbegrebet i intern dansk ret og betydningen af 2017-opdateringen af OECD's modeloverenskomst, 2019, s. 1)

¹⁶⁴ (Laursen A. N., Fast driftsstedsbegrebet i intern dansk ret og betydningen af 2017-opdateringen af OECD's modeloverenskomst, 2019, s. 1)

5 fra OECD's 2017 modeloverenskomst blev tilføjet til SEL § 2, stk. 2-8, ved lovforslag nr. L 28 af 7. oktober 2020. Art. 5, stk. 2 er ikke blevet tilføjet til intern dansk ret, men som A. N. Laursen fremsætter i sin artikel *Nye regler om fast driftssted i dansk ret*, er dette ikke af materiel betydning¹⁶⁵.

2.3 FAST DRIFTSSTED

Som det fremgår af de i 2019 publicerede kommentarer til OECD's modeloverenskomst af 2017¹⁶⁶, er hovedformålet med fast driftsstedsbegrebet at definere rettighederne i en stat til at beskatte profitten hos et selskab fra en anden stat¹⁶⁷. Artikel 7 i modeloverenskomsten angiver her, at der udelukkende eksisterer en ret til at beskatte profitterne fra et selskab, som er hjemhørende i en anden stat, hvis denne har et *fast driftssted*.

OECD's modeloverenskomst angiver i sin artikel 5 et primært og et sekundært kriterium for statueringen af et fast driftssted i en given jurisdiktion.

Det fremgår af modeloverenskomstens art. 5, stk. 1 og 2: "*I denne overenskomst betyder udtrykket "fast driftssted" et forretningssted, hvorfra et foretagendes forretningsmæssige virksomhed udøves helt eller delvis.*"

Stk. 2. Udtrykket "fast driftssted" omfatter især:

- a) et sted, hvorfra foretagendet ledes
- b) en filial
- c) et kontor
- d) en fabrik
- e) et værksted og

¹⁶⁵ (Laursen A. N., 2021)

¹⁶⁶ Fremadrettet, når der henvises til OECD's modeloverenskomst, refereres der til følgende version: 2017 modeloverenskomsten, hvis kommentarer i 2019 er blevet opdateret (OECD, OECD (2019), Model Tax Convention on Income and on Capital 2017 (Full Version), 2019)

¹⁶⁷ Jf. ordlyden "The main use of concept of a permanent establishment is to determine the right of a Contracting State to tax the profits of an enterprise of the other Contracting state. (...)"

f) en grube, en gas- eller olie kilde, et stenbrud eller et andet sted, hvor naturforekomster udvindes”¹⁶⁸

Art. 5, stk. 1 og 2 anses for tilsammen at udgøre det *primære, positive* kriterium i henhold til at definere, hvad der konstituerer et fast driftssted. Art. 5, stk. 5 og 6 indeholder et sekundært kriterium, og Art. 5, stk. 4 indeholder den *negative* afgrænsning af, hvad der kan konstituere et fast driftssted.

Art. 5, stk. 3, som benævnes ”Enterprisereglen”, omfatter bygge-, anlægs- eller installationsarbejde. Bestemmelsen nævnes for fuldstændighedens skyld, men anses ikke yderligere relevant for vores afdækning af højt digitaliserede selskaber og det fremsatte eksempel. Art. 5, stk. 7 og 8 angiver, at det, at et selskab har kontrol, jf. Art 5, stk. 8, over et andet selskab i en anden jurisdiktion, er ikke alene nok til at konstituere et fast driftssted for det kontrollerende selskab, jf. Art. 5, stk. 7¹⁶⁹.

I det overordnede spørgsmål om beskatning i fremmede jurisdiktioner, skal der også tages højde for, udover vurderingen af fast driftssted, hvilken og hvor meget indkomst, som kan allokere hertil. Dette behandles i OECD’s modeloverenskomst Art. 7 og via dens definering af *erhvervsindkomst*. Samtidigt opstår der også yderligere usikkerhed og nuance gennem anvendelsen af *blandede kontrakter*. Disse ting, vil ikke blive behandlet i denne afhandling, da fokuset ligger på at afdække *de lege lata* i forbindelse med højt digitaliserede selskaber, for at afdække den mulige underliggende usikkerhed i retssystemet. I stedet henvises der til L.F. Kjærsgaard’s PhD afhandling, samt herunder hendes artikel *Allocation of the Taxing Right to Payments for Cloud Computing-as-a-Service*, der vurderes fyldestgørende at gennemgå problemstillingen og eksisterende litteratur¹⁷⁰.

Hertil noteres det også, at anvendelsen af kildeskatter i forbindelse med den internationale problemstilling omkring beskatning af højt digitaliserede selskaber, også udgør en af de mulige værktøjer, der kan anvendes og allerede ses anvendt af jurisdiktioner i forbindelse med bestemte typer indkomst, aktivitet og aktører. Dog vil kildeskatter ikke afdækkes yderligere i nærværende

¹⁶⁸ (OECD, OECD (2019), Model Tax Convention on Income and on Capital 2017 (Full Version), 2019, s. 19)

¹⁶⁹ Dette ses bl.a. også i dansk praksis da skatterådet SKM2016.188.SR gav et bindende svar om at et selskab ikke anses for at have et fast driftssted gennem sit datterselskab, da moderselskabet ikke kunne anses for at have tilgang til lokalerne og udstyret på samme vis som havde de direkte ejet det.

¹⁷⁰ (Kjærsgaard, Allocation of the Right to Tax Income from Digital Products and Services - A legal analysis of international treaty law, 2021, s. 75)

analyse, jf. afgrænsningen i [afsnit 1.4](#). Det skal yderligere noteres overensstemmelsen mellem den tidligere nævnte 1923 rapport og OECD-modeloverenskomsten.

2.3.1 Det primære positive kriterium - hovedreglen

I det positive primære kriterium fremsættes der nogle betingelser for, at et selskab kan vurderes at have et fast driftssted i et andet land. Det fremgår tydeligt af ordlyden i Art. 5, stk. 1, at et selskab skal opfylde følgende kriterier for at anses for at have et fast driftssted:

- Et forretningssted,
- Det skal være et *fast* forretningssted, og
- et foretagendes forretningsmæssige virksomhed skal udøves helt eller delvis fra forretningsstedet.

Da Art. 5, stk. 1 og 2, i sin rene ordlyd ikke bidrager yderligere til hvad der skal forstås ved et *forretningssted*, at det skal være *fast*, og at der skal *udøves helt eller delvis forretningsmæssig virksomhed fra forretningsstedet*, så vil der i denne afhandling blive anvendt OECD's kommentarer til modeloverenskomsten af 2019, som fortolkningsbidrag til Art. 5, samt dansk praksis. Yderligere vil der i visse afsnit anvendes Anders Nørgaard Laursens værk *Fast Driftssted*¹⁷¹.

2.3.1.1 Ad forretningssted

Forretningssted uddybes yderligere i OECD's kommentarer til Art. 5, stk. 1, som ikke kun at omfatte lokaler, men generelt, at kunne være faciliteter, såsom lokaler, eller i visse tilfælde maskineri, udstyr¹⁷² eller inventar¹⁷³. Der uddybes yderligere i sektion 10 af OECD's kommentarer til modeloverenskomsten: *forretningssted* defineres som alle typer af lokaliteter, faciliteter eller installationer, der anvendes til at udøve erhverv, lige meget om de eksklusivt kan, eller bliver anvendt til dette^{174 175}. Yderligere fremsættes det her, at et forretningssted også kan eksistere, hvor

¹⁷¹ (Laursen A. N., *Fast Driftssted*, 2011)

¹⁷² I TfS 1987, 50 LSR, blev der fundet at være et forretningssted for et engelsk selskab, hvis virke var at indhente kulbrinter. Dykkerudstyret som blev anvendt hertil, blev af Landsskatteretten anset for at kunne konstituere et forretningssted jf. DBO'en art. 5, stk. 1. Dog, da dykkerudstyret manglede en fast geografisk placering, blev det ikke fundet at der forelå et fast driftssted heraf.

¹⁷³ (OECD, OECD (2019), *Model Tax Convention on Income and on Capital 2017 (Full Version)*, 2019, s. C(5)-3)

¹⁷⁴ (OECD, OECD (2019), *Model Tax Convention on Income and on Capital 2017 (Full Version)*, 2019, s. C(5)-4)

¹⁷⁵ Bl.a. ses dette i praksis, i Landsretsdommen SKM2019.334.VLR, hvor at det vurderes at en række mink-bure på et opdrætssted i Danmark ansås for at udgøre et *forretningssted*, da det var udgjort af udstyr og lokalitet som anvendes i

der ikke eksisterer, eller er brug for nogle faciliteter, men hvor selskabet i sin simpelhed, bare har fået stillet et bestemt areal til rådighed. Heraf fremgår det yderligere af OECD's kommentarer, at det er uvæsentligt hvorvidt at selskabet ejer forretningsstedet, lejer det eller hvorledes de har tilgang til det, altså vil ulovlig anvendelse, jf. sektion 11, også gøre sig gældende¹⁷⁶.

Ad eksemplet)

Der vil nu ses på hvordan ovenstående påvirker det i afhandlingen oparbejdede eksempel. Som det ses i eksemplet, har H0 et fuldt ejet datterselskab, H1, som har opført og driver et datacenter i jurisdiktion B. Det er hertil relevant at se på hvorvidt, at det nærværende datacenter udgør et forretningssted, under forståelsen af Art. 5, stk. 1 og 2, det primære kriterium. I dette sammenhæng er det vigtigt at påpege transaktionsforholdet mellem H0 og H1. H0 betaler udelukkende H1 et fast og et variabelt gebyr, som led i en hostingaftale mellem H0 og H1, for anvendelsen af serveren, og har hertil ikke indgået nogen leasing, leje eller ejerftale med H1. H0 har hertil ej heller nogen indflydelse hvordan H1 vælger at allokere deres digitale platform i forbindelse med specifikke server-typer eller servere, da denne beslutning varetages af datacentrets drifts- og IT-ansatte.

For at komme tættere på hvorvidt, at datacentret vurderes, at ville kunne konstituere et forretningssted i jurisdiktion B, kan der drages hjælp fra sektion 124 i OECD's kommentarer til modeloverenskomsten. Sektion 124 i OECD's kommentarer kommenterer lægger fokus på vigtigheden i at skelne mellem hjemmesider og de servere som hjemmesiderne ligger på, da der kan være forskel på selskaberne som administrerer disse. Hertil nævnes en almen situation hvor internetudbydere administrerer serverne hvor diverse hjemmesider ligger på. I sådanne situationer kan vederlag godt være variabelt ift. mængden af data der ydes til hjemmesiden, men en sådan transaktion, vil ifølge OECD ikke resultere i at selskabet anses for at have tilgang til

det udenlandske selskabs erhverv (minkavler). Det ses også yderligere i Landsretsdommen SKM2019.185.ØLR, hvor et polsk byggeselskab blev anset for at have et fastdriftssted i Danmark. Landsretten lagde vægt på i sin bedømmelse af om der forelå et *fast forretningssted*, at det polske selskab havde lokaler (Y3-lokalerne), og specifikt at der var tilkoblet udstyr som var nødvendigt for at servicere kunder, som bl.a. fastnets telefon, som hertil var fremsat på deres hjemmeside som værende selskabets tlf. nr., bredbånd og computer til anvendelse for selskabet og dets ansatte. I Landsrettens bedømmelse, blev der lagt vægt på at *forretningsstedet* eksisterede som et resultat af det førnævnte udstyr, på den specificerede adresse. Altså ses det at der i praksis bliver lagt vægt på både udstyr og lokaler, som det også fremgår af OECD's kommentarer.

¹⁷⁶ (OECD, OECD (2019), Model Tax Convention on Income and on Capital 2017 (Full Version), 2019, s. C(5)-5)

serveren eller dens lokation, selv i tilfælde hvor at selskabet har fået lov at vælge specifikt på hvilken server deres data skal lagres og på hvilken lokation. I sektion 124 lægger OECD vægt på at det benævnte selskab ikke har en fysisk tilstedeværelse på lokationen for serveren, siden at hjemmesiden ikke er materiel¹⁷⁷. Her fremsætter OECD, at det benævnte selskab ikke kan vurderes at have et forretningssted, grundet hostingaftalen, da selskabet hverken råder over serverne eller har tilgang til dets lokalitet¹⁷⁸. Til gengæld fremsættes det af OECD, at hvis selskabet derimod har tilgang til serveren og den lokation, f.eks. hvis selskabet ejer eller leaser den givne server/datacenter, så vil stedet hvor serveren befinder sig, anses for at konstituere et *forretningssted*, hvilket dertil kan udgøre et fast forretningssted, såfremt at de andre betingelser er mødt¹⁷⁹.

I det nærværende eksempel fremgår det tydeligt at det kontraktuelle forhold mellem H0 og H1 udelukkende består af en hostingaftale, hvor H0 betaler H1 for at hoste sin digitale platform og tilhørende data.

Hertil ville det være nærværende at analysere hvorvidt at den effektive kontrol mellem moderselskabet og datterselskabet ville gøre at moderselskabet, gennem sin overordnede kontrol af datterselskabet, ville vurderes at have tilgang til serveren og dets lokation. Dog fremgår det tydeligt at Art. 5, stk. 7, at dette ikke er tilfældet¹⁸⁰. Altså kan det deduceres, at der er i fastlæggelsen af *forretningssted*, er nødt til at foreligge objektive elementer der indikerer, at selskabet har tilgang til serverne og dets lokation, og at dette ikke foreligger indirekte en sådan type kontrol, som beskrevet i Art. 5, stk. 8.

Dermed konkluderes det, at det nærværende eksempel, ikke, i henseende til modeloverenskomsten, vil anses for at have et *forretningssted* hos H1, via datacentret.

¹⁷⁷ Som det modsætningsvis blev anvendt i Landsretsdommen SKM2019.185.ØLR, hvor at der blev lagt vægt på at den Polske ejer havde både tilgang til den specificerede lokation, men vigtigst af alt, at han havde tilgang til, det udstyr der var på lokationen, som kunne og blev anvendt til at servicere de respektive kunder.

¹⁷⁸ Det ses også bl.a. i SKM2022.119.SR, SKM2020.390.SR og SKM2016.188.SR, hvor skatterådet fandt, at der ikke eksisterede et *forretningssted* hos spørger, grundet at transaktionsforholdet mellem datacentret og dem, udelukkende udgjorde en hostingaftale, og spørger ikke ejede eller leasede serverne/datacentret. Der blev i SKM2022.119.SR også refereret direkte til sektion 124 af OECD's kommentarer til modeloverenskomsten (2019) i skatterådets svar.

¹⁷⁹ (OECD, OECD (2019), Model Tax Convention on Income and on Capital 2017 (Full Version), 2019, s. C(5)-49-50)

¹⁸⁰ Som det bl.a. også fremgår af SKM2016.188.SR

2.3.1.2 Ad Fast

Det fremgår af Art. 5, stk. 1, at forretningsstedet skal være *fast*. Dette uddybes yderligere i sektion 21 af OECD's kommentarer til modeloverenskomsten¹⁸¹: For at et forretningssted skal kunne dækkes af *fast driftssteds* definitionen, skal det hertil være et *fast forretningssted*. Ved *fast* tales der henholdsvis om *fast i sted* og *fast i tid*.

Ad fast i sted)

OECD's kommentarer fremsætter at *fast i sted* på normal vis vil betyde, at der skal være en forbindelse mellem *forretningsstedet* og et specifikt geografisk punkt. Altså der skal foreligge et *forretningssted*, som er *fast* i forbindelse med en specifik og genkendelig geografisk placering. Det fremgår hertil, at det ikke er relevant hvor længe et udenlandsk selskab har drift i landet, hvis det ikke har driften fra et sådant specifikt geografisk punkt. Dette uddybes yderligere når det fremsættes af OECD, at bl.a. udstyr ikke behøver at være fastsat til jorden, i en bogstavelig forstand, da det er tilstrækkeligt at det befinder sig på et specifikt og identificerbart stykke grund, hvilket fremsætter fokuset på det identificerbare geografiske, i *fast* definitionen¹⁸². Det fremgår hertil yderligere i sektion 21 af OECD's kommentarer til modeloverenskomsten, at hvis et selskab vurderes at have flere *faste forretningssteder*, og de andre betingelser er mødt, så vil selskabet vurderes at have flere *faste driftsteder*¹⁸³.

For at tydeliggøre *fast* fremsætter OECD nogle eksempler, heriblandt et konsulent-bureau som lejer forskellige kontorer i samme kontorbygning. Her vil selve kontorbygningen anses for at have en *fast* og geografisk tilkobling, da bygningen udgør et *fast* og identificerbart *forretningssted*, og en tilknytning til det udførte erhverv¹⁸⁴.

OECD lægger her fokus på koblingen mellem et specifikt og identificerbart geografisk sted og at der samtidigt også skal foreligge et forretningsmæssigt sammenhæng til dette sted. Hvor der ikke anses for at være et forretningsmæssigt sammenhæng med det *faste* og identificerbare geografiske sted,

¹⁸¹ (OECD, OECD (2019), Model Tax Convention on Income and on Capital 2017 (Full Version), 2019, s. C(5)-7-8)

¹⁸² (OECD, OECD (2019), Model Tax Convention on Income and on Capital 2017 (Full Version), 2019, s. C(5)-8)

¹⁸³ (OECD, OECD (2019), Model Tax Convention on Income and on Capital 2017 (Full Version), 2019, s. C(5)-8) - Dette var også tilfældet i Landsretsdømmen SKM2019.185.ØLR, hvor, at to forskellige danske adresser, begge blev anset for at udgøre et fast driftssted, da disse to vurderes af Landsretten at begge udgøre et *fast forretningssted*.

¹⁸⁴ (OECD, OECD (2019), Model Tax Convention on Income and on Capital 2017 (Full Version), 2019, s. C(5)-8)

vil der ikke kunne vurderes at foreligge et *fast forretningssted*¹⁸⁵. Som eksempel herpå nævner OECD i sine kommentarer eksemplet på en maler, som arbejder under en serie af ikke-relaterede kontrakter, for en række af ikke-relaterede kunder, i samme store kontorbygning. Her vil maleren ikke vurderes at have et *fast forretningssted* / "*Single place of purposes*" for den specifikke maler aktivitet.

Ad fast i tid)

For at begrebet *fast* kan siges at gøre sig gældende for et *forretningssted*, skal en yderligere betingelse mødes. Udover at være *fast i sted*, skal et *forretningssted* også være *fast i tid*, hvis det skal vurderes at være *fast*. *Fast i tid* beror sig på, at *forretningsstedet* også skal have en vis varighed og permanens. Denne permanens skal dog ses i lyset af intentionerne bag udførelsen af erhvervet. I den forstand, at en kort tidsperiode godt vil kunne anses for at være varig og permanent, såfremt det kun var den indledende intention at udføre sit virke i den korte periode. Sektion 30 af OECD's kommentarer til modeloverenskomsten, fremsætter at det er intentionerne bag udøvelsen af erhverv, der er vigtig i vurderingen af varigheden og permanensen af det. Jf. kommentaren, hvis man udøver sit normale erhverv, midlertidigt, i en anden jurisdiktion, og så fortsætter når man kommer hjem, så vil det ikke anses for *fast i tid*. Havde man dog udøvet et erhverv, udelukkende i den periode man var i den anden jurisdiktion, så vil dette stadig anses for at have den fornødne varighed og permanens¹⁸⁶. OECD benævner hertil yderligere i sine kommentarer, at de blandt praksis i medlemslandene har observeret, at der ofte ikke findes at foreligge et *fast driftssted*, hvis

¹⁸⁵ Det ses i praksis, jf. landsretsdommen SKM.2009.72.LSR, at der ved vurderingen af hvorvidt der eksisterer et *fast forretningssted*, også kan foretages sammenføring af et administrationselskab, der udgør ledelsen af et transparent selskab, som et K/S, og selskabets ejere. I SKM2009.72.LSR, var tilfældet, at et administrationselskab effektivt set drev en bådudlejning, hvorved båden var helejet gennem et K/S, hvor ejeren af K/S'et, en dansk statsborger som var fuld skattepligtig til Japan, blev fundet at have et fast driftssted i Danmark. I denne sag blev vurderingen af *fast forretningssted* foretaget på baggrund af K/S'et og administrationselskabet som helhed. Det blev fastsat fra Landsskatteretten at, jf. K/S'et, var en registrering i erhvervsstyrelsens systemer ikke tilstrækkeligt for at have et *fast forretningssted*, men grundet at administrationselskabet var vurderet at udgøre ledelsen for K/S'et og bådudlejningen, kunne denne inddrages i vurderingen af betingelserne i Art.5, stk. 1-2, hvorved at administrationselskabets lokaler blev lagt til grund som *fast forretningssted*. Herefter refererede Landsskatteretten til OECD i forbindelse med at der i deres kommentarer er blevet lagt vægt på at ledelse er en væsentlig aktivitet for et selskab og er tilstrækkeligt i forbindelse med vurderingen af hvorvidt der udøves *hel eller delvis erhvervsmæssig virksomhed*. Dette ses bl.a. reflekteret i 2019 versionen af OECD's kommentarer til modeloverenskomsten, sektion 71, 7 pkt, hvor det beskrives at et "management office" ikke kan anses for at være af *forberedende* eller *hjælpende art*, da det udgør en væsentlig del af et selskabs aktivitet.

¹⁸⁶ (OECD, OECD (2019), Model Tax Convention on Income and on Capital 2017 (Full Version), 2019, s. C(5)-10-11)

varigheden af erhvervet har været under 6 måneder, og modsat, at der har fundets at foreligge et *fast driftssted*, i situationer hvor varigheden har været over 6 måneder, samt at de andre betingelser har været opfyldt¹⁸⁷.

I denne vurdering af det tidsmæssige element i *fast* foreligger der en række grænsetilfælde. Et af disse kan bl.a. være når forretningsstedet udøver sit erhverv i intervaller, over en specificeret periode. Eksempelvis kunne et udenlandsk selskab, grundet naturen af dets arbejde, udelukkende have mulighed for at udføre sit arbejde 5 måneder om året, men samtidigt forventes dette projekt at strække sig over 10 år. I en sådan situation fremsætter OECD i deres kommentarer, at der her kan vurderes at være mødt betingelserne for *fast i tid*, da aktiviteten stadig anses for at have den fornødne varighed og permanens¹⁸⁸. Et andet grænsetilfælde kan opstå når et selskabs virke i landet bliver midlertidigt afbrudt. Det fremgår heraf fra OECD's kommentarer, at et sådant midlertidigt afbrud, ikke skal anses for et ophør af det *faste driftssted*¹⁸⁹. Det sidste grænsetilfælde som fremgår af OECD's kommentarer, er situationer hvor et selskab oprindeligt ikke opfyldte kriterierne for varighed og permanens, men grundet en forlængelse af deres erhverv, hermed blev anset for at opfylde kravene om varighed og permanens og dermed for at have et fast driftssted, som hertil yderligere skal tillægges retroaktivt på de foregående perioder¹⁹⁰.

Ad eksemplet)

Der vil nu ses på hvordan ovenstående påvirker det i afhandlingen oparbejdede eksempel. Der er i det forrige afsnit, som omhandler definitionen af *forretningssted*, blevet konkluderet, at der i det nærværende eksempel ikke vurderes at foreligge et *forretningssted* i H1's servere.

Da vurderingen om *fast*, specifikt *fast i sted* og *fast i tid*, kun kan foretages hvis der foreligger et *forretningssted*, vil denne vurdering ikke være relevant i forbindelse med den tidligere konklusion, da der ikke var fundet at eksistere noget *forretningssted* for H0. I det nærværende eksempel indgår H0 en hostingaftale med H1, men havde dette i stedet været en leasingaftale, havde konklusionen på hvorvidt der forelå et *forretningssted* været en anden. Da H0, ved en leasingaftale med H1, ift.

¹⁸⁷ (OECD, OECD (2019), Model Tax Convention on Income and on Capital 2017 (Full Version), 2019, s. C(5)-10)

¹⁸⁸ (OECD, OECD (2019), Model Tax Convention on Income and on Capital 2017 (Full Version), 2019, s. C(5)-10)

¹⁸⁹ (OECD, OECD (2019), Model Tax Convention on Income and on Capital 2017 (Full Version), 2019, s. C(5)-18)

¹⁹⁰ (OECD, OECD (2019), Model Tax Convention on Income and on Capital 2017 (Full Version), 2019, s. C(5)-11-12)

OECD's kommentarer, ville anses for at have tilgang til Datacentret og dets lokalitet. Derfor vil nedenstående analyse af *fast*, tage udgangspunkt i en midlertidig modifikation af eksemplet, hvor at H0 i stedet havde indgået en leasingaftale af datacentret med H1, for dermed at kunne kommentere på hvorvidt det givne *forretningssted* (datacentret), ville opfylde kriterierne for *fast i sted* og *fast i tid*.

Det opbyggede eksempel vil ikke ændres, men ved at foretage denne midlertidige modifikation af eksemplet, vil analysen dermed, af akademisk interesse, afdække hvorvidt datacentre i sin generelhed opfylder kriterierne for *fast*. Det antages hertil at der også vil være selskabskonstruktioner hvor et selskab vælger at indgå en leasingaftale eller direkte ejer datacentret, hvorfor nærværende analyse vurderes relevant i forbindelse med problemstillingen i sin helhed.

Da det nu lægges til grund at H0 leaser datacentret af H1, hvorved at datacentret vurderes at udgøre et *forretningssted*, vil der skulle ses på hvorvidt at datacentret opfylder kriterierne for *fast i sted* og *fast i tid*.

Som det er fremsat ovenstående i OECD's kommentarer, så vurderes *fast i sted* ud fra om et erhverv kan knyttes til en specifik og identificerbar geografisk lokation. Her er det nærværende at nævne OECD's eksempel med dykkerudstyret, der ikke ansås for at opfylde kriteriet for *fast*, da det ikke var knyttet til et specifikt identificerbart geografisk areal. *Forretningsstedet*, som hertil både kan være udstyret der anvendes, eksempelvis serverne, men også bygningen som indeholder disse, skal være at finde på et specifikt og identificerbart geografisk areal. I det oparbejdede eksempel har H1 opført en fysisk bygning, hvor serverne står i, som har en bestemt geografisk placering i jurisdiktion B. Datacentret fremgår i jurisdiktion B's elektroniske virksomhedsregister med adresse. I dette scenarie, vurderes det at datacentret opfylder de geografiske betingelser for *fast i sted*, da bygningen og serverne er til at finde på et specifikt geografisk areal, samt at dette kan identificeres i jurisdiktion B's elektroniske virksomhedsregister, med adresse. Det fremgår hertil yderligere specificeret i sektion 125 af OECD's kommentarer til modeloverenskomsten, at der i vurderingen af IT-udstyrs opfyldelse af *fast i sted* ikke skal ses på hvorvidt at udstyret *kan* flyttes, men om det *bliver* flyttet. Det må hertil vurderes, at der skal foreligge en objektiv handling, altså en flytning af udstyret som udgør *forretningsstedet*, før det kan vurderes at der er brudt med *fast i sted*. H0 har hertil ikke

flyttet serverne i datacentret og bryder dermed ikke med *fast i sted*. I forlængelse af, at datacentret vurderes at udgøre et forretningssted, vil der også vurderes at være den fornødne kobling mellem det geografiske sted og erhvervet, da HO's digitale platform ligger på disse servere, hvor de respektive brugere i jurisdiktion B tilgår disse, samt at selskaberne i jurisdiktion B betaler for data og reklameringsydelser direkte via serveren i jurisdiktion B. Dermed vil det på baggrund af ovenstående vurderes at betingelserne for *fast i sted* er opfyldt, i henhold til datacentret, såfremt at aftalen mellem H0 og H1 fremgår som en leasingaftale, eller et direkte ejerskab, og ikke en hostingaftale.

Det vurderes hertil også at eksemplet opfylder betingelserne for *fast i tid*. *Fast i tid* betinges af hvorvidt, at det erhverv der udføres på det givne geografiske og identificerbare areal, er midlertidigt af natur, eller om den har den fornødne varighed og permanens. Da H0 ikke har til hensigt, at deres aktiviteter i jurisdiktion B skal være midlertidige i natur, og da de har intentioner om at vækste og vinde markedsandele i jurisdiktion B, må det vurderes at HO's aktiviteter i jurisdiktion B, har den fornødne varighed og permanens, for også at opfylde kriteriet for *fast i tid*. Skulle der forekomme midlertidige afbrydelser hos datacentret, som f.eks. påkrævet reovering el.lign. vil dette, jf. ovenstående afdækning af OECD's kommentarer, ikke anses for at bryde med at H0 opfylder principperne for *fast*.

Dermed kan det konkluderes, at skulle H0 gå hen og ændre sin aftale med H1 fra en hostingaftale, til en leasingaftale, så ville de hertil yderligere også vurderes at opfylde kriterierne for både *fast i sted* og *fast i tid*. Henholdsvis fordi der er en bygning, med det respektive udstyr, som befinder sig på et konkret og identificerbart geografisk areal, samtidigt med at HO's aktiviteter i jurisdiktion B er igangsat med henblik på at skulle udgøre en permanent udvidelse af deres marked.

2.3.1.3 Ad Helt eller delvis udøvelse af forretningsmæssig virksomhed

Det sidste kriterium der fremgår af Art. 5, stk. 1, er "*hvorfra et foretagendes forretningsmæssige virksomhed udøves helt eller delvis*". Ved ordlyden af dette kriterium skal der afdækkes hvad der anses for at være *forretningsmæssig virksomhed* og herefter hvordan denne udøves *helt* eller *delvis* gennem det faste driftssted.

Hertil fremsætter OECD i sektion 7 af deres kommentarer til modeloverenskomsten, at der tidligere er blevet lagt stor vægt på at den *forretningsmæssige virksomhed* som udøves fra det faste

driftssted skulle være produktiv i natur, altså, bidrage til selskabets overordnede profit, for at kunne anses for at opfylde kriterierne. Dette er dog ikke længere tilfældet, og det fremgår af OECD's kommentarer, at der i tolkningen af *erhvervsmæssig virksomhed*, skal lægges vægt på den individuelle jurisdiktions tolkning i stedet. Dette betyder at selve begrebet *virksomhed*, vil skulle vurderes ud fra et positivt kriterium, som fastsættes efter den givne jurisdiktions interne ret, dette fremgår af sektion 42 af OECD's kommentarer til modeloverenskomsten¹⁹¹, og et negativt kriterium, der findes i Art. 5, stk. 4, også kaldet "negativ listen", hvorved det specificeres hvad der konkret ikke kan udgøre et fast driftssted. Heriblandt når der er tale om aktivitet af forbedrende eller hjælpende art.

Ad den internretlige afgrænsning)

I denne afhandling vil Anders Nørgaard Laursens arbejde omkring afdækningen af virksomhedsbegrebet efter intern dansk ret anvendes, da denne vurderes at være en afdækkende og nuanceret analyse.

Som Laursen fremsætter i sin analyse, så vil de sondringer der foretages i den danske skatteret få indflydelse på driftsstedsbegrebet ift. hvad der skal anses for *erhvervsmæssig virksomhed*. Hertil findes sondringen mellem erhvervsmæssig virksomhed og ikke-erhvervsmæssig virksomhed, også betegnet som "hobby-virksomhed", samt sondringen mellem lønmodtager og erhvervsindkomst. Laursen fremsætter yderligere at *erhvervsmæssig virksomhed* i dansk skatteret dannes af et begreb, som hertil har den fornødne fleksibilitet, til at passe ind i de forskellige love¹⁹². Hertil findes praksis for at virksomhedsbegrebet skal defineres efter intern dansk ret i Østre Landsrets dom af 11/6 1957, hvor en britisk klassificering af et britisk selskab, som havde almennyttige aktiviteter i Danmark, blev tilsidesat for den danske vurdering af selskabets begrænsede skattepligt¹⁹³. Yderligere fastsættes det i TfS 2004, 542 H (SKM2004.297.HR) at aktiviteter udøvet af et aktieselskab eller et anpartsselskab, som udgangspunkt vil skulle vurderes at være

¹⁹¹ (OECD, OECD (2019), Model Tax Convention on Income and on Capital 2017 (Full Version), 2019, s. C(5)-3 & 15), dette er også yderligere analyseret og specificeret i Anders Nørgaard Laursens PhD afhandling omkring fast driftssted (Laursen A. N., Fast Driftssted, 2011, s. 123-134)

¹⁹² (Laursen A. N., Fast Driftssted, 2011, s. 124)

¹⁹³ (Laursen A. N., Fast Driftssted, 2011, s. 124-125)

erhvervsmæssige, medmindre der er hjemmel for anden konklusion¹⁹⁴. Hertil fremsætter Laursen, at en vurdering af hvorvidt et udenlandsk selskab med aktivitet i Danmark, skal anses for *erhvervsmæssig*, måtte skulle foretages ud fra en sammenligning på det selskabsretlige plan, af dets selskabsretlige karakteristika op mod et dansk aktieselskab eller anpartsselskab¹⁹⁵. Hvis selskabet hertil kan vurderes at være sammenligneligt med et dansk aktieselskab eller anpartsselskab, i henhold til SEL § 2, stk. 1, litra a, vil det ifølge af art. 49 EUF hermed sige, at dette selskab skal anses for erhvervsdrivende, i alle danske skatteretlige relationer, hvor et dansk aktieselskab og anpartsselskab også vil ses sådan. Yderligere hertil fastsætter Laursen, at man ved at være næringsdrivende, automatisk vil anses for at opfylde kriterierne for at udøve virksomhed¹⁹⁶. Hertil statueres det yderligere, at både et K/S og et I/S er udtrykkeligt erhvervsdrivende, jf. Lov om visse erhvervsdrivende virksomheder (herefter "LEV") § 1, men, at der hertil er en gruppe I/S selskabskonstellationer som falder uden for betingelsen i LEV § 1, og at der derfor, i henhold til om et I/S driver virksomhed, må foretages en individuel vurdering, per sag. Yderligere fastsætter Laursen, med belæg i TfS 2002, 15 LR (SKM2001.493.LR), at "*det blotte ejerskab af anlægsaktier - uanset om de øvrige betingelse for fast driftssted er opfyldt - ikke vil medføre fast driftssted*"¹⁹⁷.

Efter ovenstående præcisering af den danske internretlige tolkning af *virksomhed*, fremsættes der hertil i sektion 12 af OECD's kommentarer til modeloverenskomsten, en negativ afgrænsning, som siger at selvom der ikke er nogle krav om at et selskab skal rettigheder til at anvende et forretningssted, for at det skal kunne konstituere et fast driftssted, så betyder det nødvendigvis ikke at et selskab har adgang til et forretningssted, bare fordi de er til stede der. For at et selskab skal kunne siges at kunne helt er delvis udøve deres forretningsmæssige virksomhed, skal de effektiv set have evnen til at kunne anvende lokationen, samtidigt med at der skal lægges vægt på det omfang at selskabet er til stede der, og hvilke aktiviteter som selskabet udøver der¹⁹⁸.

¹⁹⁴ (Laursen A. N., Fast Driftssted, 2011, s. 126)

¹⁹⁵ (Laursen A. N., Fast Driftssted, 2011, s. 126), Denne internretlige vurdering af udenlandske selskabsenheder på baggrund af danske selskabsretlige karakteristiske ses bl.a. tydeligt i skatterådets transparensvurdering af amerikanske LLC'er, jf. SKM2020.279.SR, SKM2017.712.SR, SKM2016.248.SR, SKM2014.28.SR og SKM2013.361.SR

¹⁹⁶ (Laursen A. N., Fast Driftssted, 2011, s. 131)

¹⁹⁷ (Laursen A. N., Fast Driftssted, 2011, s. 134)

¹⁹⁸ (OECD, OECD (2019), Model Tax Convention on Income and on Capital 2017 (Full Version), 2019, s. C(5)-5) -Det var også dette belæg der lagde til grund for at Landsretten i SKM2019.185.ØLR fandt at der forelå et fast driftssted for den Polske byggevirksomhed. Byggevirksomheden var til stede i deres danske adresse Y3, hvor ejeren befandt sig under

Hertil kommer den negative afgrænsning, som er til at finde i Art. 5, stk. 4. Denne paragraf afgrænser negativt hvad der kan anses for at være *erhvervsmæssig virksomhed*, og nævner hertil en række aktiviteter, som ikke er nok til, at der, jf. Art. 5, stk. 1, anses for at udøves erhvervsmæssig virksomhed helt eller delvist. Art. 5, stk. 4, også kendt som "negativlisten".

Det fremsættes heraf af sektion 70 af OECD's kommentarer til modeloverenskomsten, at listen, som opremset i Art. 5, stk. 4, litra a-f, ikke er en udtømmende liste, men udelukkende normale tilfælde, som OECD har observeret. De forskellige situationer som er benævnt i Art. 5, stk. 4, litra a-f, er alle defineret af OECD som at være langt væk fra den faktiske realisering af gevinst i en virksomhed, hvorved det vil være svært at allokere profit til disse centre, da de ikke som sådan skaber profit¹⁹⁹. Altså har Art. 5, stk. 4, som OECD forklarer, til hensigt i at forhindre en stat i at beskatte et fast driftssted, hvis det udelukkende har aktiviteter af *forberedende* eller *hjælpende art*. Hertil fremsættes det i sektion 59 af OECD's kommentarer til modeloverenskomsten at det primære kriterie for at se hvorvidt en aktivitet er af *forberedende* eller *hjælpende art* er at vurdere hvorvidt aktiviteten udgør en væsentlig og essentiel del af selskabets primære aktiviteter. Altså, hvis en aktivitet i et *fast forretningssted* er identisk til den primære aktivitet for selskabet, i dets hjemland, vil det ikke kunne anses for at være af *forberedende* eller *hjælpende art*²⁰⁰. Det skal forstås således at for en aktivitet at skulle være af en *forberedende art*, skal det være en aktivitet som er foretaget, for at gå i gang med at foretage den primære aktivitet i selskabet. Altså, må aktiviteten, som tidligere fremsat, ikke være hovedaktiviteten i selskabet²⁰¹. OECD kommer med følgende eksempler

forskellige dele af sine byggeprojekter. Grundet udstyret der var tilgængeligt på adressen og bevis for at ejeren havde ledet, styret og koordineret deres aktiviteter i Danmark, blev det vurderet at der var udøvet hel eller delvis forretningsmæssig virksomhed, og at denne ikke kunne vurderes at være af *forberedende* eller *hjælpende art*, grundet væsentligheden af aktiviteterne. Det ses yderligere fra praksis også, at de ansattes titler er vigtige i forbindelse med vurderingen af om der udføres ledelsesaktiviteter, som det bl.a. fremgår af det bindende svar SKM2019.252.SR, hvor skatterådet lagde vægt på den ansattes titel, også kaldet den *ydre legitimation*, som "Senior management" i forbindelse med vurderingen af om der kan anses for at udøves ledelse fra det *faste forretningssted*. Det fremgår dog stadig klart fra praksis at en titel alene ikke er nok til at opfylde kravet om at der udøves *hel eller delvis forretningsmæssig virksomhed*, men at der hertil lægges primær vægt på de aktiviteter der udføres og hvor vidt disse udgør primære eller væsentlige aktiviteter for selskabet, som f.eks. ledelse.

¹⁹⁹ (OECD, OECD (2019), Model Tax Convention on Income and on Capital 2017 (Full Version), 2019, s. C(5)-25)

²⁰⁰ (OECD, OECD (2019), Model Tax Convention on Income and on Capital 2017 (Full Version), 2019, s. C(5)-25)

²⁰¹ Dette ses bl.a. i Landsrettsdommen SKM2019.334.VLR. Her var der enighed om at der forelå et *fast forretningssted* gennem Minkbeboelse på forskellige minkgårde i Danmark, men de sagsøgte (spørger) var ikke enig i at der blev udøvet helt eller delvis erhverv fra dette *faste forretningssted*. Landsretten vurderede, at betingelserne for at udøve helt eller delvis erhverv var opfyldt, og lagde hertil stor vægt på at aktiviteterne ikke kunne anses for at være af *forberedende*

i sektion 60 af OECD's kommentarer til Modeloverenskomsten: I en situation hvor en byggeherre sender sine ansatte til et andet land for at blive trænedede, før at de kommer tilbage til sit originale land, for at udføre deres faktiske arbejde, vil deres træningsophold vurderes at være af *forberedende art*. Hvorimod en aktivitet der er af *hjælpende art*, ofte ikke vil vurderes at være ligeså krævende i forbindelse med selskabets aktiver og ansatte, som dets primære aktiviteter²⁰².

Til Art. 5, stk. 4, litra a, er det vigtigt at være opmærksom på naturen af opbevaringen. At have et varelager i en anden jurisdiktion kan, alt efter dens natur, udgøre både almindelig *erhvervsmæssig virksomhed* eller af *forberedende art*. Hertil fremgår et eksempel af sektion 62 af OECD's kommentarer til Modeloverenskomsten, der skal fremvise forskellen mellem *forberedende art* og *erhvervsmæssig virksomhed*. Der benævnes i eksemplet et udenlandsk selskab som har et stort varehus her i landet. I dette varehus er der en stor mængde ansatte, som alle hjælper med at varetage lageret og distribuere varerne, som selskabet sælger til folk, her i landet. OECD forklarer at dette tilfælde ikke er omfattet af Art. 5, stk. 4, litra a, da aktiviteten udgør en væsentlig del af selskabets salgs- og distributionskanal. Her ses det igen at OECD lægger vægt på væsentligheden af aktiviteten²⁰³ i forbindelse med vurderingen af om det kan udgøre en *forbedrende* eller *hjælpende art*. Hertil fremsættes et yderligere eksempel hvor, at et varehus vurderes at være af *forberedende* eller *hjælpende art*. I dette eksempel har et udenlandsk frugtselskab et varehus her i landet, som det anvender til at opbevare sin frugt, imens det behandles af tolden. I dette tilfælde vurderer OECD at der er tale om *forberedende* eller *hjælpende art*.

eller *hjælpende art*, da de var identiske med de aktiviteter som selskabet havde som primær aktivitet i sit hjemland (at avle mink).

²⁰² I praksis, jf. Bl.a. bindende svar SKM2021.147.SR, blev spørgers ansattes aktiviteter vurderet af Skatterådet ud fra negativ listen i Art. 5, stk. 4, litra a-f. Her fandt Skatterådet at aktiviteterne, som gik ud på at udlevere vareprøver til kunder, yde kundeservice og deltage i messer 2 gange årligt, ikke kunne anses for *forberedende*, jf. Art. 5, stk. 4, litra a-c, men derimod faldt de under Art. 5, stk. 4, litra e, som markedsføringsaktiviteter. Altså vil visse typer af markedsføringsrelaterede aktiviteter kunne anses for, i følge praksis, at være af *hjælpende art*. Dette ses også i bindende svar SKM2016.493.SR, hvor skatterådet anvendte Art. 5, stk. 4, litra e, som belæg for at spørgers ansattes aktiviteter, som bestod i at rådgive kunder, var af *hjælpende art* og dermed ikke konstituerede et fast driftssted, selvom der forelå et *fast forretningssted*, jf. Art. 5, stk. 1-2. I begge disse bindende svar, ses det at Skatterådet lægger vægt på at de ansatte ikke har mulighed for at udføre hverken ledelsesaktivitet, eller salgsrelaterede aktiviteter, samtidigt med at deres aktiviteter ikke er selskabets primære aktivitet.

²⁰³ Som det også ses i praksis af Landsrettsdommen SKM2019.185.ØLR, hvor væsentligheden af ejerens aktivitet var belægget for at landsretten fandt, at der blev udøvet *hel eller delvis erhvervsmæssig virksomhed*, da ejeren udførte ledelsesrelaterede aktiviteter, der var sammenhængende med selskabets danske opgaver.

Yderligere fremgår det af henholdsvis sektion 71 og 72 af OECD's kommentarer til modeloverenskomsten, at skulle et selskab opsætte *fast forretningssted* i et andet land, og fra dette udføre ledelsesopgaver²⁰⁴ eller forhandlingsaktiviteter, vil begge disse anses for at udgøre *erhvervsmæssig virksomhed* og dermed, med forudsætning af resterende betingelser er opfyldt, udgøre et fast driftssted.

OECD har i anledning af den digitaliserende verden inkluderet et ekstra afsnit under deres kommentarer til Modeloverenskomsten, som hedder "Electronic commerce" og omfatter kommentarer til Art. 5, der er henvendt specifikt til problemstillinger der opstår hos digitaliserede selskaber, dette udgør sektion 122 til 131 af kommentarerne²⁰⁵.

Heraf kommenterer OECD på en række digitale aktiviteter, som de vurderer, er af *forbedrende* eller *hjælpende art* og udgør: et kommunikationsled, som f.eks. en telefonlinje, mellem leverandører og kunder; reklamering af varer og services; gennemstrømning af information via en "spejlsriver" af sikkerheds- eller hastighedsgrunde; indsamling af markedsdata til selskabet; levering af information²⁰⁶. Disse eksempler skal dog ses i samme lys som de tidligere vurdering af *hel eller delvis erhvervsmæssig virksomhed*, altså kan disse eksempler også opfylde kriteriet for at være *hel eller delvis erhvervsmæssig virksomhed*, såfremt at de udgør en væsentlig nok del af et selskabs primære aktivitet eller hvis de helt udgør selskabets primære aktivitet²⁰⁷. Dette fremsættes som to eksempler i sektion 130 af OECD's kommentarer til Modeloverenskomsten. Det første eksempel er en internetudbyder som har et datacenter og servere, som anvendes til at hoste andre selskabers hjemmesider og digitale platforme. I dette tilfælde udgør serveren en sådan væsentlig del af selskabets kommercielle aktivitet, at det ikke kan anses for at være af *forbedrende* eller *hjælpende art*. Hertil, er der et eksempel på et selskab som sælger produkter gennem internettet. I dette

²⁰⁴ Se fodnote 131.

²⁰⁵ (OECD, OECD (2019), Model Tax Convention on Income and on Capital 2017 (Full Version), 2019, s. C(5)-51)

²⁰⁶ (OECD, OECD (2019), Model Tax Convention on Income and on Capital 2017 (Full Version), 2019, s. C(5)-51)

²⁰⁷ Væsentlighedsvurderingen ses bl.a. i den førnævnte Landsretsdøm SKM2019.334.VLR hvor at landsretten, i deres vurdering af hvorvidt det udenlandske selskab kunne anses for at udøve *hel eller delvis forretningsmæssig virksomhed*, lagde stor vægt på, at de aktiviteter som blev udført at det danske selskab, udgjorde en sådan væsentlig del af det udenlandske selskabs normale og primære aktiviteter. Dette var belægget for at Landsretten fandt at det udenlandske selskab udøvede *hel eller delvis forretningsmæssig virksomhed* fra det danske selskab. Det udenlandske selskabs erhverv var at opdrætte og sælge Mink, hvoraf det danske selskab udførte alle hertil relaterede aktiviteter, lige på nær det endelige salg, hvilket de stadig gerne måtte udføre, dog skulle de her have en godkendelse fra det udenlandske selskab.

tilfælde, så er selskabets primære aktivitet²⁰⁸ ikke at eje en server, og udelukkende fra det faktum at de ejer en server i et andet land, gør ikke at det anses for *erhvervsmæssig virksomhed*.

Ad eksemplet)

Som også fremsat i det forrige afsnit, vil der som udgangspunkt ikke kunne opstå et fast driftssted for vores eksempel, da det blev vurderet at der ikke forelå et *forretningssted* hos H1 for H0, grundet hostingaftalen derimellem. I forrige afsnit blev der fremsat en midlertidig ændring til det konkrete eksempel, for at kunne analysere på hvorvidt *forretningsstedet* var *fast i sted* og *fast i tid*, dette blev gjort for at kunne analysere selve datacentret, da en sådan analyse ikke var mulig, havde der ikke været et *forretningssted*. I dette afsnit, vil udgangspunktet ligge i det originale fremsatte eksempel, altså, hvor der foreligger en hostingaftale mellem H0 og H1, og ikke en leasingaftale. Dermed vil analysen af hvorvidt der *helt eller delvist udøves erhvervsmæssig virksomhed* fra forretningsstedet, være akademisk i natur, for analysens skyld, da der grundet den vurderede mangel af *forretningssted*, ikke ville kunne være et fast driftssted for H0, gennem H1 i jurisdiktion B.

Først skal der identificeres hvorvidt at H0 og H1 kan anses for at opfylde det danske intern retlige begreb for *erhvervsmæssig virksomhed*. Som det fremsættes af Laursen, kan et selskab vurderes at være *erhvervsmæssig* af natur, jf. TfS 2004, 542 H, hvis det er et dansk aktieselskab eller anpartsselskab, eller hvis det udenlandske selskab har karakter heraf. Som Laursen fremsætter, så skal der laves en selskabsretlig vurdering af det givne selskab, for at vurdere om det hertil også er omfattet af den implicitte danske tolkning af *erhvervsmæssig virksomhed*. H1 vil som udgangspunkt anses for at være *erhvervsmæssig virksomhed* på baggrund af at det er et anpartsselskab. Yderligere, for at stedfæste den erhvervsmæssige karakter, vil der ses på H0, det udenlandske selskab. I den juridiske vejledning C.D.1.1.3. fremsætter SKAT en række forhold, som kan tale for at et selskab er omfattet af SEL § 1, stk. 1, nr. 2. Som det ses i eksemplet opfylder H0 i store omfang

²⁰⁸ Eksemplet fra OECD har her til hensigt at lægge fokus på *primære aktiviteter* ikke kan anses for at være af omfattet af Art. 5, stk. 4. Dette ses i praksis ved landsskatterettedommen SKM2021.252.LSR, hvor at spørger havde valgt at likvidere sit danske selskab, men beholdt en ansat, som skulle assistere en uafhængig agent med at sælge deres produkter i Danmark. Spørger og dens rådgiver forsøgte at lægge fokus på at den ansattes aktiviteter udelukkende skulle være af *forberedende* eller *hjælpende art*, da den ansatte ikke måtte indgå nogle handler eller aftaler på vegne af selskabet. Landsskatteretten lagde hertil vægt på at selvom den ansatte ikke kunne indgå kontrakter, var de opgaver der blev varetaget af den ansatte identiske med selskabets primære formål, samt af væsentlig karakter for selskabets drift som helhed, og kunne derfor ikke anses for at være omfattet af Art. 5, stk. 4, som *forberedende* eller *hjælpende art*.

kriterierne for at være selskabsretligt sammenlignelig²⁰⁹ med et dansk anpartsselskab eller aktieselskab. Navnlig, er H0's ejeres hæftelse begrænset til den indskudte selskabskapital, H0 er et juridisk- og skattemæssigt subjekt og anses ikke for at være transparent i dets hjemjurisdiktion, omsætning fordeles på baggrund af de respektive ejerandele, H0 er inkorporeret med formelle vedtægter, H0 har en separat direktion og bestyrelse, og der udarbejdes et årsregnskab for H0 årligt. Dermed kan det konkluderes at både H0 og H1 opfylder det implicite internretlige kriterie for at være *erhvervsmæssig virksomhed*, dog skal det yderligere vurderes, hvorvidt der i den givne situation kan siges, at der udøves *hel eller delvis erhvervsmæssig virksomhed*.

For at foretage denne vurdering vil der ses på både praksis og OECD's tidligere nævnte kommentarer, hvor der findes en relativt harmoniseret tilgang til sådanne vurderinger. Det ses af praksis, jf. bl.a. SKM2019.334.VLR, SKM2021.252.LSR, SKM2019.185.ØLR m.fl., at vurderingen af om et selskab udøver *hel eller delvis erhvervsmæssig virksomhed*, skal foretages ud fra hvorvidt, at de udførte aktiviteter er væsentlige, med hensyn til selskabets primære og normale drift. Ser vi på det opførte eksempel, ses det at H0's normale virke består af at tilbyde en gratis digital platform til slutbrugerne i forskellige jurisdiktioner, og herefter sælge reklameplads ("Ad-space"), samt data til eksterne selskaber, som vil prøve at række ud til disse slutbrugere, via den digitale platform. H0 har opført H1, og i forlængelse har H1 hertil opført det nærværende datacenter i jurisdiktion B, for at H0 kan have sin digitale platform og tilhørende data, på en server der er i samme jurisdiktion som brugerne. Altså, udfører H0, præcist samme erhverv i jurisdiktion B, som H0 gør normalt. Som det kan ses fra tegningen, så er en yderligere detalje at H0's erhverv køres via serveren på H1's datacenter, hvor den digitale platform hostes. Altså, bliver alle transaktioner og kundeforhold konkluderet på og via serveren på H1's datacenter i jurisdiktion B. Der kan hertil hentes hjælp i sektion 126 af OECD's kommentarer til modeloverenskomsten²¹⁰, hvor OECD fremsætter, at i vurderingen af hvorvidt et digitalt selskab udøver *hel eller delvis erhvervsmæssig virksomhed* fra et *fast forretningssted*, skal der ses på om selskabet anvender noget specifikt udstyr, til at foretage dets væsentlige og normale forretningsfunktioner fra. H0 udføre sit primære erhverv gennem serverne hos H0. Havde der forelagt en leasingaftale i stedet for en hostingaftale, ville H0 kunne siges at udføre sit primære erhverv gennem anvendt udstyr. I dette tilfælde, både på baggrund af

²⁰⁹ Juridisk Vejledning C.D.1.1.3. Andre selskaber - "Hvad er en enhed?"

²¹⁰ (OECD, OECD (2019), Model Tax Convention on Income and on Capital 2017 (Full Version), 2019, s. C(5)-50)

førnævnte praksis, og på baggrund af OECD's kommentarer, vurderes det at H0 udøver sin normale og væsentlige drift, gennem serverne som hostes i H1's datacenter. Altså kan det konkluderes at H0 opfylder kravene for at udøve *hel eller delvis erhvervmæssig virksomhed*. Dog, grundet at betingelserne for at der foreligger et *fast forretningssted*, jf. de tidligere to afsnit, ikke er mødt, så vil H0 ikke anses for at have fast driftssted. Havde H0 derimod haft direkte ejerskab af datacentret, eller indgået en leasingaftale, i stedet for en hostingaftale, så ville det vurderes at alle tre betingelser for at have et fast driftssted ville være mødt, da H0 dermed også ville have direkte kontrol over udstyret som anvendes til at udøve deres primære drift, som hertil, jf. de tidligere delkonklusioner, opfylder kriterierne for at være et *fast forretningssted*.

2.3.1.4 Konklusion på det primære kriterium

Som det er fremsat i de tre delkonklusioner i det forrige afsnit, så vurderes det ikke at der foreligger et fast driftssted for H0 i jurisdiktion B, i henhold til det primære kriterium.

H1's servere, som befinder sig i datacenteret i jurisdiktion B, vurderes at opfylde kravene for, i sin generelhed, at kunne udgøre et *forretningssted*. Dog, grundet hostingaftalen mellem H0 og H1, vurderes det jf. både praksis²¹¹ og OECD's kommentarer, at H0 ikke har kontrol over, eller tilgang til, serverne som er i datacentret. Af denne grund, kan det ikke siges at H0 har et *forretningssted* i jurisdiktion B. Havde H0 derimod indgået en leasingaftale eller haft direkte ejerskab over datacentret og dets servere, ville der derimod kunne siges at være et *forretningssted* for H0, da de så ville have haft adgang til lokationen og kontrol over serverne.

Hertil, blev der for at analysere hvordan datacentret kunne siges at være *fast, i sted og i tid*, lagt en ny forudsætning ind i eksemplet, da en sådan analyse af *fast*, ikke vil kunne foretages uden at der i forvejen forelå et *forretningssted*. I vurderingen af *fast i sted*, blev der set på hvorvidt at *forretningsstedet* havde en identificerbar og fast geografisk placering, hvilket blev vurderet at være opfyldt, da datacentret var at finde på en specifik adresse, som hertil var registreret hos erhvervsstyrelsen, og at serverne var at finde i datacentret, samt at disse ikke var flyttet. Det kunne hertil også konkluderes at datacentret ville opfylde kriteriet for *fast i tid*, da der som sådan ikke

²¹¹ I SKM2022.119.SR, SKM2020.390.SR, SKM2016.188.SR m.fl. blev der i vurderingen af om der forelå et *forretningssted* for spørger, lagt vægt på at der grundet hostingaftalen mellem parterne, ikke var direkte tilgang til, eller kontrol over, datacentret og dets servere, og at spørger dermed ikke kunne siges at have et *forretningssted*.

forelå nogen tidsbegrænsning på datacentrets eksistens eller samarbejdet mellem H0 og H1. Dermed vurderes det af datacentret, under den nye og midlertidige antagelse, ville opfylde kriterierne for både *fast i sted* og *fast i tid*, og der dermed vil kunne siges at være et *fast forretningssted*.

Til sidst blev der set på hvorvidt det fremsatte eksempel, kunne siges at opfylde kriteriet for at udøve *hel eller delvis erhvervsmæssig virksomhed* fra det *faste forretningssted*. Som benævnt var kriterierne for *forretningssted* ikke opfyldt, hvorfor denne analyse også udelukkende er af akademisk natur. Det blev konkluderet at både H0 og H1 opfylder det implicitte internretlige kriterie for at anses for erhvervsmæssige, da H1 er et anpartsselskab og H0 opfylder de kriterier som er fremsat i den juridiske vejledning afsnit C.D.1.1.3. Hertil blev der analyseret på hvorvidt at H0 kunne anses for at udøve *hel eller delvis erhvervsmæssig virksomhed* gennem datacentret/serverne, hertil benævnt det *faste forretningssted*. I denne vurdering blev der lagt vægt på både praksis, såvel som OECD's opdaterede kommentarer til digitale selskaber, hvor at praksis fremsætter at der skal lægges vægt på hvorvidt den udøvede aktivitet er *væsentlig* for selskabet og/eller er identisk med selskabets primære aktiviteter. Hertil fremgår det af OECD's kommentarer for det første, at en hjemmeside i sig selv ikke kan anses for at være materiel, hvorfor det er vigtigt i denne vurdering at se på om det digitale selskab udøver sin virksomhed *gennem specifikt udstyr*. Igen, skal det nævnes at da kriteriet for at have et *forretningssted* ikke blev opfyldt, vil der hertil ikke kunne være et fast driftssted for H0, men havde kriteriet for *forretningssted* derimod været opfyldt, så ville H0 kunne anses for at udøve *hel eller delvis erhvervsmæssig virksomhed* gennem serverne i datacentret hos H1. Dette vurderes da de aktiviteter som kører via H1's servere, er H0's primære driftsaktiviteter som selskab og de, jf. OECD's kommentarer, udføres fra et specifikt udstyr. Dermed kan det konkluderes, at havde kriteriet for *forretningssted* været opfyldt, så ville kriteriet for at udøve *hel eller delvis erhvervsmæssig virksomhed* også været opfyldt.

Den endelige konklusion er hertil, at H0 ikke kan anses at have et fast driftssted, jf. det primære kriterium, i jurisdiktion B, gennem datacentret, da det kræves at alle tre kriterier er opfyldt før, at der kan eksistere et fast driftssted. Det essentielle element i denne konstruktion, som gør at H0 undgår det faste driftssted, selvom H0 ejer H1, er at der benyttes en hostingaftale. Dette ses også at være den almene praksis i disse tilfælde, hvorpå udenlandske selskaber kan få fordelene ved et

lokalt datacenter, som driver deres digitale platforme og erhverv, uden at skulle beskattes af indtægterne der kommer fra landet hvor disse benyttes og indhenter omsætning.

Antifragmenteringsreglen:

I Art. 5, stk. 4.1, findes der hvad der kaldes for "antifragmenteringsreglen", som er en værnregel mod at en virksomhed splitter sig op, for at benytte undtagelsen til fast driftssted via Art. 5, stk. 4. Denne værnregel siger at hvis den samlede aktivitet af et selskab i landet vil gå udover hvad der kan anses for at være af *forberedende* eller *hjælpende art*, så vil det, såfremt de andre betingelser for fast driftssted er opfyldt, vurderes at have et fast driftssted, selvom de individuelle afdelinger ikke i sig selv bryder med Art. 5, stk. 4²¹².

2.3.2 Det sekundære kriterium - agentreglen

Hvis, at der jf. den forrige analyse ikke findes, at betingelserne for et fast driftssted, jf. Art. 5, stk. 1 og 2 gør sig gældende, så er der stadig mulighed for at selskabet kan få et fast driftssted, gennem Art. 5, stk. 5 og 6, som også er kendt som "agentreglen".

Det fremgår af Art. 5, stk. 5, at selvom betingelserne i stk. 1 og 2 ikke er opfyldt, kan et selskab få et fast driftssted i en jurisdiktion, hvis de har en person, som handler på vegne af selskabet, indgår kontrakter eller sædvanligvis spiller den ledende rolle op til en sådan indgåelse. Altså fremgår det, at et selskab kan få et fast driftssted i en anden stat, hvis de har en afhængig agent, som indgår kontrakter på deres vegne. I forlængelse heraf, er der en undtagelsesregel i Art. 5, stk. 6, hvorved at en sådan agent, ikke kan konstituere et fast driftssted for selskabet, såfremt den er uafhængig.

Det fremgår af ordlyden til Art. 5, stk. 5, "*Uanset bestemmelserne i stk. 1 og 2*", altså må stk. 5 anses for at udgøre en udvidelse af fast driftsstedsbegrebet i sin helhed, da denne finder anvendelse *uanset* om der findes at foreligge et fast driftssted jf. stk. 1 og 2. Art. 5, stk. 5, anses for at være en værnregel, som er sat ind for at sikre at selskaber ikke misbruger fast driftsstedsprincipperne, og forsøger at omgå disse, ved bare at have en person til at konkludere deres forretning i udlandet for dem, og derved undgå kildelandsbeskatning²¹³. Da Art. 5, stk. 5, anses for at udgøre en forlængelse

²¹² (OECD, OECD (2019), Model Tax Convention on Income and on Capital 2017 (Full Version), 2019, s. C(5)-34-35)

²¹³ (Laursen A. N., Fast Driftssted, 2011, s. 157)

af fast driftsstedsbegrebet, skal der altid foretages en vurdering af hvorvidt en sådan afhængig agent eksisterer, når der foretages en fast driftsstedsanalyse.

Ad agent)

OECD beskriver hvad en agent er i sektion 83 af sine kommentarer til Modeloverenskomsten. Det fremgår, at en sådan agent, er en person, fysisk eller juridisk. Yderligere er der ikke krav om at personen behøver at være en statsborger- eller inkorporeret i den jurisdiktion, hvori de har aktiviteter, på vegne af selskabet. Det fremgår hertil tydeligt af kommentarerne, at ikke alle aktiviteter vil konstituere et fast driftssted, da dette ikke ville være af international interesse. Hertil fremgår det, at det kun er personer eller selskaber som i jævnt interval indgår kontrakter på baggrund af det udenlandske selskab eller i jævnt interval indtager en ledende rolle, på baggrund af det udenlandske selskab. Her tilføjes det også at en sådan aktivitet, skal gå udover normale promoverende og marketingrelaterede aktiviteter, og at en sådan aktivitet skal være af jævnt interval og ikke kun isoleret²¹⁴. Altså forstås Art. 5, stk. 5, på samme vis som det primære kriterie i Art. 5, stk. 1 og 2 og undtagelsen til det primære kriterium i Art. 5, stk. 4, hvor, at aktiviteter som er af *forberedende* eller *hjælpende art*, ikke vil anse for at give fast driftssted.

I Art. 5, stk. 5, og i sektion 84 til sine kommentarer til Modeloverenskomsten fremgår de tre betingelser der skal være mødt før, at det kan siges at en person eller et selskab udgør en agent, og dermed et fast driftssted:

- En person (individ eller selskab) handler i et givent land, på baggrund af et selskab
- Som led af ovenstående, indgår personen jævnt kontrakter, eller spiller jævnt en ledende rolle i indgåelsen af kontrakter, der jævnt indgås uden yderligere ændringer fra selskabet, og
- Disse kontrakter er enten indgået i selskabets navn eller for overførslen af ejerskab af, eller tilladelsen til at anvende, ejendom ejet af selskabet eller som selskabet har ret til at anvende, eller til levering af service.

Det er hertil vigtigt, at selskabet som personen angiveligvis skulle handle på vegne af, bliver direkte eller indirekte påvirket af de handlinger som foretages af personen, ellers kan det ikke siges at personen handler på vegne af selskabet. Her ses igen det implicitte væsentlighedssynspunkt, som

²¹⁴ (OECD, OECD (2019), Model Tax Convention on Income and on Capital 2017 (Full Version), 2019, s. C(5)-35)

OECD pålægger sine vurderinger igennem Art.5. Yderligere, i tilfælde hvor det er et selskabet som handler på vegne af et andet selskab, skal dette vurderes på baggrund af selskabet og dets ansatte, som en helhed. Altså, er det tilstrækkeligt for et individ, som er ansat af selskabet, at binde det andet selskab, så længe de opfylder de tre førnævnte kriterier. Det vurderes hertil også at gøre sig gældende, jf. ovenstående, at hvis en agent er et selskab, og har forskellige ansatte, som på forskellige tidspunkter binder selskabet som agenten handler på vegne af, vil disse individuelle ansattes individuelle handlinger, skulle ses overordnet som handlinger foretaget af agenten, og ikke individerne²¹⁵.

For at en agent vil skulle vurderes at opfylde det andet punkt, skal der være både en jævn frekvens i forbindelse med indgåelsen af kontrakter, samt der skal vurderes at være indgået en kontrakt. Hvorvidt der vurderes at være indgået en kontrakt på vegne af et selskab, skal dette hertil vurderes ud fra et internt retligt perspektiv, på samme vis som vurderingen om erhvervsmæssig virksomhed, i det land hvori kontrakten indgås.

Nuancerne af fuldmagtsforholdet der skal foreligge et sådant agentskab, samt den retslige tolkning af området afdækkes i høj grad i Laursens værk *Fast Driftssted*. Dette værk vil anvendes som grundlag for denne del af analysen.

Som Laursen fremsætter, så er der et tæt forhold mellem Art. 5, stk. 5 og den danske aftaleret, og mere specifikt Aftalelovens § 10, stk. 1 " *Den, som har givet en anden fuldmagt til at foretage en retshandel, bliver umiddelbart berettiget og forpligtet overfor tredjemand ved retshandel, som fuldmægtigen foretager i fuldmagtsgiverens navn og indenfor fuldmagtens grænser*". Implikationen af dette er, at de fuldmægtige har, indenfor rammerne af fuldmagten, mulighed for at bindende fuldmagtsgiveren, overfor tredjemand. Som det også fremgår af Laursen²¹⁶, og yderligere af sektion 93 af OECD's kommentarer til Modeloverenskomsten, så skal der ikke foretages en for snæver ordlydstolkning af artiklens litra a, da OECD fremsætter, at kontrakter som er indgået i, på vegne af selskabet, men hvor selskabets navn ikke fremgår eksplicit af kontrakten, også er gældende²¹⁷. Som Laursen fremsætter, så opstår der en problematik ved ordlyden af Art. 5, stk. 5, da litra a, med

²¹⁵ (OECD, OECD (2019), Model Tax Convention on Income and on Capital 2017 (Full Version), 2019, s. C(5)-36-37)

²¹⁶ (Laursen A. N., *Fast Driftssted*, 2011, s. 169-170)

²¹⁷ (OECD, OECD (2019), Model Tax Convention on Income and on Capital 2017 (Full Version), 2019, s. C(5)-39-40)

overvejende sandsynlighed er blevet oversat fra en fransk retslig *civil law* term, og hertil ikke imødekommer jurisdiktionerne der er under *common law*²¹⁸. Dermed må kommentaren i sektion 93 af OECD's kommentarer til Modeloverenskomsten, ikke anses for udelukkende at være præciserende, hvorfor at den ikke vil kunne tillægges betydning. Kritikken, som fremført af Laursen, af sektion 93, kommer af at, hvis OECD faktisk ville præcisere at det der lægges vægt på i Art. 5, stk. 5, litra a, er at der indgås en bindende kontrakt, og ikke hvorvidt selskabets navn fremgår heraf, så ville de have ændret ordlyden til Art. 5, stk. 5, men dette er ikke sket. Dermed, må sektion 93, vurderes at være et udtryk for administrativ praksis²¹⁹. Hertil fremgår det af Art. 3, stk. 2, at hvis et udtryk som er anvendt i Modeloverenskomsten ikke er yderligere definerede, skal tolkes af de kontraherende stater i forhold til det sammenhæng som det benyttes i²²⁰. Som Laursen yderligere fremsætter, så har der historisk set været enighed om at det bærende princip i Art. 5, stk. 5, har været at der er indgået en *bindende aftale* og ikke hvorvidt at selskabets navn fremgår eksplicit heraf. Hvorfor det er den historiske tolkning, der må lægges til grund for Art. 5, stk. 5, da denne jf. Art. 3, stk. 2, også har sammenhæng med artiklens formål, nemlig som værns regel for at undgå, at selskaber omgår Art. 5, stk. 1 og 2, gennem benyttelsen af en agent²²¹. Altså, vil der i Art. 5, stk. 5, litra a, lægges vægt på hvorvidt at der er indgået en bindende kontrakt, og ikke hvorvidt at fuldmagtsgiverens navn fremgår af kontrakten. Laursen konkluderer hertil i forbindelse med fuldmagtens indhold, at spørgsmålet om indre bemyndigelse kontra ydre legitimation ikke har nogen praktisk betydning for Art. 5, stk. 5, grundet hyppighedskravet og kravet om, at der er indgået en bindende aftale²²².

Ad uafhængig agent)

Som undtagelse til Art. 5, stk. 5, er stk. 6 indsat i Modeloverenskomsten. Art. 5, stk. 6 og siger, at i de tilfælde hvor, at et udenlandsk selskab udøver erhvervsmæssig virksomhed i landet, gennem en uafhængig agent, vil dette ikke anses for at konstituere et fast driftssted²²³. Ordlyden fra Art. 5, stk. 6 er specifikt "*finder ikke anvendelse, når den person, der handler i en kontraherende stat på vegne*

²¹⁸ (Laursen A. N., Fast Driftssted, 2011, s. 174)

²¹⁹ (Laursen A. N., Fast Driftssted, 2011, s. 174-175)

²²⁰ (Laursen A. N., Fast Driftssted, 2011, s. 175)

²²¹ (Laursen A. N., Fast Driftssted, 2011, s. 175)

²²² (Laursen A. N., Fast Driftssted, 2011, s. 179)

²²³ (OECD, OECD (2019), Model Tax Convention on Income and on Capital 2017 (Full Version), 2019, s. C(5)-42)

af et foretagende fra en anden kontraherende stat, udøver forretningsmæssig virksomhed i førstnævnte stat som en uafhængig repræsentant og handler på vegne af foretagendet som led i denne virksomhed.”.

Når der vurderes hvorvidt en agent er uafhængig, ses der ofte på to forhold. Henholdsvis hvorvidt at fuldmagtsgiveren udøver kontrol over agenten og dens handlinger, og derefter hvorvidt at agenten i en operationel og finansiel forstand er uafhængig af fuldmagtsgiveren.

Som benævnt skal vurderingen af hvorvidt en agent er uafhængig eller afhængig af selskabet den agerer på baggrund af, skal der lægges vægt på om agenten får detaljerede instrukser fra selskabet, eller hvorvidt selskabet udøver en høj grad af kontrol over agenten. Som det fremgår af sektion 106 af OECD's kommentarer til Modeloverenskomsten, vil en agent ofte være ansvarlig for resultatet af sit arbejde, men hvis fuldmagtsgiveren (selskabet), ikke bestemmer *hvordan* agenten skal udføre dette arbejde, og i en vis grad beror sig på agentens specialiserede viden, vil dette tale for at agenten er uafhængig²²⁴.

I forbindelse med det operationelle og finansielle kriterium for uafhængighed kan der findes yderligere støtte i sektion 109 af OECD's kommentarer til Modeloverenskomsten, hvor det fremgår at det er mindre sandsynligt at agenten er uafhængig hvis den udelukkende eller næsten udelukkende arbejder for en kunde, over hele livstiden af agenten²²⁵. Denne vurdering kan også ses i lyset af kontrolbetingelsen, da et selskab i visse givne tilfælde kan siges indirekte at have kontrol over et andet selskab, hvis selskabet er hovedsageligt afhængig af indkomsten der kommer fra kunden.

Til sidst fremgår det af OECD's kommentarer i deres afsnit omkring digitaliserede forretninger, sektion 131, at en internetservice udbyder/datacenter, som hoster et udenlandsk selskabs hjemmeside, hvorigennem det udenlandske selskab udøver sit erhverv og konkluderer kontrakter, stadig skal anses for at være uafhængig. OECD ligger i vurderingen af dette fokus på at internetservice udbydere/datacentret ikke har nogen ledende rolle i at konkludere på kontrakter eller lignende, hvorved de ikke vil kunne siges at udgøre en afhængig agent. Yderligere fremsættes

²²⁴ (OECD, OECD (2019), Model Tax Convention on Income and on Capital 2017 (Full Version), 2019, s. C(5)-43-44)

²²⁵ (OECD, OECD (2019), Model Tax Convention on Income and on Capital 2017 (Full Version), 2019, s. C(5)-45)

det, at da hjemmesiden som det udenlandske selskab foretager sit erhverv gennem, jf. Art. 3, ikke kan anses for at være en person, så vil art. 5, stk. 5 ikke kunne omfatte selve hjemmesiden heller²²⁶.

Ad eksemplet)

I det fremsatte eksempel vil det være nærværende at se på hvorvidt at H1 er, per Art. 5, stk. 5-6, er en afhængig agent for H0, og dermed udgør et fast driftssted.

Som det fremgår af ovenstående afsnit, så er der tre betingelser som skal opfyldes for at en person kan anses for at være en afhængig agent for et udenlandsk selskab. H1 opfylder det første krav om at være en juridisk person. Hertil skal det vurderes hvorvidt at H1 indgår eller konkluderer på aftaler og kontrakter for H0, med en vis hyppighed.

Som det fremgår tydeligt at det fremsatte eksempel, så er H1's eneste opgave at hoste H0's digitale platform og data på sine servere. Dermed har H1 ikke nogen direkte kontakt med H0's kunder el.lign., men derimod kun kontakt med H0. Altså, vil det ikke vurderes at H1 direkte indgår eller konkluderer på nogle kontrakter på vegne af H0. Herefter skal det vurdere om det at H1 hoster den digitale platform, hvorpå kontrakter for H0 bliver konkluderet og gennemført, er nok til at gøre H1 til en afhængig agent af H0. Dog fremgår det herfra, fra OECD's kommentarer, at det ikke er tilstrækkeligt, som det vises med eksemplet omkring internetservice udbydere, at der bliver hostet en hjemmeside, da datacentret/hosteren ikke har nogen indflydelse på denne hjemmeside og dermed ej heller hvordan og hvornår kontrakter indgås- og konkluderes. Hertil refereres der yderligere til sektion 131 af OECD's kommentarer til modeloverenskomsten, hvor det fremgår at selve hjemmesiden ej heller kan udgøre en afhængig agent for H0, da den ikke er en person. Ses der på nogle af de andre forhold, ses det tydeligt at H1 ikke er helt forenelig med alle elementerne som der lægges vægt på, når der vurderes om en agent er uafhængig. F.eks. ses det at H1 udelukkende har H0 som kunde, hvilket ifølge OECD's sektion 109 af deres kommentarer til modeloverenskomsten kan være en indikation på at en agent ikke er uafhængig.

Det konkluderes dog at H1 ikke vurderes at være en afhængig agent for H0, og H0 dermed ikke vil få et fast driftssted i jurisdiktion B, som resultat af at H1 hoster deres digitale platform på deres servere.

²²⁶ (OECD, OECD (2019), Model Tax Convention on Income and on Capital 2017 (Full Version), 2019, s. C(5)-52)

2.4 DELKONKLUSION

Det konkluderes dermed at H0 ikke vurderes at have et fast driftssted i jurisdiktion B. Hverken som resultat af dens hostingaftale med H1, som det er afdækket i den første del af den nærværende analyse, men ej heller gennem agentreglen fundet i Art. 5, stk. 5-6. Det vurderes hertil yderligere ikke at H1, gennem ændringer til kontraktforholdet med H1, vil kunne blive en agent for H0. Dog vurderes det, at havde H0 indgået en hostingaftale eller haft direkte ejerskab over datacentret/H1, ville kriterierne i Art. 5, stk. 1-2 for både *fast forretningssted* og *hel eller delvis udøvelse af erhvervsmæssig virksomhed*, være opfyldt.

Det ville, i forbindelse med muligt fremtidigt arbejde, hertil være nærværende, at se på hvor stor en indkomst det oparbejdede eksempel faktisk ville have, hvis de havde mødt kriterierne for fast driftssted, men det vil ikke blive behandlet i denne afhandling. Yderligere, kunne det også være nærværende at analysere transfer-pricing elementet i sådanne fremsatte organisationskonstruktioner.

3 OECD'S LØSNING UNDER SØJLE 1: DET NYE NEXUS OG BELØB A

3.1 INDLEDNING

Som konkluderet i forrige kapitel, eksisterer der en usikkerhed i gældende ret omkring fast driftssted, grundet eksisterende reglers fokus på fysisk tilstedeværelse og kontrol. For at imødekomme denne usikkerhed, samt moderne selskabers værdiskabelse og aktiviteter i fremmede jurisdiktioner, har OECD fremsat Søjle 1. Søjle 1 har til hensigt at inkorporere mere nærværende beskatningsprincipper af multinationale selskabers aktiviteter, men hvordan stemmer disse regler overens med *retfærdighed* og *effektivitet*, som defineret foroven, og er de overhovedet succesfulde, når det kommer til at tilknytte multinationale selskabers aktivitet til fremmede jurisdiktioner? Det vil det nærværende kapitel undersøge.

3.2 PRÆSENTATION AF ARBEJDET

De gamle internationale skatteregler er baseret på aftaler indgået i 1920'erne og er i dag forankret i det globale netværk af bilaterale skatteaftaler²²⁷. "The Project on Base Erosion and Profit Shifting" (herefter BEPS)²²⁸ fandt sted i 2013, da G20 betroede OECD opgaven med at redesigne internationale skatteregler med det formål at forhindre, at kunstig profit flyttes til lav- eller nulskattejurisdiktioner. BEPS er ikke et transfer pricing-projekt i sig selv, men mange af de handlingspunkter, som OECD har indgået, fokuserer direkte eller indirekte på transfer pricing-spørgsmål. Der vil i nærværende kapitel ikke ses nærmere på den transfer-pricing specifikke behandling af problematikken og løsningen²²⁹.

Under den endelige rapport om BEPS-aktion 1 "*Tax Challenges Arising from the Digitalisation of the Economy*" erklærede OECD, at digitalisering og udviklende forretningsmodeller, især den voksende

²²⁷ (OECD, Highlights brochure, 2021, s. 13)

²²⁸ "Base erosion and profit shifting (BEPS)" refererer til skatteplanlægningsstrategier, der bruges af multinationale virksomheder, der udnytter huller og uoverensstemmelser i skattereglerne for at undgå at betale skat. Udviklingslandenes større afhængighed af selskabsskat betyder, at de lider uforholdsmæssigt meget af BEPS. BEPS-praksis koster landene USD 100-240 milliarder i tabt omsætning årligt. 141 lande og jurisdiktioner arbejder sammen inden for OECD/G20's inkluderende ramme om BEPS og samarbejder om implementering af 15 foranstaltninger til at tackle skatteunddragelse, forbedre sammenhængen i internationale skatteregler og sikre et mere gennemsigtigt skattemiljø. Se mere (OECD, About, 2022)

²²⁹ Se mere i afsnit [1.4 Afgrænsning](#)

betydning af immateriel ejendom (*intellectual property* - også refereret til som "IP"), forværrer mange problemer, der er identificeret i projektet som prespunkter til overskudsskift og aggressiv skatteplanlægning. Det var denne erkendelse, der ledte til flere års intenst arbejde.

3.2.1 Hvad er problemet ifølge OECD?

Nylig, hurtig og ekspansiv digital transformation har haft dybe økonomiske og samfundsmæssige konsekvenser, hvilket har resulteret i betydelige ændringer²³⁰. Dette har udløst globale debatter i mange juridiske og regulatoriske områder, og international skat er ikke anderledes. De skattemæssige konsekvenser er vidtrækkende og påvirker både direkte og indirekte beskatning, bredere skattepolitiske spørgsmål og skatteadministration²³¹.

I centrum af debatten er, om internationale indkomstskatteregler, udviklet i et langt mere simpelt økonomisk miljø for mere end et århundrede siden, forbliver egnede til formålet i den moderne globale økonomi. De grundlæggende elementer i det globale skattesystem, som bestemte, hvor skat skulle betales ("Nexus"-regler baseret på fysisk tilstedeværelse), og hvilken del af overskuddet, der skulle beskattes (profitallokeringsregler baseret på armslængdeprincippet), har længe været anset som passende og effektivt²³². Ifølge flere forfattere, herunder OECD, har disse nemlig forankret skattesikkerhed og bidraget til at fjerne dobbeltbeskatning, hvilket desuden har stimuleret den globale handel²³³.

I dag udgør tre vigtige fænomener, som kategoriserer den rivende digitalisering, navnlig *skala uden masse*, *afhængighed af immaterielle aktiver* og *centraliteten af data*, imidlertid alvorlige udfordringer for elementer af grundlaget for det globale skattesystem²³⁴.

På den ene side har fremkomsten af nye og ofte immaterielle værdidrivere revolutioneret hele sektorer og skabt nye forretningsmodeller, samtidig med at behovet for fysisk nærhed til

²³⁰ (González-Barreda, A Historical Analysis of the BEPS Action Plan: Old Acquaintances, New Friends and the Need for a New Approach, 2018, s. 278)

²³¹ (OECD, Pillar One – Amount A: Draft Model Rules for Nexus and Revenue Sourcing 4 February 2022 – 18 February 2022, 2022)

²³² (González-Barreda, A Historical Analysis of the BEPS Action Plan: Old Acquaintances, New Friends and the Need for a New Approach, 2018, s. 287-289)

²³³ (OECD, Pillar One – Amount A: Draft Model Rules for Nexus and Revenue Sourcing 4 February 2022 – 18 February 2022, 2022)

²³⁴ (OECD, Pillar One – Amount A: Draft Model Rules for Nexus and Revenue Sourcing 4 February 2022 – 18 February 2022, 2022)

målmarkederne er udhulet. Dette udfordrer løbende effektiviteten af eksisterende overskudsfordeling og Nexus-regler for at fordele beskatningsrettigheder på indkomst genereret fra grænseoverskridende aktiviteter på en måde, der er acceptabel for alle lande, små og store, udviklede og udviklende (den såkaldte allokering af beskatningsrettigheder problem)²³⁵.

På den anden side har nye teknologier lettet skatteunddragelse gennem flytning af overskud fra multinationale virksomheder (MNE'er) til lave eller ingen skattejurisdiktioner. Dette er essensen af base erosion and profit shifting (BEPS)-projektet og er fortsat en topprioritet i arbejdet for de 141 medlemmer af OECD/G20 Inclusive Framework²³⁶.

3.2.2 Hvorfor er det et problem ifølge OECD

Centraliteten af et forudsigt, effektivt og bæredygtigt internationalt skattesystem i økosystemet med økonomisk vækst og global velfærd kan ikke overvurderes²³⁷.

Voksende utilfredshed blandt landene har kastet disse spørgsmål til altafgørende betydning, det haster med at handle og har hertil efterladt regeringer på jagt efter effektive svar. Resultatet af næsten et århundredes multilaterale bestræbelser på at skabe et klart, konsekvent og koordineret skattesystem ligger i balancen²³⁸.

I betragtning af arten af disse udfordringer og vanskelighederne med at sætte grænser omkring den digitaliserede økonomi, er tilgangen på dette kritiske tidspunkt klar: en omfattende konsensusbaseret løsning, der omhandler både tildelingen af beskatningsrettigheder og de resterende BEPS-spørgsmål. Dette skal søge at sikre og opretholde det internationale indkomstskattesystem samt øge skatteligheden blandt traditionelle og digitale virksomheder²³⁹.

²³⁵ (OECD, Pillar One – Amount A: Draft Model Rules for Nexus and Revenue Sourcing 4 February 2022 – 18 February 2022, 2022)

²³⁶ (OECD, Pillar One – Amount A: Draft Model Rules for Nexus and Revenue Sourcing 4 February 2022 – 18 February 2022, 2022) og (González-Barreda, A Historical Analysis of the BEPS Action Plan: Old Acquaintances, New Friends and the Need for a New Approach, 2018, s. 285)

²³⁷ (OECD, Pillar One – Amount A: Draft Model Rules for Nexus and Revenue Sourcing 4 February 2022 – 18 February 2022, 2022)

²³⁸ (OECD, Pillar One – Amount A: Draft Model Rules for Nexus and Revenue Sourcing 4 February 2022 – 18 February 2022, 2022)

²³⁹ (OECD, Pillar One – Amount A: Draft Model Rules for Nexus and Revenue Sourcing 4 February 2022 – 18 February 2022, 2022) og (González-Barreda, A Historical Analysis of the BEPS Action Plan: Old Acquaintances, New Friends and the Need for a New Approach, 2018, s. 286 ff.)

Hvis man ikke leverer, vil det i sidste ende føre til et kludetæppe af ensidige handlinger, som i en skrøbelig global økonomi ville skade investeringer og økonomisk vækst, hvilket hæmmer regeringernes evne til at indsamle indtægter og investere i programmer²⁴⁰.

3.2.3 Hvad gør OECD for at løse det

Medlemmer af OECD/G20 Inclusive Framework om BEPS har været dedikeret til at finde en omfattende, konsensusbaseret løsning på de to udfordringer, der opstår som følge af digitalisering. Den inkluderende ramme har løbende indkaldt til offentlige høringer, der involverer nøgleinteressenter, herunder regeringer, virksomheder, civilsamfundet, den akademiske verden og den bredere offentlighed, med det formål at inddrage input fra disse interessenter og derigennem nå frem til en velfunderet og så vidt muligt accepteret tilgang til at tackle den foreskrevne problematik²⁴¹.

Den inkluderende ramme har desuden udført økonomiske analyser og konsekvensanalyser for at sikre bæredygtighed, samt at enhver løsning supplerer eksisterende konventioner, der sikrer integriteten af det globale skattesystem²⁴².

Aktion 1-rapporten fra 2015 identificerede en række bredere skattemæssige udfordringer rejst af digitalisering, som den identificerede som "sammenhæng, data og karakterisering", og som vedrører spørgsmålet om, hvordan beskatningsrettigheder på indkomst genereret fra grænseoverskridende aktiviteter i den digitale tidsalder bør fordeles mellem landene²⁴³. Mens nogle muligheder for at løse disse bekymringer blev diskuteret, opstod der ingen konsensus, og der blev truffet beslutning om at fortsætte arbejdet på dette område. Dette fortsatte arbejde førte til leveringen af en delårsrapport i marts 2018²⁴⁴, der analyserer digitaliseringens indvirkning på

²⁴⁰ (OECD, Pillar One – Amount A: Draft Model Rules for Nexus and Revenue Sourcing 4 February 2022 – 18 February 2022, 2022)

²⁴¹ (OECD, Pillar One – Amount A: Draft Model Rules for Nexus and Revenue Sourcing 4 February 2022 – 18 February 2022, 2022) og (Shome, 2021, s. 363-365)

²⁴² (OECD, Pillar One – Amount A: Draft Model Rules for Nexus and Revenue Sourcing 4 February 2022 – 18 February 2022, 2022)

²⁴³ (OECD, Addressing the Tax Challenges of the Digital Economy, Action 1 - 2015 Final Report, 2015) og (González-Barreda, A Historical Analysis of the BEPS Action Plan: Old Acquaintances, New Friends and the Need for a New Approach, 2018, s. 286 ff.)

²⁴⁴ (OECD, 2018) og (Shome, 2021, s. 366)

forretningsmodeller og relevansen af dette for det internationale indkomstskattesystem²⁴⁵. Medlemmerne af den inkluderende ramme konvergerede dog ikke med de konklusioner, der skulle drages af denne analyse, og forpligtede sig i stedet til at fortsætte samarbejdet om at levere en endelig rapport i 2020, der sigter mod at levere en konsensusbaseret langsigtet løsning. I overensstemmelse med dette mandat har det seneste arbejde med den inkluderende ramme fokuseret på undersøgelsen af en række forslag, der søger at revidere de eksisterende overskudsfordeling og Nexus-regler samtidig med at tildele flere beskatningsrettigheder til det land, hvor kunderne befinder sig²⁴⁶. Implikationerne af disse foreslåede løsninger rækker ind i grundlæggende aspekter af den nuværende internationale skattearkitektur, da de indebærer modifikationer, der potentielt går ud over armslængdeprincippet og ikke længere er i modstrid med krav om fysisk tilstedeværelse²⁴⁷.

3.2.4 Den vedtagne løsning under søjle 1

Det globale skattereformprojekt, der skal adressere skatteudfordringerne ved digitaliseringen af økonomien, har taget betydeligt fart i de seneste par måneder med en politisk aftale på højt niveau mellem G7, G20 og senest tæller 137 lande i OECD's inkluderende ramme på BEPS. Den politiske aftale er nødvendigvis på højt niveau, og mange detaljerede spørgsmål (hovedsageligt tekniske, nogle få politiske) mangler at blive besvaret²⁴⁸. G20 og OECD's inkluderende ramme har forpligtet sig til oktober 2021 for at løse de resterende problemer og udarbejde en detaljeret implementeringsplan.

I mellemtiden forbliver den største detaljeringsgrad og fokus på skattetvister og forebyggelsesmekanismer den, der er offentliggjort i OECD's 'blueprints', idet man anerkender, at forslagene fortsat kan ændres.

Med udgangspunkt i det arbejde, der er udført i flere år om, hvordan man tilpasser de internationale skatteregler til en stadig mere digitaliseret økonomi, foreslår OECD/G20 Inclusive

²⁴⁵ (OECD, 2018)

²⁴⁶ Med "kunder" menes der ligeledes slutbrugere. Den pågældende geografiske placering vil som konsekvens heraf falde under begrebet "markedsjurisdiktion"

²⁴⁷ (OECD, Pillar One – Amount A: Draft Model Rules for Nexus and Revenue Sourcing 4 February 2022 – 18 February 2022, 2022)

²⁴⁸ Der refereres blandt andet til kommentarerne fra offentligheden på udkastet til modelreglerne – Se mere i afsnit [3.4.3 Effektivitet](#)

Framework en to-søjle-revision af det eksisterende system fra 2023/2024²⁴⁹. Mens de vigtigste politiske træk er aftalt, skal detaljerede modelregler og udkast til multilaterale konventioner frigives i løbet af 2022.

Søjle 1 søger at skabe en ny beskatningsret for markedsjurisdiktioner, som i overvejende grad søger at skifte fokus fra bopæl, som vægtigt kriterie, til en mere oprindelsesbaseret tilgang. Med andre ord skal det nye forslag tildele beskatningsretten baseret på stedet for værdiskabelse i højere grad frem for domicil. "Oprindelse" skal altså forstås som stedet for det lokale salg og værdiskabelse repræsenteret ved realtidlokationen eller det almindelige opholdssted for modtagere og brugere af de solgte produkter og ydelser²⁵⁰.

Selvom planerne giver yderligere detaljer om den tilgang, som OECD's inkluderende ramme anvender for at udvikle en universelt acceptabel ramme for international beskatning, er der stadig mange områder, der kræver yderligere udvikling og overvejelse forud for udstedelsen af de endelige anbefalinger.

Søjle 1 søger at tilpasse det internationale indkomstskattesystem til nye forretningsmodeller gennem ændringer i overskudsfordelingen og Nexus-reglerne, der gælder for virksomhedsoverskud. Det udvider beskatningsrettighederne for markedsjurisdiktioner, hvor der er en aktiv og vedvarende deltagelse af en virksomhed i økonomien i den pågældende jurisdiktion gennem aktiviteter i eller fjernt rettet mod denne jurisdiktion²⁵¹.

Søjle 1 gælder for omkring 100 af de største og mest profitable multinationale virksomheder og fordeler en del af deres overskud til lande, hvor de sælger deres produkter og leverer deres tjenester²⁵².

Nøgleelementerne i søjle 1 kan grupperes i tre komponenter²⁵³:

- (i) Skattemæssig forudsigelighed²⁵⁴

²⁴⁹ (Shome, 2021, s. 363-366)

²⁵⁰ (Kjærsgaard, *The Ability to Pay and Economic Allegiance: Justifying Additional Allocation of Taxing Rights to Market States*, 2021, s. 8)

²⁵¹ (Deloitte, 2021, s. 2) og (Shome, 2021, s. 363-385)

²⁵² (Deloitte, 2021, s. 2)

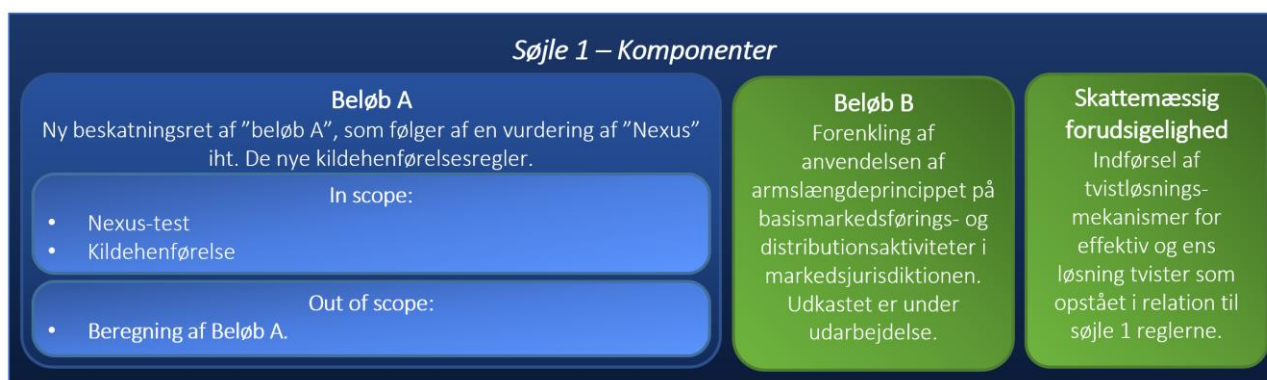
²⁵³ (Deloitte, 2021, s. 2) og (Shome, 2021, s. 363-385)

(ii) Beløb B

(iii) Beløb A

OECD har forpligtet sig til at sørge for passende koordinering mellem anvendelsen af de nye internationale skatteregler og fjernelse af alle digitale serviceafgifter og andre relevante lignende foranstaltninger på alle virksomheder. Det multilaterale instrument, hvorigennem beløb A implementeres, vil blive udviklet og åbnet for undertegnelse i 2022, hvor beløb A forventes at træde i kraft i 2023²⁵⁵.

Modelreglerne skal afspejle den materielle aftale mellem medlemmerne af den inkluderende ramme om, hvordan beløb A fungerer og vil tjene som grundlag for de materielle bestemmelser, der vil blive inkluderet i MLC. Modelreglerne er også ved at blive udviklet for at give en skabelon, som jurisdiktioner kan bruge som grundlag for at give effekt til de nye beskatningsrettigheder over beløb A i deres nationale lovgivning. De vil blive understøttet af en kommentar. Jurisdiktioner vil frit kunne tilpasse disse modelregler, så de afspejler deres egen forfatningsret, juridiske systemer og nationale overvejelser og praksis for struktur og formulering af lovgivning efter behov, samtidig med at det sikres, at implementering er i overensstemmelse med de aftalte tekniske bestemmelser, der styrer anvendelsen af nye beskatningsrettigheder. Modelreglerne vil dække alle aspekter af beløb A, som ville blive oversat til national lovgivning. De vil bestå af forskellige titler. Dette dokument indeholder afsnittene om Nexus og indtægtskilde, som i øjeblikket er titel 4²⁵⁶.



(Figur 3.1: Oversigt over søjle 1-komponenter. Kilde: Egen tilvirkning, data fra OECD søjle 1 draft modeller)

²⁵⁴ Tax certainty defineres af G20 som "the creation and maintenance of stable regulatory and policy frameworks for tax administration, taxpayers and tax compliance." – Se mere https://www.g20-insights.org/policy_briefs/tax-certainty/

²⁵⁵ (OECD (Nexus and source rules), 2022, s. 7 ff.)

²⁵⁶ (OECD (Nexus and source rules), 2022, s. 2-3)

3.2.4.1 Skattemæssig forudsigelighed

Som supplement til den vedtagne løsning under søjle 1 indføres effektive mekanismer til forebyggelse og løsning af tvister, der gælder for alle virksomheder²⁵⁷. Formålet med dette er, væsentligt at forbedre forudsigeligheden af skattemæssige problemstillinger og spørgsmål ved at indføre innovative mekanismer til tvistforebyggelse og -løsning. Dette skal være med til at skabe præcedens for eventuelle opståede tvister eller tvivlsspørgsmål. Den fremlagte plan indfører således en mekanisme til at sikre, at anvendelsen af den nye beskatningsret på en bestemt multinational koncern er godkendt af alle interesserede jurisdiktioner. En panelmekanisme vil blive implementeret for skatteadministrationer, der arbejder med relevante multinationale virksomheder, for at blive enige om²⁵⁸:

- (i) skattegrundlaget
- (ii) resultatet af implementeringen af den formelbaserede tilgang, og
- (iii) ethvert andet træk ved den nye beskatningsret, herunder betalende enheder og afskaffelse af dobbeltbeskatning.

3.2.4.2 Beløb B

Beløb B vedrører et fast "baseline"-afkast, som relaterer sig til marketing- og distributionsfunktioner baseret på armslængdeprincippet, gældende for alle virksomheder. Beløb B har til formål at standardisere aflønningen af nærtstående distributører, der udfører "*baseline marketing and distribution activities*" for at tilpasse sig armslængdeprincippet²⁵⁹. Den endelige formulering arbejdes der videre med og forventes afsluttet ved udgangen af 2022. Beløb B vil ikke blive yderligere beskrevet i nærværende afhandling²⁶⁰.

3.2.4.3 Beløb A og Nexus

Den inkluderende ramme har godkendt den nye Nexus-regel for særlige formål for beløb A. Modelreglerne for Nexus oversætter denne aftale. Tærsklerne for Beløb A-Nexus er designet til at begrænse overholdelsesomkostningerne for skatteydere og skattemyndigheder. Tærsklerne sikrer,

²⁵⁷ Elementet benævnes i den endelige rapport af oktober 2021 som "Tax certainty". I nærværende afhandling anvendes oversættelsen "skattemæssig forudsigelighed".

²⁵⁸ (OECD (Nexus and source rules), 2022, s. 5 ff)

²⁵⁹ (OECD (Nexus and source rules), 2022, s. 5 ff)

²⁶⁰ Se mere i afsnit [1.4 Afgrænsning](#)

at Nexus-testen kun er opfyldt, når størrelsen af indtægterne for en omfattet gruppe hidrører fra en jurisdiktion er væsentlig²⁶¹.

3.2.5 Beløb A og det nye Nexus

Den 2. april 2022 offentliggjorde OECD tre høringsdokumenter vedrørende søjle 1 løsningen. Disse dokumenter blev offentliggjort med titlerne "Titel 2", "Titel 4" og "Titel 5" og vedrører hhv. reglerne for vurderingen reglernes anvendelsesområde iht skattesubjektet, vurderingen af det nye Nexus samt retningslinjer for kildehenførelse af indtægter til markedsjurisdiktioner, og retningslinjer for beregningen af indkomstgrundlaget og dermed Beløb A²⁶². Førstnævnte og sidstnævnte vil grundet det anlagte fokus i nærværende afhandling, samt afgrænsningen som redegjort for i afsnit [1.4 Afgrænsning](#), ikke blive dybdegående analyseret, men udelukkende inddraget i en sådan grad, hvor dette synes nødvendigt. Førstnævnte høringsdokument "*PUBLIC CONSULTATION DOCUMENT Pillar One – Amount A: Draft Model Rules for Nexus and Revenue Sourcing 4 February 2022 – 18 February 2022*" udgør udkastet til de nye allokationsregler, som på sin vis modificerer fast driftsstedsprincippet, som vi kender det. De skitserede elementer af udkastet vil i de følgende søges redegjort for samt systematiseret med henblik på i [afsnit 3.4](#) at foretage en retspolitisk analyse ud fra de præsenterede principper; *Retfærdighed og effektivitet*.



(Figur 3.2: Oversigt over søjle 1-regelsæt. Kilde: Egen tilvirkning)

²⁶¹ (OECD (Nexus and source rules), 2022, s. 2-3)

²⁶² (PricewaterhouseCoopers, 2022, s. 2-4)

3.2.5.1 *Det nye Nexus*

I den engelske ordbog²⁶³ defineres Nexus som værende en væsentlig tilknytning mellem delene af et system eller en gruppe af ting. Den nye regel vedrører altså først og fremmest *tilknytning*.

Beløb A tildeles kun markedsjurisdiktionen, hvis Nexus eksisterer²⁶⁴. Reglen under titel 4 gælder udelukkende for at afgøre, om der kan konstateres økonomisk tilknytning, og dermed om en jurisdiktion er kvalificeret til omfordeling af overskud under Beløb A²⁶⁵.

Det er ikke hensigten med Nexus-reglerne at ændre tilknytningen til andre skattemæssige eller ikke-skattemæssige formål, samt at stride mod eksisterende og velfungerende skatteretlige principper. Med andre ord er Nexus-reglen udformet som en selvstændig bestemmelse for at begrænse eventuelle utilsigtede afsmittende effekter på andre eksisterende regler²⁶⁶.

3.2.5.2 *Hvad forstås ved beløb A?*

Mængden af den indkomst, der skal omfordeles og beskattes, er benævnt 'beløb A', og skal i den første søjle defineres ud fra en række forskellige overvejelser, der involverer en ny Nexus-regel, jf. foroven, samt regler for indtægtskildeførelsen (sourcing rules) (se [afsnit 3.2.6.4.2](#)) og fastsættelse af indkomstgrundlaget ([afsnit 3.2.6.4.3](#)), der er omfattet af omfordelingen. Beløb A udgør altså en andel af det overskud, som allokeres til markedsjurisdiktioner ved hjælp af en formelbaseret tilgang til alle virksomheder, der falder inden for bestemmelsens anvendelsesområde²⁶⁷.

3.2.5.3 *Skattesubjektet – Hvem er omfattet?*

Modelreglerne om omfang bestemmer, hvornår en given koncern vil være omfattet af de nye regler vedrørende det nye Nexus og beløb A, og dermed underlagt de detaljerede bestemmelser

²⁶³ Der refereres her til den amerikanske online ordbog *Cambridge Dictionary*. Her defineres "nexus" således: "an important connection between the parts of a system or a group of things". <https://dictionary.cambridge.org/dictionary/english/nexus>

²⁶⁴ (Deloitte, 2021, s. 2-4)

²⁶⁵ (PricewaterhouseCoopers, 2022, s. 2-4)

²⁶⁶ (OECD (Nexus and source rules), 2022, s. 2-3)

²⁶⁷ (PricewaterhouseCoopers, 2022, s. 2-4), (Deloitte, 2021, s. 2-4) og (OECD (Nexus and source rules), 2022)

indeholdt i modelreglerne. Det pointeres konsekvent, at anvendelsesreglerne er designet til at sikre, at Beløb A kun gælder for store og yderst profitable koncerner²⁶⁸.

Konceptet for en gruppe er specifikt foreskrevet til formål med beløb A og defineres bredt ved reference til en ultimativ moderentitet (UPE), der er fastsat på et niveau, hvor konsoliderede regnskaber almindeligvis udarbejdes i henhold til finansielle regnskabsstandarder.

Modelreglerne omfatter et lille antal undtagelser, som bestemmer, at visse enheder ikke kan være en UPE, samt en antimisbrugsbestemmelse, der vil gælde som et middel til at modvirke, at en koncern kunstigt opdeles i adskillige grupper for at omgå at blive omfattet.

En gruppe²⁶⁹ vil være omfattet af beløb A, hvor den opfylder to tærskeltests. De to test forudsætter for det første, at koncernens samlede omsætning skal overstige et absolut beløb på 20 mia. EUR (eller tilsvarende) i en periode, og for det andet skal koncernens relative rentabilitet målt i forhold til dens samlede omsætning overstige 10 %.

Derudover angiver modelreglerne en todelt periodetest, som tilsiger, at en gruppes rentabilitet skal overstige tærsklen på 10 % i mindst to af de fire tidligere perioder og i gennemsnit på tværs af disse fire tidligere perioder og den aktuelle periode. Disse regler søger at levere neutralitet og stabilitet til driften af beløb A og sikre, at grupper med volatil rentabilitet ikke bringes u hensigtsmæssigt ind i omfanget, hvilket begrænser overholdelsesbyrden pålagt skatteydere og skattemyndigheder.

Det erkendes i høringsdokumentet, at de præsenterede regler vedrørende periodetesten ikke afspejler de endelige eller konsensusmæssige synspunkter i den inkluderende ramme, og at TFDE i øjeblikket undersøger en række åbne spørgsmål på dette område af beløbet A. design, herunder følgende to åbne problemer:

- om en gruppes samlede indtægter skal være underlagt tilsvarende regler som den tidligere periodetest og den gennemsnitlige test (der gælder for rentabilitet); og

²⁶⁸ (OECD, 2022, s. 2-3)

²⁶⁹ I nærværende fremstilling henviser *gruppe* til en sammenslutning af forretningsenheder, der indgår i samme koncernstruktur. Tilsvarende anvendes betegnelsen *koncern*.

- om den forudgående periodetest og gennemsnitstesten skal gælde, som den er udarbejdet på nuværende tidspunkt, som en permanent del af scope-reglerne eller alternativt kun skal gælde som en "access test".

Modelreglerne inkluderer en pladsholder for ekstraordinære scoping-bestemmelser, som kan gælde for et oplyst segment som rapporteret i en concerns koncernregnskab.

Som supplement til hovedreglen, som består af de to tærskeltest og en todelt periodetest, er der indsat to udelukkelse for henholdsvis *ekstrakter (Skema F)* og *regulerede finansielle tjenester (Skema G)*.

Af hensyn til fokuset anlagt i nærværende afhandling, vil scoping-reglerne som regulerer, hvilke koncerner, der omfattes af de nye Nexus-regler, ikke blive yderligere analyseret. Læseren skal dog have in mente, at det under de seneste regler og udkast pointeres, at det nye Nexus er tilsigtet at omfatte *de største og mest profitable virksomheder/koncerner*²⁷⁰.

3.2.5.4 Skatteobjektet - Hvad er omfattet?

Når skattesubjektet er identificeret og konkluderet omfattet af reglerne under artikel 4, jf. scoping-reglerne, er det næste spørgsmål, der presser sig på, hvilke transaktioner og pengestrømme, der omfattet af de nye Nexus-regler. Opmærksomheden skal her henledes til Titel 4, art. A, stk. 1, der har følgende ordlyd²⁷¹:

"1. The Nexus test is satisfied for a Period if the Revenues of a Covered Group arising in [a Jurisdiction] pursuant to [reference to the Article on Source rules] for the Period are equal to or greater than [EUR 1 million / EUR 250 thousand].² Where the Period is shorter or longer than twelve months, the [EUR 1 million / EUR 250 thousand] amount is adjusted proportionally to correspond with the length of the Period.²⁷²"

Opsummeret vurderes der at foreligge "Nexus" i en markedsjurisdiktion for såvidt indtægterne hidrørende herfra i henhold til kildehenførelsesreglerne i artikel B under Titel 4, overstiger de

²⁷⁰ (OECD/G20 Inclusive Framework, 2022)

²⁷¹ (OECD, Pillar One – Amount A: Draft Model Rules for Nexus and Revenue Sourcing 4 February 2022 – 18 February 2022, 2022, s. 5 ff.) og (OECD, PUBLIC CONSULTATION DOCUMENT Pillar One – Amount A: Draft Model Rules for Domestic Legislation on Scope 4 April - 20 April 2022, 2022, s. 3-6)

²⁷² (OECD (Nexus and source rules), 2022, s. 5)

angivne tærskelværdier for henholdsvis 1 million og 250 tusinde euro afhængigt af den pågældende jurisdiktions BNP²⁷³.

Det synes her nærlæggende at adressere, hvad der forstås ved indtægter i modellovens forstand.

3.2.5.4.1 "Omsætning" og "indtægter" i modellovens forstand

Indledningsvis er reglerne undersøjle 1 stærkt bundet op på den pågældende virksomheds omsætning, da denne skal overstige 20 millioner euro. I udkastet til Titel 4, beskrives "revenue" således:

"Throughout the Model Rules, Revenues is a defined term and refers to revenue derived from third parties. Revenues means the Total Revenues of a Group after the exclusion of Revenues derived from exclusions of Extractive and Regulated Financial Services. "Total Revenues" means the Revenues reported in the Consolidated Financial Statements of a Group prepared in accordance with an Acceptable Financial Accounting Standard, after applying the agreed adjustments to the tax base, as relevant."²⁷⁴

Vurderingen af, hvorvidt den pågældende koncern falder inden for modelreglernes anvendelsesområde beror dels på koncernens omsætning (*Total revenues*) på konsolideret niveau, mens vurderingen af, hvorvidt der konstateres Nexus i markedsjurisdiktionen, beror på de samlede indtægter (*Revenues*) hidrørende fra tredjeparter, der kildemæssigt henføres til den pågældende jurisdiktion²⁷⁵.

Desuden henvises der til, at opgørelsen af indtægter og omsætning skal være i overensstemmelse med acceptable revisionsstandarder. Som benchmark for "acceptabel regnskabsstandard" kan man eksempelvis se på de internationale regnskabsstandarder; *International Financial Reporting Standards* ("IFRS"), der definerer henholdsvis *indtægter* og *omsætning* således:

IFRS 15 (Income): Increases in economic benefits during the accounting period in the form of inflows or enhancements of assets or decreases of liabilities that result in an increase in equity, other than those relating to contributions from equity participants.

²⁷³ (PricewaterhouseCoopers, 2022, s. 2-3)

²⁷⁴ Forfatterens egen fremhævelse

²⁷⁵ (PricewaterhouseCoopers, 2022, s. 2-3) og (OECD (Nexus and source rules), 2022, s. 5)

IFRS 15 (Revenue): Income arising in the course of an entity's ordinary activities.

3.2.5.4.2 Kildehenførelse af indtægter efter Titel 4

For at afgøre, om en omfattet gruppe opfylder sammenhængstesten for beløb A i en jurisdiktion, skal den anvende reglerne for indtægtskilde. Disse regler identificerer den jurisdiktion, hvor indtægter opstår med henblik på beløb A. Det gør dette ved at identificere markedsjurisdiktionen for en given type indtægt: færdigvarer, komponenter, tjenester, immaterielle ejendomme, fast ejendom, offentlige tilskud og ikke- kundeindtægter.

Reglerne for indtægtskilde er designet til at balancere behovet for nøjagtighed med behovet for at begrænse overholdelsesomkostningerne. Reglerne for indtægtskilde giver en Dækket Gruppe en metode til at bruge tilgængelig information til pålideligt at identificere markedsjurisdiktionen baseret på en række mulige indikatorer eller, i tilfælde hvor der er behov for en back-stop, baseret på en allokeringssøgle, der forventes at give en rimelig tilnærmelse af markedsjurisdiktionen. Brugen af disse allokeringssøgler anerkender, at under visse omstændigheder er den kommercielle virkelighed sådan, at det (især for tredjeparts distributionsarrangementer, komponenter, visse tjenester og immateriell ejendom) vil være udfordrende og nogle gange umuligt for en omfattet gruppe at hente indtægter til defineret markedsjurisdiktion, baseret på transaktionsdata, trods rimelige bestræbelser. Disse fordelingsøgler bruges til at levere regler, der med rimelighed tilnærmer kildejurisdiktionen, er administrerbare og undgår uoverensstemmelser. Som en sidste udvej, i meget specifikke tilfælde er der fastsat en back-stop-regel for at sikre, at ingen indtægter skal være "kildeløs".

Reglerne for indtægtskilde er opbygget som en generel lovgivningsartikel, der formulerer kildehenførelsesprincipper. Både den generelle artikel og tidsplanen er bindende. Reglerne vil blive understøttet af begrebsforklaring og yderligere kommentarer i Skema A for at give yderligere afklaring, hvor det er nødvendigt. Fodnoter er inkluderet i OECD's høringsdokument for at forklare visse problemer og vil blive anvendt som fortolkningsbidrag samt som bidrag til diskussionen af eventuelle forhold, der allerede er identificeret til medtagelse i kommentaren.

Reglerne for indtægtskilde vil blive understøttet af detaljerede krav til registrering, baseret på en systemisk gennemgang af tilgangen til indtægtskilde, snarere end et krav om at opbevare og levere oplysninger fra hver transaktion til skattemyndighederne. Dette betyder at vise en klar, intelligent

intern kontrolramme, der demonstrerer en omfattet koncerns konceptuelle tilgang til indtægtskildenheimførelse, hvordan den indhenter de nødvendige data, og at den har solide interne kontroller for at overvåge nøjagtigheden af disse data. Disse detaljerede krav vil blive yderligere uddybet i de standardiserede dokumentationskrav indeholdt i modelreglerne og vil blive udformet i samarbejde med skattemyndigheder og virksomheder.

3.2.5.5 *Sammenfatning / guide til vurdering*

Som led i opsummering på den præsenterede fremstilling suppleres nærværende afhandling med en one pager, der i grove træk skitserer de overvejelser og vurderinger, som koncernen skal gøre sig under nærværende udkast til reglerne under søjle 1. Der henvises her til bilag 1, som gengiver de præsenterede trin, der opsummeret udgør følgende:

- Trin 1: Er den pågældende koncern omfattet?
Dette indebærer en vurdering af, hvorvidt virksomhedens omsætning og rentabilitet overstiger de angivne tærskelværdier. Der henvises her til Titel 2, samt acceptable regnskabsstandarder for definition af *omsætning*.
- Trin 2: Overstiger indtægterne i jurisdiktionen de angivne tærskelværdier?
 - **Trin 2.a:** Identificér indtægtsstrømme. Der henvises her til acceptable regnskabsstandarder for definition af *indtægter fra tredjeparter*.
 - **Trin 2.b:** Allokér indtægter på transaktionsbasis til de respektive markedsjurisdiktioner. Der henvises her til kildereglerne under Titel 4, art. B.
 - **Trin 2.b:** Vurdér, hvorvidt de konsoliderede indtægter per markedsjurisdiktion overstiger de pågældende tærskelværdier. Der henvises her til tærskelværdierne i Titel 4, art. A, samt den pågældende jurisdiktions BNP.
- Trin 3: Omfordeling af overskud til markedsjurisdiktionerne

3.2.6 Kort om implementeringen

Afslutningsvis pointeres det, at løsningen implementeres dels i form af en multilateral konvention (MLC), modelregler, som skal agere som inspiration for national implementering samt et supplerende erklæring på hensigten og formålet med reglerne²⁷⁶.

Hvor der eksisterer en dobbeltbeskatningsoverenskomst (DBO) mellem parter i MLC, vil den eksisterende DBO forblive i kraft og fortsætte med at regulere grænseoverskridende beskatning *udenfor beløb A*, mens MLC vil behandle uoverensstemmelser med eksisterende skatteaftaler i det omfang, det er nødvendigt for at give løsningen effekt med hensyn til beløb A. MLC vil også behandle interaktioner mellem MLC og *fremtidige* skatteaftaler. Hvor der ikke er nogen skatteoverenskomst mellem parterne, vil MLC skabe det forhold, der er nødvendigt for at sikre en effektiv implementering af alle aspekter af beløb A.

Grundet fokus og afgrænsning, jf. [afsnit 1.4](#), vil detaljerne omkring implementeringen ikke yderligere analyseres.

3.3 ANALYSE AF EKSEMPEL I FORBINDELSE MED OECD BEPS SØJLE 1, TITEL 4:

I det tidligere fremsatte eksempel har det ikke været relevant at fremsætte antagelser omkring hvordan HO's forretningsmodel virker på transaktionsniveau, da dette i sin helhed ikke havde implikationer for den fremsatte *de lege lata* analyse af fast driftssted. Dog vil der i denne analyse fremsættes nye antagelser til det i kapitel 2 fremsatte eksempel, for at analysere hvorvidt, at der vil opstå et Nexus i jurisdiktion B, efter løsningen i OECD BEPS 1. søjle, samt hvordan kildehenførelsesreglerne påvirker eksemplet. Der vil i det omfang, at det vurderes nødvendigt, inddrages Scope som det er fremsat i OECD's forslag, men fokuset i analysen af eksemplet vil være specifikt på Nexus og kildehenførelsesreglerne. Analysen har til hensigt at vurdere hvorvidt at de nye løsningsregler, som fremsat i OECD BEPS 1. søjle, faktisk mitigerer noget af den retssystematiske usikkerhed som eksisterer i *de lege lata*, og om den nye løsning faktisk formår at etablere et Nexus, hvor der ikke eksisterer noget fast driftssted.

Det antages indledningsvis, at jurisdiktion B har en GDP på 308miaEUR.

²⁷⁶ (G20 Inclusive Framework, 2021, s. 10)

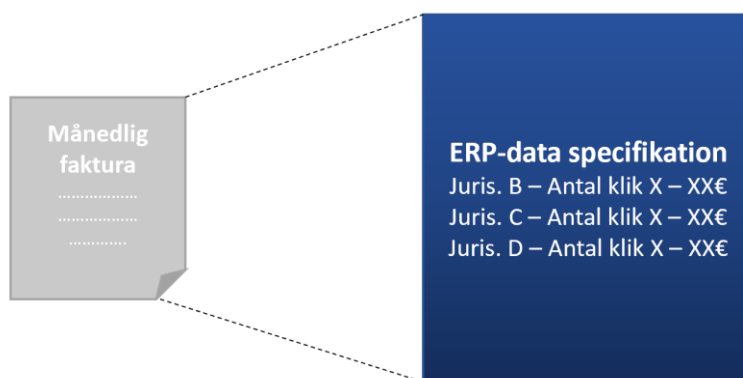
Kapitel 3: OECD's Løsning Under Søjle 1: Det Nye Nexus og Beløb A

H0 er en del af en multinational koncern ved navn ABC, der består af diverse datterselskaber, herunder H0 og H1, i diverse jurisdiktioner. Det antages hertil at ABC-koncernen rentabilitet i de sidste 4 år har set således ud:

År	Gruppe-omsætning	Profitmargin
20x8	129,27miaEUR	19,71%
20x9	152,38miaEUR	21,22%
20x0	172,24miaEUR	22,06%
20x1	243,39miaEUR	27,57%

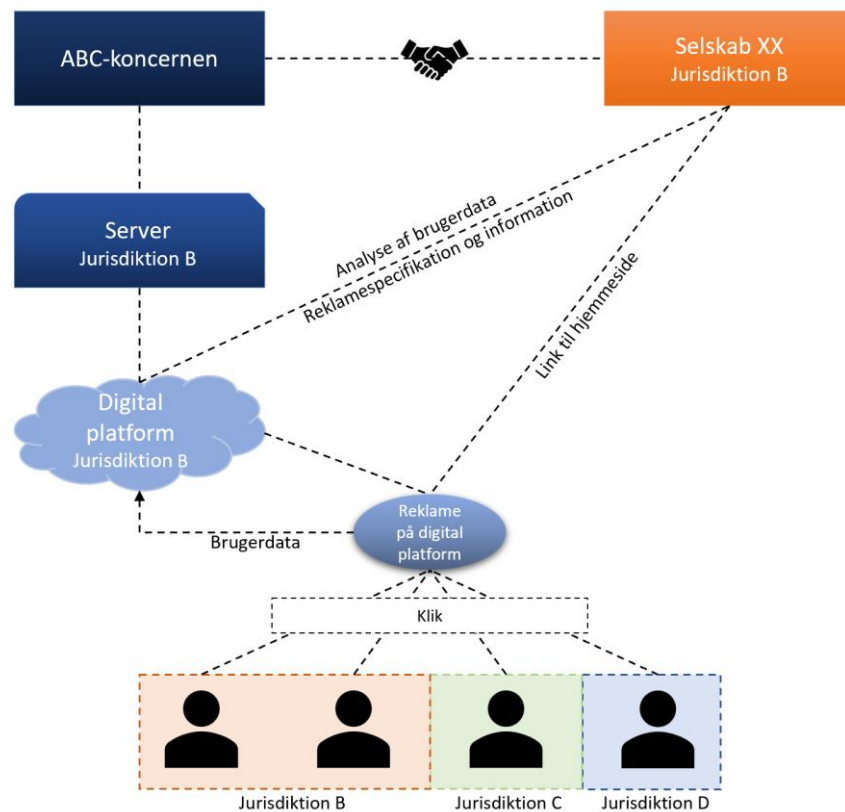
(Tabel 3.1: Overblik over ABC-koncern eksemplets gruppe-omsætning og profitmargin. Kilde: Egen tilvirkning, med inspiration fra Alphabets årsrapport)

På H0's digitale platform antages det, at måden at selskaber betaler for deres reklamering el. "ads", er kost-per-klik, som opgøres månedligt via fakturering. Dette betyder at H0's digitale platform registrer hver gang en bruger klikker på et reklamelink på H0's platform, hvilket derefter fremgår af den månedlige faktura, for selskabet som har købt reklamepladsen. Dermed vil en transaktion, mellem H0 og den givne kunde, opgøres som den månedlige fakturering.



(Figur 3.3: Visualisering af forholdet mellem månedstransaktioner og ERP-data for eksemplet. Kilde: Egen tilvirkning)

Yderligere antages det, at selskaber i diverse jurisdiktioner, hertil også har mulighed for at betale for bestemte brugerdata analyser, direkte i den digitale platform, som faktureres selskabet månedligt, for en fast pris.



(Figur 3.4: Visualisering af eksemplet. Kilde: Egen tilvirkning)

Det antages hertil, at H0 har tilgang til brugerdata via sin platform og har mulighed for at se på brugernes lokation enten via deres IP eller via geolokationen på brugerens enhed. Grundet den nye implementering af OECD BEPS 1. søjle, antages det i eksemplet, at ABC-koncernen investerer i et nyt ERP-system, som har til hensigt at kunne systematisere, kvantificere og måle på den brugerdata som de har tilgang til, efter kravene om pålidelighed, som fremsat i OECD BEPS 1. søjle.

Til sidst antages det, at der har været følgende aktivitetsniveau for ABC-koncernen i jurisdiktion B, C og D, på henholdsvis kost-per-klik og dataanalyse:

Kost-per-klik overblik			
Jurisdiktion	EUR per klik	Antal klik	Total
Jurisdiktion B	0.9	4.750.000	4.275.000EUR
Jurisdiktion C	0.9	7.200.050	6.480.045EUR
Jurisdiktion D	1.2	5.800.000	6.960.000EUR

(Tabel 3.2: Overblik over antaget kost-per-klik transaktioner for ABC-koncern eksemplet. Kilde: Egen tilvirkning)

Dataanalyse overblik			
Jurisdiktion	EUR per bruger	Antal brugere	Total
Jurisdiktion B	200	32.500	6.500.000EUR
Jurisdiktion C	200	62.400	12.480.000EUR
Jurisdiktion D	235	43.200	10.152.000EUR

(Tabel 3.3: Overblik over antaget kost-per-klik transaktioner for ABC-koncern eksemplet. Kilde: Egen tilvirkning)

Ad eksemplet)

Som det er tidligere fremsat, vil der i denne afhandling ikke lægges yderligere fokus på en dybdegående vurdering af scoping-reglerne²⁷⁷, men som det ses på det nærværende eksempel, så vurderes ABC-koncernen, som et subjekt, at være over de respektive tærskler på i forbindelse med omsætning og profitmargin, over den relevante gennemsnitlige periode, samt at de ikke er omfattet af nogle af undtagelserne. Dermed antager vi i dette eksempel at ABC-koncernen er indenfor scope, for OECD BEPS 1. søjle.

Analysen vil have sit fokus på jurisdiktion B, men jurisdiktion C og D er inddraget for at vise hvordan situationen i praksis, vil kunne have set ud.

H0, har forsat aktivitet i jurisdiktion B, og som det fremgår af *de lege lata* analysen, eksisterer der for H0 ikke et fast driftssted i jurisdiktion B. Udover at være aktiv i jurisdiktion B, gennem H1's datacenter og server, er H0 også aktiv i nabo-jurisdiktionerne C og D.

Efter den nye implementering af OECD BEPS søjle 1, som redegjort for i [afsnit 3.2.4](#), skal ABC-koncernen, som er i scope, og hvori H0 og H1 hører under, nu vurdere hvorvidt de har Nexus i de jurisdiktioner hvor de er aktive, via kildehenførelsesreglerne og de respektive Nexus-tærskler.

Referencerne i denne gennemgang, med hensyn til Nexus og kildehenførelsesreglerne, vil tage udgangspunkt i det skema som er fremsat i oversigten i OECD's draft, som kan ses i bilag 2. Disse punkter, som de fremgår af bilag 2, bliver uddybet længere nede i OECD's draft i "schedule A" fra s. 9 til 34, hvor de enkelte stk. ændrer inddeling. Referencer til "schedule A" er fremsat med (), for at undgå forvirring i refereringen i dette afsnit.

²⁷⁷ (OECD, PUBLIC CONSULTATION DOCUMENT Pillar One – Amount A: Draft Model Rules for Domestic Legislation on Scope 4 April - 20 April 2022, 2022)

Grundlæggende skal betingelserne i Titel 4, art. B, stk. 2-4²⁷⁸ være opfyldt i ABC-koncernens anvendelse af kildehenførelsesreglerne, for at sikre validitet af henførelsen.

Når Titel 4, art. B, stk. 2-4 vurderes at kunne overholdes, skal der på baggrund af de specifikke kildehenførelsesregler i Titel 4, art. B, stk. 5-12 henføres omsætning til de af reglerne benævnte jurisdiktioner.

Som det fremgår af de ovenstående antagelser, så er H0's omfattede aktiviteter henholdsvis kost-per-klik reklame og dataanalyse. Ser vi de specifikke kildehenførelsesregler i Titel 4, art. B, stk. 5-9, så vurderes kost-per-klik reklame at falde under Titel 4, art. B, stk. 8 (b), nr. 1-2 (Schedule A, Part 5 (B), nr. 1-2) "*Online Advertising Services*"²⁷⁹ og dataanalyse vurderes at falde under Titel 4, art. B, stk. 6 (Schedule A, Part 3 (C), nr. 1, litra b)²⁸⁰, som siger at B2B digitale varer, skal behandles under Titel 4, art. B, stk. 8 (H) (Schedule A, Part 5 (H)).

Ad kost-per-klik)

Som det fremgår af Titel 4, art. B, stk. 8 (b) (Schedule A, Part 5 (B), nr. 1)²⁸¹, så skal de omfattede selskaber henføre omsætning fra online reklame ydelser, til den jurisdiktion, hvor at seeren er. Titel 4, art. B, stk. 8 (b) (Schedule A, Part 5 (H), nr. 2)²⁸² fremsætter yderligere, at denne lokation kan opgøres på baggrund af seerens brugerinformation, geolokationen af deres enhed, deres IP adresse eller en anden pålidelig metode.

Altså, vil ABC-koncernen skulle henføre omsætningen fra kost-per-klik reklameringstransaktionerne, til den jurisdiktion hvor seerne er. Hertil opstår der dog indledende et problem, da det eksplicit fremgår af Titel 4, art. B, stk. 2²⁸³, at kildehenførelsen skal foregå per transaktion. I dette tilfælde betaler selskab XX, for en reklame på H0's digitale platform. Denne reklame kan dog tilgås af folk fra

²⁷⁸ (OECD, Pillar One – Amount A: Draft Model Rules for Nexus and Revenue Sourcing 4 February 2022 – 18 February 2022, 2022) - se også bilag 2

²⁷⁹ (OECD, Pillar One – Amount A: Draft Model Rules for Nexus and Revenue Sourcing 4 February 2022 – 18 February 2022, 2022, p. 16) - se også bilag 2

²⁸⁰ (OECD, Pillar One – Amount A: Draft Model Rules for Nexus and Revenue Sourcing 4 February 2022 – 18 February 2022, 2022, p. 14) - se også bilag 2

²⁸¹ (OECD, Pillar One – Amount A: Draft Model Rules for Nexus and Revenue Sourcing 4 February 2022 – 18 February 2022, 2022, p. 16) - se også bilag 2

²⁸² (OECD, Pillar One – Amount A: Draft Model Rules for Nexus and Revenue Sourcing 4 February 2022 – 18 February 2022, 2022, p. 16) - se også bilag 2

²⁸³ (OECD, Pillar One – Amount A: Draft Model Rules for Nexus and Revenue Sourcing 4 February 2022 – 18 February 2022, 2022) - se også bilag 2

flere forskellige jurisdiktioner, men selskab XX får stadig kun en månedlig faktura, i sin egen jurisdiktion, som anses for at udgøre selve transaktionen. Dermed er det essentielt for ABC-koncernen, for at kunne korrekt identificere seernes jurisdiktion, som er under hver transaktion, at de har direkte tilgang til deres brugerdata, og hertil har et ERP-system som kan understøtte den videre henførelse. Dette har ABC-koncern i eksemplet løst ved at få udviklet et specifikt ERP-system, som benævnt ovenfor. Yderligere, eksisterer der også et underliggende problem i selve identificeringen af seerens jurisdiktion, da det ikke er unormalt at hjemmesider og internettet generelt, kan tilgås gennem forskellige typer af VPN'er, der dermed ikke korrekt viser seerens virkelige jurisdiktion. Denne problemstilling er yderligere gennemgået i den retspolitiske analyse i [afsnit 3.4](#).

Ser vi nu på den data som ERP-systemet har sorteret for ABC-koncernen, for kost-per-klik transaktionerne, jf. figur 3.2, kan vi nu se at der er identificeret 4.750.000 klik i jurisdiktion B, der er solgt til selskaber for 0.9EUR per klik. Dermed vil der efter metoden i Titel 4, art. B, stk. 5 (B) kunne henføres 4.275.000EUR til jurisdiktion B, fra kost-per-klik reklamerne. Dette har såvel kun været muligt, grundet ERP-systemets evne til at splitte brugerdata fra transaktionerne og fremsætte en korrekt opgørelse. En opgave der kan være teknisk tung, for andre typer af selskaber, der måske ikke har samme tilgang til brugerdata.

Dermed kan det konkluderes på baggrund af Nexus-tærsklerne i Titel 4, art. A, stk. 1, som er afdækket i [afsnit 3.2.5.4](#), at ABC-koncernen alene på baggrund af kildehenførelsen af kost-per-klik reklamering, vurderes at have et Nexus i jurisdiktion B.

Ad dataanalyse)

Som tidligere benævnt, så vurderes det at omsætningen fra dataanalyse hos H0, skal henføres efter kildehenførelsesreglerne i Titel 4, art. B, stk. 8 (H) (Schedule A, Part 5 (H)). Af Titel 4, art. B, stk. 8 (H) (Schedule A, Part 5 (H))²⁸⁴, fremgår det at omsætningen skal henføres til den jurisdiktion, hvor at B2B ydelsen anses for at blive anvendt. Hertil understøttes dette af Titel 4, art. B, stk. 8 (H) (Schedule A, Part 5 (H), nr. 2), der beskriver forskellige indikatorer på dette.

²⁸⁴ (OECD, Pillar One – Amount A: Draft Model Rules for Nexus and Revenue Sourcing 4 February 2022 – 18 February 2022, 2022, pp. 21-22) - se også bilag 2

Den mest relevante indikator fra Titel 4, art. B, stk. 8 (H) (Schedule A, Part 5 (H), nr. 3) anses for at være nr. 3, hvor stedet ydelsen finder anvendelsen, skal ses ud fra faktureringslokationen for selskaberne. Under antagelsen at alle disse har faktureringsadresse ved deres hovedkvarter, så vil den totale omsætning som er fremsat i tabel 3.3 splittes mellem de tre jurisdiktioner på baggrund af deres antal brugere. Dette kan selvfølgelig give problemer, skulle tilfældet være at selskaberne ikke anvender ydelsen i den jurisdiktion hvor de fakturerer, men dertil skal det vægtes hvorvidt om det overhoved er muligt for ABC-koncernen at vide hvor at deres dataanalyse kan blive tilgået fra, og dermed anvendt fra. Derfor vurderes Titel 4, art. B, stk. 8 (H) (Schedule A, Part 5 (H), nr. 3)²⁸⁵, for at være den mest operationelle og udførlige indikator af de fremlagte metoder i (Schedule A, Part 5 (H)), nr. 2-7²⁸⁶.

På baggrund af den ovenstående kildehenførelse vil jurisdiktion B ende med at få henført 6.500.000EUR.

3.3.1 Delkonklusion)

Dermed kan det konkluderes på baggrund af det nærværende eksempel, at ABC-koncernen vil anses for at overstige den tærskel som er benævnt i Titel 4, art. A, stk. 1, da deres samlede henførbare omsætning, efter reglerne i Titel 4, art. B, er 10.775.000EUR. Altså, vil ABC-koncernen anses for at have et Nexus i jurisdiktion B efter anvendelse af kildehenførelsesreglerne. Dermed formår den nye OECD BEPS 1. søjle løsning at give ABC-koncernen et Nexus, i en jurisdiktion, hvor de ikke har et fast driftssted, men aktivitet.

Det konkluderes dog også at der underliggende eksisterer en del usikkerhed i grundlaget for opgørelsen, da visse af kildehenførelsesreglerne kræver avancerede ERP-systemer for at kunne anvendes retvisende og andre kræver data, som muligvis ikke er tilgængelig for selskabet.

²⁸⁵ (OECD, Pillar One – Amount A: Draft Model Rules for Nexus and Revenue Sourcing 4 February 2022 – 18 February 2022, 2022, pp. 21-22) - se også bilag 2

²⁸⁶ (OECD, Pillar One – Amount A: Draft Model Rules for Nexus and Revenue Sourcing 4 February 2022 – 18 February 2022, 2022, pp. 21-22) - se også bilag 2

3.4 RETSPOLITISK ANALYSE

3.4.1 Introduktion

Som fremhævet foreløbigt erkendes en nærmest generel anerkendelse af et behov for en grundlæggende omrokering af hele det teoretiske, internationale skatteregime. I den følgende analyse vil dette behov søges rationaliseret ud fra en mere principbaseret tilgang. Årsagen til at søge efter et principbaseret rationale skal findes i et ønske om at øge sandsynligheden for, at den præsenterede løsning der vedrører nyt Nexus og beløb A også vil opnå konsensusbaseret opbakning gennem tiden set ud fra det anerkendte princip Ability to pay, samt en diskussion af løsningens umiddelbare effektivitet²⁸⁷. Dette analyseres ud fra spørgsmål 3 og 4, i problemformuleringen.

Det igangværende arbejde og behovet for at videreudvikle og afklare de særlige detaljer i søjle 1 og søjle 2 regimer tilføjer endnu et lag af kompleksitet for virksomhederne i deres bestræbelser på at forberede deres vedtagelse. G20 såvel som 137 lande i OECD's inkluderende ramme forpligtede sig til den udfordrende og ambitiøse tidslinje for implementering i 2023.

I erkendelse af, at rammerne for søjle et og søjle to vil fortsætte med at ændre sig og udvikle sig, efterhånden som det tekniske arbejde fortsætter, og resultaterne af politiske aftaler bliver kendt, søger denne gennemgang ikke endeligt at be- eller afkræfte, hvorvidt udkastet har potentiale til at revolutionere den internationale skatteret til det bedre.

Nærværende analyse skal søge at afdække, hvorvidt, og i så fald hvorfor, det er retfærdigt, at markedsjurisdiktioner tildeles yderligere beskatningsrettigheder. Dette søges analyseret ud fra en et principbaseret juridisk rationale, som defineret i kapitel 1, afsnit 1.3.5. Nærmere bestemt skal løsningsforslaget under BEPS Action 1, Søjle 1 analyseres i henhold til princippet om økonomisk tilknytning, som ses i relief til et skatteevneprincip²⁸⁸. Den følgende analyse skal søge at ende ud i velfunderet input til den igangværende debat omkring, hvorvidt den forefundne

²⁸⁷ Samme argumentation for anvendelsen af et mere principbaseret rationale fremlægges i artiklen "The Ability to Pay and Economic Allegiance: Justifying Additional Allocation of Taxing Rights to Market States" af L. F. Kjærsgaard, som ligeledes pointerer: "This should be considered regarding the everevolving digitalization of the economy and that any amendments with a narrow scope targeting highly digitalized businesses that are currently perceived to be undertaxed, will not necessarily provide an appropriate measure for business models that are of the future." (Kjærsgaard, The Ability to Pay and Economic Allegiance: Justifying Additional Allocation of Taxing Rights to Market States, 2021, s. 2)

²⁸⁸ Den anvendte oversættelse af Ability to Pay princippet, som præsenteret i afsnit 1.3.5.6.2.3.

konsensusbaserede løsninger om tildeling af yderligere beskatningsrettigheder til markedsstater vil bestå tidens prøve ud fra et juridisk teoretisk perspektiv.

3.4.1.1 Problemstillingen mht. det nuværende setup

Den nuværende definition af et fast driftssted, som analyseret i kapitel 2 og som i de fleste tilfælde gengiver definitionen, som i artikel 5 i OECD-modellen, står i øjeblikket i skarp kritik, da den rivende udvikling i verdensøkonomien og særligt den rapide digitalisering, der er fundet sted i den senere tid, i nogen grad svækker de grundlæggende forudsætninger og principper, som dannede fundamentet for udarbejdelsen af begrebet i den tidlige internationale skatterets levealder. Kritikken og bekymringen knytter sig i særdeleshed til det iboende fysiske tilstedeværelseskrav, som i øjeblikket dominerer fast driftsstedsbegrebet, jf. analysen i kapitel 2.

Et krav, der bindes op på fysisk tilstedeværelse, har i stigende grad mistet sin effektivitet, da det synes konstateret, at stærkt digitaliserede virksomheder er i stand til at engagere sig i det økonomiske liv i en jurisdiktion uden væsentligt – hvis overhovedet *nogen* – fysisk tilstedeværelse.

Debatten omkring en revurdering af det traditionelle tilknytningsprincip, inkluderer desuden kritikken af, hvorvidt det i et tilfælde af "ingen fysisk tilstedeværelse", overhovedet er muligt at konkludere, at en virksomhed har tilstrækkelig "økonomisk tilknytning" i en specifik jurisdiktion, da skattejurisdiktioner, som vi kender dem, fortsat er opdelt efter fysiske grænser.

Det er den gængse opfattelse, at i hvert fald *nogen* fysisk tilstedeværelse må være forudsætning for at operere på et marked, men at det i stedet er kravet om *rådighed* for virksomheden, der skaber divergensen mellem den tilsigtede effekt af artikel 5 og den faktiske situation, som højt digitaliserede virksomheder befinder sig i²⁸⁹.

Kravet om rådighed ses også, jf. Kapitel 2, danne grundlaget for undgåelsen af fast driftssted, da de højt digitaliserede selskaber vælger at anvende hostingaftaler, i stedet for leasingaftaler eller direkte ejerskab. Dermed anses de ikke for at have rådighed over servere el. lignende udstyr som kan udgøre forretningssteder, hvilket udelukker dem fra at opfylde det primære kriterium i Art. 5.

289 (Kjærsgaard, *The Ability to Pay and Economic Allegiance: Justifying Additional Allocation of Taxing Rights to Market States*, 2021) og (Fleming, Peroni, & Shay, 2001, s. 301-305) og (OECD, *Addressing the Tax Challenges of the Digital Economy*, 2014)

3.4.2 Retfærdighed og skatteevneteorien

I kapitel 1 definerede vi *skatteevneprincippet* som et princip inden for skatteretten. Princippet tilsiger, at skattesubjekter, der tjener mere, betaler mere skat, og at dette ikke relaterer sig til, hvorvidt de bruger flere offentlige varer og tjenester, men snarere den opfattelse, at skatteydere, der tjener mere, har større mulighed for at betale mere.

Mens skatteevneteorien har vist sig at være en vigtig begrundelse for bopælsbeskatning (i hvert fald i flere kommentatores øjne, jf. gennemgangen foroven), har den ifølge flere forfattere ringe relevans for de fleste former for kildebeskatning²⁹⁰. Andre kommentatorer har gået så vidt at erkende, at "kilden til nettoindkomst er simpelthen irrelevant for betalingsevnen"²⁹¹. Det synes derfor nærliggende at undersøge, hvorvidt en modernisering af begrebet vil kunne retfærdiggøre kildebaseret beskatning.

En indledende udfordring, der opstår ved forsøget på at etablere et principbaseret rationale for, hvorfor digitaliseringen af økonomien indebærer, at markedsstater bør tildeles flere beskatningsrettigheder, er, at der som udgangspunkt ikke er en fast definition af og et generelt regelsæt for international skatteret. Den nuværende internationale skattelovgivning er nemlig reguleret af nationale regelsæt og folkeretlige kontrakter mellem jurisdiktionerne, også kaldet den første og anden dimension af international skatteret.

Som belyst foroven har både ækvivalensteorien og skatteevneteorien modtaget kritik i den internationale skattelitteratur, hvilket kan bidrage til argumentationen for, at disse ikke nyder universal støtte²⁹².

Et eksempel kunne være udfordringerne ved at fastslå den individuelle nytteværdi af de ydelser, som en skatteyder modtager. Yderligere er der en sammenhæng med, at de, der er mindst i stand

290 (Kjærsgaard, *The Ability to Pay and Economic Allegiance: Justifying Additional Allocation of Taxing Rights to Market States*, 2021)

291 C Fleming, R Peroni and S Shay "Fairness in International Taxation: The Ability-to-Pay Case for Taxing Worldwide Income" (2001) 5 Fla Tax Rev 299 at 311. Forfatterne skriver i værket følgende: "the source of net income is simply irrelevant to ability-to-pay".

²⁹² (Kjærsgaard, *The Ability to Pay and Economic Allegiance: Justifying Additional Allocation of Taxing Rights to Market States*, 2021) og (Elliffe C. M., 2021) og (Fleming, Peroni, & Shay, 2001, s. 301-305)

til at hjælpe sig selv, er dem, for hvem beskyttelse og støtte fra regeringen typisk har den højeste værdi²⁹³.

Som konkluderet i foroven vil skatteevneprincippet og et dertil knyttet princip omkring økonomisk tilknytning blive anvendt som benchmark for vurderingen af, hvorvidt løsningen under BEPS, Action 1, Søjle 1 vil kunne nyde universal opbakning på længere sigt. Dette vurderes desuden at være i overensstemmelse med resultaterne af 1923-rapporten, jf. gennemgangen foroven, hvori det blev hævdet, at skatteevneprincippet som en skattelighedsstandard, velsagtens baseret på overvejelser om social solidaritet og social omfordeling, har fortrængt bytteteorien²⁹⁴.

Betalingsevnen. princip som begrundelse og foranstaltning for beskatning indebærer, at skattebyrden skal stå i et rimeligt forhold til skatteyderens kapacitet²⁹⁵. Som argumenteret for i artiklen "The Ability to Pay and Economic Allegiance: Justifying Additional Allocation of Taxing Rights to Market States" vurderes skatteevneprincippet desuden at indeholde et princip omkring enkeltbeskatning²⁹⁶.

De fire økonomer konkluderede, at løsningen på, hvor beskatningsrettighederne til en virksomheds muligheder skulle tildeles, skulle findes i en skatteydere's 'økonomiske interesse', som burde være forstået som økonomisk troskab. Det er først efter en analyse af de konstituerende elementer i denne økonomiske troskab, at vi vil være i stand til at afgøre, hvor en person skal beskattes, eller hvordan opdelingen bør foretages mellem de forskellige suveræniteter, der pålægger skatten

3.4.2.1 Økonomisk tilknytning

Som præsenteret i [afsnit 1.3.4.6.2.3](#) vurderes økonomisk tilknytning ud fra de fire faktorer; *oprindelse, situationen, håndhævelse og bopæl*. Med oprindelse, som det overvejende kriterium, vil analysen kort blive indledt af en diskussion af *oprindelse* i relation til en virksomhedsproduktion af "værdi". Dette skal søge at afdække, om der kan sættes lighedstegn mellem disse to fænomener, og derigennem vurdere, hvorvidt der er tale om en helt ny beskatningsret eller en videreudvikling af eksisterende.

²⁹³ (Kjærsgaard, The Ability to Pay and Economic Allegiance: Justifying Additional Allocation of Taxing Rights to Market States, 2021, s. 6) (Hey, 2019, s. 1)

²⁹⁴ (OECD, Addressing the Tax Challenges of the Digital Economy, 2014) og (Fleming, Peroni, & Shay, 2001, s. 301-305)

²⁹⁵ (OECD, Addressing the Tax Challenges of the Digital Economy, 2014)

²⁹⁶ (Kjærsgaard, The Ability to Pay and Economic Allegiance: Justifying Additional Allocation of Taxing Rights to Market States, 2021)

3.4.2.1.1 Virksomhedsoverskud

Virksomhedsoverskud blev ikke særskilt præsenteret eller søgt afdækket heller af de fire økonomer i rapporten fra 1923. Dog er virksomhedsoverskud (*business profits*) angivet som særskilt indkomstkategori i artikel 7 i OECD-modellen. OECD's modelkonventionen indeholder ikke en udtømmende definition af begreberne "business profit" (virksomhedsoverskud). Mens OECD-kommentaren foreslår at fortolke disse udtryk i lyset af den nationale lovgivning i den stat, der anvender konventionen, foreslår dele af retspraksis og øvrig litteratur et behov for en fortolkning af sådanne udtryk, der tager hensyn til konventionens kontekst²⁹⁷. Som beskrevet tidligere, henviser modelreglerne til den nye Titel 4, at vi skeler til internationalt acceptable regnskabsstandarder, og indtægter samt virksomhedsoverskud vil derfor i nærværende afsnit forstås i overensstemmelse med definitionen i IFRS, som præsenteret tidligere.

Med hensyn til kommercielle virksomheder med en fast beliggenhed, som udgjort af et fysisk hovedkontor, som vurderes fast i tid og sted, konkluderede 1923-rapporten, at dette sted havde stor betydning med hensyn til "oprindelse", men pointerede ligeledes, at salgets indflydelse og eksistensen af mange salgsagenturer eller filialer også måtte tillægges enestående betydning. Dette underbyggede altså den traditionelle opfattelse, der præger nutidens fast driftsstedsbegreb²⁹⁸.

I rapporten fra 1923, hvis hovedpunkter blev gengivet i OECD's statement omkring takling af udfordringer hidrørende fra den digitale økonomi af 2014, blev de fysiske steder, hvor værdi i form af indkomst blev skabt eller produceret, altså *oprindelsesstederne*, tillagt overvejende vægt. I relation til dette udtalte man, at en ideel opdeling mellem jurisdiktioner burde foretages i overvejende grad ud fra, hvor værdien bliver skabt – *kildestaten*.

I OECD-modellen, er kildestaten blevet identificeret som den stat, hvor et fast driftssted er beliggende, jf. ordlyden i artikel 7²⁹⁹. Som belyst i kapitel 2 vurderes dansk lovgivning at

²⁹⁷ (OECD, OECD (2019), Model Tax Convention on Income and on Capital 2017 (Full Version), 2019, s. C(7)), (Maisto, 2011, s. 85-87)

²⁹⁸ (Fleming, Peroni, & Shay, 2001, s. 301-305)

²⁹⁹ Der refereres til ordlyden: "*Profits of an enterprise if a Contracting State shall be taxable in that State unless the enterprise carries on business in the other Contracting State through a permanent establishment situated therein. If the enterprise carries on business as aforesaid, the profits that are attributable to the permanent establishment in accordance with the provisions of paragraph 2 may be taxed in that other state.*" Af Artikel 7 I modeloverenskomsten (OECD, OECD (2019), Model Tax Convention on Income and on Capital 2017 (Full Version), 2019).

implementere fast driftssted, som defineret i modeloverenskomstens artikel 5, som ydermere implementerer principperne, som blev tillagt vægt i 1923-rapporten og videreført i flere af OECD's udgivelser³⁰⁰.

Jævnfør gennemgangen af *de lege lata* må det desuden konstateres, at allerede dengang, blev agenturets faste driftssted i henhold til artikel 5, stk. 5-6 et udtryk for, at man anså menneskelige interaktioner af en vis størrelse for at kunne udgøre et specifikt og identificerbart trin i formueproduktionsprocessen³⁰¹. Dette kunne desuden understøttes, når dette ikke er forstærket af et fast fysisk forretningssted, som virksomheden råder over³⁰².

Sammenfattende ovenstående betragtede de fire økonomer økonomisk troskab - i sammenhæng med forretningsoverskud - primært forstået som oprindelsessted og formueproduktion, som passende begrundelse for tildeling af beskatningsrettigheder. Yderligere er det anlagte synspunkt fremadrettet, at der foreligger betydelig sammenhæng mellem et tilstrækkeligt niveau af økonomisk og fysisk tilstedeværelse under de traditionelle regler, og de økonomiske tilknytningsfaktorer, som blev fremhævet under 1923-rapporten. På baggrund af dette, vil den følgende analyse inkludere en vurdering af løsningen under søjle 1, der resulterer i tildeling af beskatningsrettigheder til markedsjurisdiktioner, ud fra skatteevnen, herunder den økonomiske tilknytning hos multinationale selskaber, der oprettes i markedsstaterne.

Den nuværende tildeling af beskatningsrettigheder er baseret på princippet om økonomisk loyalitet, kan det stilles spørgsmålstegn ved, om dette princip er i stand til at retfærdiggøre tildeling af flere beskatningsrettigheder til markedsstater. Et kritisk argument vil være, at dette princip allerede er anvendt og opfattes at resultere i, at for få skatteindtægter allokeres til markedsstaterne. Selvom dette kan være korrekt, hvis forståelsen af princippet om økonomisk loyalitet forbliver statisk i dens historiske kontekst, begrundes det i denne artikel, at en mere moderne fortolkning af faktorerne, der omfatter økonomisk loyalitet, kan retfærdiggøre, at yderligere beskatningsrettigheder tildeles markedsstaterne. Hvis en virksomhed producerer formue i en markedsstat, bør den følgelig betale en del af sin formåen til denne markedsstat – selv når den

³⁰⁰ (OECD, Addressing the Tax Challenges of the Digital Economy, 2014)

³⁰¹ (Hey, 2019)

³⁰² (Bruins, Einaudi, Seligman, & Stamp, 1923), (Kjærsgaard, The Ability to Pay and Economic Allegiance: Justifying Additional Allocation of Taxing Rights to Market States, 2021)

ikke har et "traditionelt" fast fysisk forretningssted "til sin rådighed", gennem hvilket "traditionelt" personale udfører MNE's forretninger. Som konklusion, på trods af at markeds- og teknologisk udvikling forsøger at tilpasse sig eksisterende regulering, er klarhed om de gældende lovgivningsmæssige rammer, herunder national og international skattelovgivning, af afgørende betydning, hvis potentialet af økonomisk tilknytning skal opnås³⁰³.

3.4.2.1.2 Værdiskabelsen som princip for økonomisk tilknytning

OECD og den inkluderende ramme anser i deres nyeste udgivelser vedrørende søjle 1-problematikken værdiskabelsesprincippet som retfærdiggørende for retten til beskatning af skattesubjekter, der opnår indkomst fra grænseoverskridende aktiviteter uden fysisk tilstedeværelse. OECD erkender desuden, at de eksisterende regler ikke tillader dette. Derfor er det nødvendigt at påpege, at der netop som terminologien antyder, er tale om en ny beskatningsret, da man gør op med de eksisterende regler og principper. Dette nye kompromis på med de eksisterende regler kan teoretisk ses som en udvikling i *ækvivalensteorien*.

Det pointeres af flere kommentatorer, at OECD har skabt forvirring omkring begrebet værdiskabelse, fordi de har brugt princippet på to fundamentalt forskellige måder. Det blev oprindeligt brugt som en kernekomponent i BEPS 1.0-projektet til at identificere overskudsforskydning og for at styrke transfer pricing-reglerne, men senere er det også blevet brugt som et princip til begrundelse og tildeling af beskatningsrettigheder³⁰⁴. Desuden var de indledende bevæggrunde funderet i stærkt digitaliserede virksomheder, hvorimod udkastet må synes snarere at fokusere på værdiskabelse uagtet digitalisering.

Oprindelse henviser til 'fremstilling af værdi defineret som 'alle stadier frem til det punkt, hvor den fysiske produktion har nået en fuldstændig økonomisk destination og kan erhverves som rigdom'³⁰⁵.

³⁰³ (Kjærsgaard, Blockchain Technology and the Allocation of Taxing Rights to Payments Related to Initial Coin Offerings, 2020, s. 879 ff.)

³⁰⁴ (OECD, 2022) (OECD, Pillar One – Amount A: Draft Model Rules for Nexus and Revenue Sourcing 4 February 2022 – 18 February 2022, 2022)

³⁰⁵ (Kjærsgaard, The Ability to Pay and Economic Allegiance: Justifying Additional Allocation of Taxing Rights to Market States, 2021)

Der ingen almindeligt accepteret definition og ingen enstemmig måde for virksomheder at skabe "værdi". I nyere international skattelitteratur anses værdien af en persons "formue" for at være en ophobning af værdifulde økonomiske ressourcer, der kan måles i form af enten reelle varer eller pengeværdi eller, i forretningsøjemed, som varer og tjenesteydelser produceret af en virksomhed, der har en værdi på markedet. Beskatningsretten skulle generelt efter 1923-rapporten fordeles mellem oprindelsesstederne og bopælsstaten afhængigt af formuens art. Når størstedelen af de elementer, der omfatter økonomisk tilknytning, falder sammen med én stat, bør den have eneret til at beskatte. Når faktorer er modstridende, bør skatteretten i princippet deles mellem staterne ud fra de relative økonomiske tilknytning mellem skatteyderen, indkomsten og de relevante jurisdiktioner.

Det godtages desuden, at aktiv brugerdeltagelse genererer brugerdata, der potentielt kan indsættes i produktionsfunktionen uden at brugerne modtager penge³⁰⁶. Ifølge dette argument kan brugen af kunder og brugere lokaliseres i markedsstater som en ressource eller en inputfaktor i leveringen af produkter og tjenester kan betyde, at den traditionelle linje mellem produktion og forbrug er utydelig.

Modernisering af kravet om fysisk tilstedeværelse under definitionen af et fast driftssted synes også at være noget i overensstemmelse med den observerede tendens gennem tidligere ændringer til kommentarerne til artikel 5 i OECD-modellen.

3.4.2.1.2.1 *Vedrører værdiskabelsen kun omsætning og ikke retfærdighed?*

OECD har gengående udtalt³⁰⁷, at de ikke har haft til hensigt at fravige det nuværende internationale skattesystem, opstår spørgsmålet, om værdiskabelse er en ny idé eller kun omformulering af eksisterende principper. Dette fører til behovet for at analysere konceptet og karakteren af princippet om "*beskatning, hvor værdi skabes*"³⁰⁸.

Lige så uklart som konceptet er karakteren af værdiskabelsesstandard. Der er med rette blevet kritiseret, at OECD har opfundet et vejledende princip uden at foretage nogen grundig analyse af

³⁰⁶ Dette blev blandt andet adresseret som "gratis arbejdskraft" - (OECD, Addressing the Tax Challenges of the Digital Economy, Action 1 - 2015 Final Report, 2015)

³⁰⁷ (Hey, 2019, s. 1)

³⁰⁸ (OECD, Addressing the Tax Challenges of the Digital Economy, Action 1 - 2015 Final Report, 2015, s. 5-6)

dets virkninger og uden noget klart teoretisk grundlag. Standardens oprindelse er dermed tvivlsom³⁰⁹.

Værdiskabelse startede som en politisk idé³¹⁰. Spørgsmålet er, om det nye princip kun vedrører skatteindtægter og udvidelse af skatteforvaltningernes skønsbeføjelser, eller om det har en dybere begrundelse, herunder om BEPS-initiativet lider af en overvægt på retfærdighed og moral, eller måske kun en vag forestilling om retfærdighed eller uretfærdighed. Den aktive rolle, som ikke-statslige organisationer, som f.eks. Tax Justice Network (TJN), mediebevidsthed og identifikation af problemet med velkendte multinationale selskaber, såsom Apple og Amazon, har givet offentligheden illusionen af at være i stand til at forstå de komplekse spørgsmål om international beskatning og har presset politikere til at foranstaltninger. Normalt er traktatretten domænet for repræsentanter for de involverede skatteforvaltninger, med fokus på skatteindtægter³¹¹.

Dengang blev politikerne imidlertid involveret, og de var mere interesserede i de store ideer om fordelingsretfærdighed og retfærdighed fremfor økonomiske og strategiske. Ideen om at beskatte overskud, hvor værdi skabes, tjente som et næsten intuitivt benchmark for international fordelingsretfærdighed. Og i nogle lande, hvilket ser ud til at være særligt sandt i Tyskland, var politikerne, i hvert fald i begyndelsen, ikke engang klar over, hvilke konsekvenser alle disse ideer kunne have for landets indtægter. Bortset fra den seneste, men overfladiske politiske debat om skatteretfærdighed, er begrundelsen bag værdiskabelsen ikke ny. Som allerede nævnt er dette et kildeprincip og kan spores tilbage til fordelsprincippet som en, hvis ikke den grundlæggende, begrundelse for, at lande opkræver skat.

Ækvivalensteorien er også et vejledende princip, når det kommer til den internationale fordeling af beskatning. Hvis et land leverer og finansierer offentlige goder, som bidrager til værdiskabelsen, har det en legitim interesse i at beskatte resultatet³¹².

Det egentlige problem er, at man ikke ved meget om virkningerne af værdiskabelse som en faktor for tildelingen af beskatningsrettigheder med hensyn til effektivitet, neutralitet eller endda

³⁰⁹ (Hey, 2019, s. 204-205)

³¹⁰ (Hey, 2019, s. 203)

³¹¹ (OECD, Addressing the Tax Challenges of the Digital Economy, 2014)

³¹² (Hey, 2019, s. 204-205)

gennemførlighed. Nogle af disse problemer opstår som følge af en manglende sammenhæng mellem det teoretiske grundlag og det skattegrundlag, som det anvendes på. Det kunne være muligt at identificere et lands bidrag til værdiskabelsen på grund af brugen af de naturlige eller menneskelige ressourcer, infrastruktur og det pågældende retssystem. Dette kræver dog direkte gebyrer og gebyrer, som vil blive målt i forhold til brugen af sådanne offentlige goder, og ikke i beskatningen af overskud.

3.4.2.2 Kan en tildeling af beskatningsretten retfærdiggøres, uden at der foreligger fysisk tilknytning (Konklusion på retfærdighed-delen af analysen)

Selvom man accepterer, at en vis fysisk tilstedeværelse er en forudsætning for at operere på et marked³¹³, skaber kravet om at have et fast fysisk forretningssted 'til rådighed' for virksomheden, en potentiel divergens mellem det juridiske begreb "fast driftssted", som udledt af modeloverenskomsten og fremstillet i kapitel 2, og de gængse karakteristika i stærkt digitaliserede virksomheder³¹⁴.

I 1923-rapporten blev især overvejelserne om kommercielle virksomheder med en fast beliggenhed, som traditionelt set blev beskrevet som et fysisk "hovedkontor" præsenteret, og i forlængelse heraf konstateret, at oprindelsen var af enestående betydning for en sådan virksomhed. modeller. Dette skyldtes indflydelsen fra salget og eksistensen af mange sælgende agenturer eller filialer og yderligere fordi oprindelse typisk ville blive forstærket af den pågældende *situation*.

På den ene side kan det hævdes, at stærkt digitaliserede forretningsmodellens evne til at 'skalere uden masse'³¹⁵ indebærer, at oprindelsesstedet i mindre grad forstærkes af det fysiske *sted*. Fjernsalg uden en lokal fysisk tilstedeværelse må altså svække, hvad der traditionelt forstås ved *oprindelse*. Den rapide digitale udvikling indebærer endvidere, at muligheden for at kontrollere oprindelsen på større afstande er blevet væsentligt forbedret, hvilket formentlig har øget

³¹³ (OECD, Highlights brochure, 2021)

³¹⁴ (Kjærsgaard, The Ability to Pay and Economic Allegiance: Justifying Additional Allocation of Taxing Rights to Market States, 2021, s. 8)

³¹⁵ "Scale without mass" var et af de fremhævede kriterier, som OECD fremsatte som værende væsentlige for at beskrive digitale forretningsmodeller (OECD, Addressing the Tax Challenges of the Digital Economy, Action 1 - 2015 Final Report, 2015, s. 15)

betydningen af bopælsfaktoren, da denne da måtte være bedst egnet til at konstatere økonomisk tilknytning.

Ovenstående svækker sammenhængen mellem de grundlæggende faktorer fra rapporten fra 1923 og den nye sammenhæng, som OECD's model umiddelbart hælder til, og som er baseret på en forøgelse af betydningen af 'oprindelse', som i henhold hertil skal forstås som *stedet for det lokale salg og værdiskabelse*, som er repræsenteret ved det sted, hvor seere og brugere befinder sig. På den anden side er indflydelsen af salg, især gennem online medier, betydelig blandt stærkt digitaliserede virksomheder, hvilket også kan siges at udgøre 'oprindelse'.

På det tidspunkt, hvor de underliggende principper blev formuleret, blev salgs- og produktionsfunktioner ofte udelukkende udført af agenturer og filialer, der var fysisk til stede på de lokale markeder, hvilket ville have medført, at faktoren *situationen* ville forstærke *oprindelsen*. På nuværende tidspunkt kan indflydelsen på salg af stærkt digitaliserede virksomheder udføres af multinationale virksomheder gennem online kanaler på kundernes/brugernes sted.

Hvis *situationen* fortolkes som en digital lokation, vil dette uden tvivl forstærke og derved øge betydningen af *oprindelse*, da denne unægtelig bidrager til produktionen af *værdi*. Her kan der eksempelvis skeles til eksemplet illustreret i [afsnit 3.3](#), hvor interaktionen med brugere og data danner det væsentligste grundlag for de indtægter, der tilfalder koncernen, som følge af aftalen med tredjeparten. Ifølge dette argument er brugen af kunder og brugere i markedsstater som en ressource eller en inputfaktor i bestemmelsen af produkter og tjenester kan indebære, at sådanne brugere og kunder kan udgøre et specifikt og identificerbart trin i produktionen af værdi, hvilket styrker argumentationen for, at dette udgør et oprindelsessted. Hvis man accepterer dette argument, kan tildelingen af beskatningsrettigheder til sådanne markedsstater baseret på oprindelsesprincippet være berettiget. Især skal denne situation adskilles fra den situation, hvor virksomheder kun bruger kunder som et (forbrugs)marked, hvor indtægter realiseres.

Derudover kan det argumenteres, at afhængigheden af juridisk infrastruktur vedrørende IP-beskyttelse og håndhævelse af transaktioner med brugerne i markedsstaterne repræsenterer 'håndhævelse', som var en af de fire faktorer. Dog er der en del kritik på anvendelsen af IP-adresser eller anden metode for lokalisering af slutbrugere (se her [afsnit 3.4.3](#) forned). Dette svækker dog

under nuværende setup 'håndhævelse' som faktor, da denne næppe er tilpasset den nutidige økonomi og ej heller den ønskede effekt af de nye Nexus-regler.

En positiv pointe, der skal bemærkes, er, at søjle 1-planen kun sigter mod at beskatte ægte økonomisk fordel ved at beskatte i henhold til nettoprincippet og således respektere betalingsevneprincippet, som i denne artikel hævdes at være en iboende del af princippet om økonomisk loyalitet.

Det må på baggrund af nærværende fremstilling konkluderes, at hvis *økonomisk tilknytning* tolkes under hensyn til digitaliseringen og den iboende dematerialisering af økonomien, kan dette retfærdiggøre, at nogle beskatningsrettigheder bør tildeles markedsstater, hvor der ellers ikke er nogen fysisk tilstedeværelse. Dog må det erkendes, at et tilknytningskriterie, der udelukkende beror på en koncerns samlede omsætning uagtet dets forretningsområde, geografiske placering eller grad af digitalisering ikke stemmer overens med den forelagte analyse ud fra princippet om *økonomisk tilknytning*. Modsætningsvis kan scoping-reglerne ikke udelukkende analyseres ud fra de kriterier, der relaterer sig til *subjektet*, men må således ses i relief til kriterierne vedrørende *objektet* – navnlig de kildehenførte indtægter. Havde fokuspunktet og vinklen været en anden, og havde man udelukkende kigget på scoping-reglerne under Titel 2, havde konklusionen potentielt været en anden, og i forfatterens øjne ikke retvisende.

3.4.3 Effektivitet

Det bemærkes, at det tidligere er blevet kritiseret, at det problem, som beløb A forsøger at løse er ikke helt klart formuleret problem, og endvidere, at de principper, der kan løse dette utydelige problem, ej heller er klart kommunikeret³¹⁶.

I 2014 definerede OECD agendaen ved Action 1 – Address the Tax Challenges of the Digital Economy som værende følgende³¹⁷:

³¹⁶ (Kjærsgaard, The Ability to Pay and Economic Allegiance: Justifying Additional Allocation of Taxing Rights to Market States, 2021) og (Tax Justice Network, 2022)

³¹⁷ (OECD, Addressing the Tax Challenges of the Digital Economy, 2014, s. 5)

“Identify the main difficulties that the digital economy poses for the application of existing international tax rules and develop detailed options to address these difficulties, taking a holistic approach and considering both direct and indirect taxation. Issues to be examined include, but are not limited to, the ability of a company to have a significant digital presence in the economy of another country without being liable to taxation due to the lack of Nexus under current international rules, the attribution of value created from the generation of marketable location relevant data through the use of digital products and services, the characterisation of income derived from new business models, the application of related source rules, and how to ensure the effective collection of VAT/GST with respect to the cross-border supply of digital goods and services. Such work will require a thorough analysis of the various business models in this sector.”

3.4.3.1 Er forslaget designet til at efterleve formålet?

Søjle 1 var oprindeligt kun beregnet til at løse udfordringerne fra *digitale* virksomheder, og kravet om at generere indtægtskildedata til endeligt forbrug var generelt under kontrol af den respektive omfattede koncern. Den nye tilgang til søjle 1 dækker enhver stor multinational virksomhed, som overstiger en omsætningstærskel på 20 mia. EUR og en overskudsgrad på 10 %. Mange af disse multinationale virksomheder interagerer typisk ikke direkte med endelige slutkunder på markeder, men sælger typisk til forhandlere eller distributører³¹⁸. Desuden er anvendelsesområdet dermed ikke længere fokuseret på højt digitaliserede forretningsmodeller, men snarere baseret på en tærskelværdi, der beror på omsætning³¹⁹.

Dette kritikpunkt fremlægges også af Siemens, der i høringssvaret til udkastet til Nexus reglerne fremhævede, at 2021 rapporten³²⁰ havde sit primære fokus på digitale virksomheder af typerne hhv. *“automated digital services”* og *“consumer facing businesses”*. I forlængelser heraf pointerer Siemens, at det nye udkast har udvidet anvendelsesområdet, dels ved at omfatte samtlige transaktioner i en omfattet koncern, samt dels at fokuset er skiftet fra digitaliserede virksomheder til højt profitable virksomheder. Dette indebærer desuden, at transaktioner og forretningsområder,

³¹⁸ (Ernst & Young GmbH, 2022, s. 1)

³¹⁹ Se her afsnit [3.2.5.3 Skattesubjektet – Hvem er omfattet?](#)

³²⁰ (OECD, Highlights brochure, 2021)

der ikke umiddelbart stod til at være omfattet af det oprindelige udspil, nu også fanges af modelreglernes tilknytningskrav³²¹.

Dog må det også pointeres, at givet den hastige udvikling, der siden BEPS projektets fødsel har præget den digitale økonomi, vil eventuelle ændringsforslag med et snævert anvendelsesområde rettet mod stærkt digitaliserede virksomheder, der i øjeblikket opfattes som underbeskattede, ikke nødvendigvis være et passende mål for forretningsmodeller, der vil opstå i fremtiden³²².

OECD-processen startede fra identifikation af et underskud og havde derved til hensigt at beskytte det eksisterende skattegrundlag mod illoyal skattekonkurrence og aggressiv skatteplanlægning. Det er lidt paradoksalt, at landene ud fra dette udgangspunkt, baseret på begrebet "beskatning, hvor værdi skabes", har udviklet nye skattegrundlag, der ikke kun beskytter, men også udvider deres beskatningsrettigheder. Lande, som på grund af deres bidrag til værdiskabelsen indtager den holdning, at de ikke har de passende beskatningsrettigheder, opfinder nye skatter. Dette er allerede sket i Indien og blevet drøftet på EU-plan³²³.

De vigtigste drivkræfter for dette er opdagelsen af betydningen af markedet såvel som af forbrugerdata som en ny form for naturressource, der kan udnyttes ved data mining i form af monopolistiske netværk.

Hertil kommer, at hvis værdiskabelse resulterer i, at investeringer flyttes frem for profitflytning, kan dette motivere lande, der lider under virkningerne af investeringsskift, til at indføre nye skatter. De deraf følgende defensive foranstaltninger fra lande, der er berørt af sådanne nye skatter, er en sandsynlig konsekvens, som også giver anledning til risikoen for ny dobbeltbeskatning³²⁴.

Desuden er brugen af allokeringsnøgler i form af branchespecifik information i stedet for pålidelige indikatorer måske ofte ikke mulig at blive anvendt konsekvent, da der er databaser tilgængelige for specifikke produkter eller tjenester, men ikke nødvendigvis for alle brancher, for alle produkter /tjenester og for alle lande, inklusive de respektive prisoplysninger, dvs. anvendelsen af en global

³²¹ (Siemens AG, 2022, s. 1-2)

³²² (Kjærsgaard, The Ability to Pay and Economic Allegiance: Justifying Additional Allocation of Taxing Rights to Market States, 2021, s. 2)

³²³ (Hey, 2019, s. 2)

³²⁴ (Hey, 2019, s. 2)

allokeringsnøgle som en sidste back-stop-løsning kan i sidste ende være påkrævet for mange omfattede grupper – men først efter at have prøvet og demonstreret, at alle andre foretrukne datakilder giver ikke det nødvendige niveau af detaljer³²⁵.

3.4.3.2 *Accepteres løsningen som værende effektiv, hvis mindre end 100 virksomheder omfattes på verdensplan?*

I kapitel 1 definerede vi effektivitet således: *"the ability to be successful and produce the intended results"*. Reglerne som foreslået under søjle 1 har til hensigt at gøre op med den præsenterede problemstilling under BEPS, Action 1-rapporten, og vurderingen af løsningens effektivitet må derved søges beskrevet ud fra en vurdering af dennes evne til efterkomme den præsenterede problemstilling.

Den 4. februar 2022, som en del af det igangværende arbejde i OECD/G20 Inclusive Framework on BEPS for at implementere to-søjleløsningen, inviterede OECD offentligheden til at kommentere på udkastet til regler for *Nexus and Revenue Sourcing under Pillar One Amount A* for at hjælpe medlemmer med yderligere at finpudse og færdiggøre de foreslåede regler³²⁶. I den følgende vil disse kommentarer bidrage til en nuanceret diskussion af, hvorvidt forslaget forventes at leve op til det intenderede formål.

En af kommentatorerne er Tax Justice Network Ltd. (fremover "TJN")³²⁷ (Tax Justice Network, 2022), som er et netværk af forskere, aktivister, skatteeksperter, mv. opført i 2003. Organisationen arbejder for at udvikle alternative, ligestillingsfokuserede skattepolitikker, samt hjælpe regeringer med at bruge skattepolitikken som et effektivt værktøj³²⁸.

I TJN's høringssvar pointeres det, at de nuværende internationale skatteregler medfører større uligheder internt i jurisdiktionerne og ligeledes store uligheder i beskatningsrettighederne mellem forskellige jurisdiktioner. Det understreges desuden, at lande med lavere indkomst systematisk stilles dårligere i forhold til OECD-medlemslandene, som fortsat dominerer regelfastsættelsen.

³²⁵ (Ernst & Young GmbH, 2022, s. 1-2)

³²⁶ (OECD, OECD.org/Tax challenges arising from digitalisation: Public comments received on the draft rules for nexus and revenue sourcing under Pillar One Amount A, 2022)

³²⁷ (Tax Justice Network, 2022)

³²⁸ (Tax Justice Network, 2022)

TJN svarer OECD's udkast med den overordnede konklusion, at den oprindelige ambition med arbejdet, som blev indledt under action1, er gået tabt. Den inkluderende ramme havde indledningsvist bedt sekretariatet om at evaluere et forslag fra G24-gruppen, der ville have taget en formel tilgang til alle større multinationale selskaber, svarende til omkring 8.000-10.000 omfattede selskaber. Processen blev imidlertid indsnævret til kun omkring 2.000 multinationale selskaber i de definerede sektorer "automatiserede digitale tjenester" og "forbrugervendte virksomheder". Som følge af et forslag fra den nye amerikanske regering, blev anvendelsesområdet yderligere indsnævret til kun at omfatte omkring 100 af de største og mest profitable multinationale selskaber³²⁹. Det indsnævrede anvendelsesområde har dannet anledning til kritik fra flere parter, og OECD har ligeledes adresseret kritikken under deres rapport omhandlende ofte stillede spørgsmål³³⁰.

Anvendelsesområdet har ikke kun indsnævret antallet af multinationale selskaber, der først var påtænkt; snarere end at anvende en enhedstilgang til hele deres overskud, vil den kun gælde for en brøkdel af den "overskydende" profit³³¹ - det vil sige en brøkdel af overskuddet på kun 1 procent af antallet af multinationale selskaber, der oprindeligt var omfattet³³². Forslaget til landene nu er, at alle andre overskud fra disse multinationale selskaber, og alle andre multinationale selskabers overskud, forbliver under armslængdeprincippet - på trods af at udgangspunktet for processen var et behov for at bevæge sig 'ud over' det³³³.

3.4.3.3 Er forslaget effektivt, hvis man ikke kan kvalitetssikre de input, der lægges til grund for vurderingerne?

Udkastet til reglerne under Titel 4 erkendte, at de omfattede selskaber ikke nødvendigvis altid har de samme specifikke datapunkter givet forskellige kommercielle operationer, der driver indsamlingen af information³³⁴.

³²⁹ (Tax Justice Network, 2022, s. 2-3)

³³⁰ I udgivelsen blev følgende blandt andet statueret: "Pillar One applies to about 100 of the biggest and most profitable MNEs and re-allocates part of their profit to the countries where they sell their products and provide their services, where their consumers are" (OECD/G20 Inclusive Framework, 2022)

³³¹ (OECD, 2022, s. 5-10)

³³² (Tax Justice Network, 2022, s. 2)

³³³ Se [afsnit 3.2](#)

³³⁴ (OECD, Pillar One – Amount A: Draft Model Rules for Nexus and Revenue Sourcing 4 February 2022 – 18 February 2022, 2022, s. 6-7)

I høringsvaret fra Amazon var den klare holdning, at de omfattede skattesubjekter ikke bør være forpligtet til at undersøge kundespecifikke data eller anmode om oplysninger fra kunden med henblik på at leve op til kravene for effektivt at kunne efterleve de nye Nexus-regler. At kræve, at selskabet implementerer nye foranstaltninger udelukkende til søjle 1-formål, som har til formål at determinere, *hvor* deres kunder bruger cloud-tjenester, er ikke praktisk og vil ikke resultere i mere nøjagtige data til formål for kildehenførelse. I forlængelse heraf påpeges det, at IP-adresse og andre geolokationsdata ikke kan anvendes som en pålidelig indikator, fordi naturen af, hvordan cloud-tjenester fungerer, gør denne type information upålidelig og svær, hvis ikke umulig, at spore³³⁵.

Ernst & Young GmbH (fremover "EY") udnyttede også muligheden for at kommentere på udkastet til reglerne, og pointerede i deres høringssvar blandt andet, at reglerne for kildehenførelse af indtægter ikke kun kræver fastlæggelse af placeringen og mængden af det endelige forbrug af en omfattet koncerns produkter og tjenester, men også en betydelig omkostning som konsekvens for at skulle opdele en koncernens samlede omsætning til jurisdiktionerne på transaktionsbasis³³⁶. EY vurderer i forlængelse heraf, at dette dataniveau sjældent er under koncernens kontrol, og at det vil afhænge af tredjepartens, for hvilken omsætningen hidrører fra, vilje og evne til at videregive disse oplysninger³³⁷. I forlængelse heraf kan det diskuteres, hvorvidt det er proportionalt at kræve, at en omfattet koncern skal erklære sig på data oppebåret fra tredjemand.

Selv hvis en omfattet gruppe tager "rimelige skridt" for at få bedre adgang til disse oplysninger (f.eks. forhandle kontraktlige ændringer med tredjepartsdistributører for at få de nødvendige oplysninger), er den vellykkede implementering på globalt plan meget usikker og især meget høj tyngende³³⁸.

Samme argumentation var til stede i Siemens svar, hvori de med henvisning til deres egne forretningsområder og -aktiviteter pointerede, at det udvidede anvendelsesområde afledte en uproportional compliance byrde for de omfattede selskaber, der nu skulle kildehenføre samtlige transaktioner. I Siemens specifikt, vurderes dette at være særligt udfordrende, da koncernen på tværs af business units og produktsegmenter anvender forskellige ERP-systemer, samt at der ikke pt

³³⁵ (Amazon Inc., 2022, s. 3)

³³⁶ (Ernst & Young GmbH, 2022, s. 1-2)

³³⁷ (Ernst & Young GmbH, 2022, s. 1-2)

³³⁸ (Ernst & Young GmbH, 2022, s. 1-2)

vurderes at foreligge en metode, der har kapacitet til at favne samtlige transaktionstyper i en gruppe af den størrelse. Siemens pointerer desuden, at deres non-core business under de nye Nexus udkast nu vil være omfattet, til trods for at de under 2021 udspillet ikke faldt under forslagetets anvendelsesområde³³⁹.

3.5 DELKONKLUSION

Den foregående diskussion illustrerede flere facetter af offentlighedens ³⁴⁰ respons på modelreglernes første udkast.

Udkastet til de nye modelregler, som blev fremlagt af OECD i starten af 2022 fokuserer på at tildele flere beskatningsrettigheder til markedsjurisdiktioner, der opfattes at gå glip af dele, hvis ikke hele, skatteindtægter under det nuværende internationale skatteregime. Vi konstaterede, at en ændring af det nuværende internationale skattesystem bør begrundes ud fra princippet om skatteevne (*The ability to pay*) og afledt heraf et princip om økonomisk tilknytning med udgangspunkt i 1923-rapporten, der fortsat blev vurderet relevant. Af de fire faktorer, der dannede grundlag for vurderingen af *økonomisk tilknytning*, konkluderede vi, at indtægtens *oprindelse* dels måtte anses som det tungest vejende faktor, samt dels at værdiskabelse i relation hertil kunne antages at sætte lig med indtægtens *oprindelse*. Afledt heraf kunne det antages, at et specifikt og identificerbart trin i en multinational virksomheds produktion af værdi således måtte anses for at være af overordnet betydning, når den retfærdiggør tildelingen af beskatningsrettigheder mellem konkurrerende myndigheder. Vi konkluderede ligeledes, at en anskuelse af faktorerne under *økonomisk tilknytning* kan retfærdiggøre, at nogle beskatningsrettigheder tildeles markedsjurisdiktioner. Endvidere kan indtægtens *situation* og jurisdiktionernes *håndhævelse* kan forstærke den tilstedeværelse, der er i markedsjurisdiktioner til trods for ingen eller ringe fysisk tilstedeværelse.

Dog vurderes en indtægtsbaseret tærskel trods dets simplicitet i form af et adgangskriterium ikke at stemme overens med den oprindelige tilsigtede effekt, som var at målrette reglerne højt

³³⁹ (Siemens AG, 2022, s. 1-3)

³⁴⁰ Med "offentligheden" refereres der her til, at OECD netop inviterede offentligheden, herunder enhver organisation eller person med legitim interesse, til at kommentere på udspillet. Der er her anvendt høringssvar fra et udpluk af disse svar, der dog i sin helhed ikke er talrige.

digitaliserede virksomheder. I stedet fremstår tilknytningskriteriet noget vilkårlig og vanskelig at retfærdiggøre baseret på økonomisk tilknytning.

Diskussionen af denne afhandling konkluderer, at der i lyset af de internationale skatteprincipper ikke er nogen skatteteoretisk begrundelse indførelsen af regelrammen for overskudsfordeling ved at omfordele en begrænset del af restoverskuddet for virksomheder, hvis omsætning overstiger en given tærskelværdi.

Diskussionen, som inddrager relevante stakeholders kommentarer, argumenter og analyser argumenterer for, at et hybridt system i overskudsallokering ville øge kompleksiteten og være særligt byrdefuld at implementere og opretholde. Desuden viser flere kritikilder, at der er sket drastiske ændringer til den oprindelige målsætning under BEPS, Action 1-agendaen, og at dette bemærkes af offentligheden. Nærværende analyse søger ikke at konkludere, hvorvidt det nye udkast til modelreglerne for Nexus allokering er effektive, men søger i stedet at bidrage til debatten. Udledt her af må det konkluderes, at reglerne ikke længere lever op til den intendede målsætning, men at man i mangel af "bedre forslag" ikke kan afvise, at dette ikke i sidste ende alligevel er effektivt med hensyn til at styrke retfærdighed og rimelig fordeling af skatteindtægter på tværs af markedsjurisdiktioner baseret på *andre faktorer* end fysisk tilstedeværelse.

4 KONKLUSION

Der er i denne afhandling søgt at beskrive og afdække visse af de, af OECD beskrevne, højt digitaliserede forretningsmodeller, samt deres forhold til gældende ret, indenfor fast driftssted. I trit med den stadig stigende globalisering og digitalisering, ser de individuelle jurisdiktioner en markant stigning i aktivitet fra udenlandske og højt digitaliserede selskaber, som er kendetegnet ved høje aktivitetsniveauer, uden fysisk tilstedeværelse, stort fokus på immaterielle aktiver og brugerbaserede synergier. På baggrund af disse parametre, og den stadig store tilstrømning til smartere og mere digitale løsninger, er gældende ret indenfor fast driftssted og den generelle tilgang til beskatning af digitale ydelser, blevet sat på spidsen.

Der er i denne afhandling foretaget en retsdogmatisk analyse af *de lege lata*, for at afdække den mulige rets-systematiske usikkerhed, der eksisterer i heri. Dette er gjort med udgangspunkt i den af OECD fremsatte højt digitaliserede forretningsmodel *Multi-sided Platforms*. *Multi-sided Platforms* er udvalgt da det er den af de fremsatte højt digitaliserede forretningsmodeller, som i størst grad omfatter alle tre kendetegn på en højt digitaliseret forretning. For at kunne analysere på dette, er der i afhandlingen oparbejdet et tænkt eksempel, som tager udgangspunkt i en af de af OECD nævnte selskaber, som hører under kategorien *Multi-Sided Platforms*, Google Ads, samt selskabsbeskrivelsen i et nyligt bindende svar fra skattestyrelsen. Denne tilgang har til hensigt at sikre størst mulig detaljegråd i analysen, samtidigt med at vedbeholde en stor grad af realisme.

I den retsdogmatiske analyse af *de lege lata* og det fremsatte eksempel, bliver det tydeligt at der i gældende ret eksisterer en retslig usikkerhed omkring behandlingen af den måde som de højt digitaliserede selskaber strukturerer sig på. Den nuværende version af OECD's modeloverenskomsts art. 5, er stærkt betinget af, at det givne selskab enten har direkte ejerskab af datacentre som de opererer ud fra, eller har indgået en kontrol-baseret aftale, som f.eks. en leasingaftale, hvorimod det tydeligt ses fra praksis, at selskaberne hovedsageligt benytter sig af hostingaftaler, hvorved de undgår at opfylde betingelsen for at have et forretningssted, og dermed i forlængelse, et fast driftssted. Da modeloverenskomstens art. 5 yderligere ikke anser deres digitale platforme for at kunne udgøre noget fast driftssted i sig selv, begrænser det stærkt gældende rets mulighed for at imødekomme disse selskabskonstruktioner. Dermed ses det i den nærværende analyse af *de lege*

lata og retspraksis, at de hyppigst anvendte selskabskonstruktioner indenfor højt digitaliserende selskaber ikke formår at skabe et fast driftssted efter gældende ret.

For bl.a. at imødekomme ovenstående rets-systematiske usikkerhed og lign., har OECD igangsat deres BEPS-initiativ, hvor 137 af de 139 OECD-medlemslande d. 4. november 2021, underskrev et konkret 2-søjlesystem, som fremlagt af OECD. Der er i denne afhandling specifikt lagt fokus på den 1. søjle, og herunder Nexus-definitionen og de her tilhørende kildehenførelsesregler, også kaldt Titel 4. Titel 4 er strukturelt afdækket i denne afhandling, og analysen af eksemplet fra Kapitel 2, er videreført, for at se hvordan Titel 4 påvirker det fremsatte eksempel af en højt digitaliseret forretningsmodel. Yderligere er OECD's 1. søjle, og herunder specifikt Titel 4, analyseret ud fra et udvalgt Ottawa-princip, navnlig, retfærdighed og effektivitet.

Under analysen i kapitel 3 søgte vi at adressere udspillet overensstemmelse med et retfærdighedsprincip, men det pointeres ligeledes at forslaget næppe af egen tilvirkning formulerer principperne for at retfærdiggøre sådanne nye beskatningsrettigheder klart og tydeligt. Dog fandt analysen, at forslaget alligevel ved at bibeholde sit fokus på de egentlige aktiviteter, der afleder indtægterne, kan leve op til et en vurderingsmålestok, der beror sig på de fire faktorer under *økonomisk tilknytning*. Det konkluderes dog, at desuagtet modelreglernes reelle retfærdighedsefterlevelse og effektivitet må man erkende, at der er sket et markant skift i fokuset, der oprindeligt lagde sig tungt på digitale virksomheder og produkter, men som nu er mere relateret til, at de mest profitable koncerner skal fordele skattebyrden på jurisdiktioner, hvor de har *økonomisk tilstedeværelse*. Dog opfattes reglerne under det seneste udspil af 2022 at fremlægge et system, der synes særligt byrdefuldt at implementere og opretholde for en meget snæver andel af verdens virksomheder.

5 LITTERATURLISTE OG BILAG

5.1 LITTERATURLISTE

Bøger

- Aage Michelsen, A. S. (2017). *International Skatteret*. København: Karnov Group.
- Ackroyd, & Thompson. (2015). Unruly Subjects: Misbehaviour in the Workplace. *The SAGE Handbook of the Sociology of Work and Employment*, 185-203.
- Blume, P. (2020). *Retssystemet og juridisk metode (4. udgave)*. Copenhagen: Jurist- og økonomforbundets forlag.
- Bradford, D. (1984). *US Treasury Tax Policy Staff Blueprints for Basic Tax Reform*.
- Bruins, Einaudi, Seligman, & Stamp. (1923). *Report on Double Taxation*. Geneva: League of Nations.
- Bullen, A. (2011). Arm's Length Transaction Structures: Recognizing and restructuring controlled transactions in transfer pricing. Amsterdam: IBFD.
- Bundgaard, J. (2017). *Hybrid Financial Instruments in International Tax Law*. Alphen aan den Rijn: Kluwer law.
- Evald, J. (2020). *Juridisk teori, metode og videnskab (2. udgave)*.
- Hamer, C. R., & Schaumburg-Müller, S. (2020). *Juraens Verden (1. udgave)*.
- Hutchinson, T. (2018). Doctrinal research: Researching the jury. I D. Watkins, & M. Burton, *Research methods in law* (s. 8-39). New York: Routledge
- Kjærsgaard, L. F. (2021). Allocation of the Right to Tax Income from Digital Products and Services - A legal analysis of international treaty law. Copenhagen: Copenhagen Business School.

- Koerver, P. S., Tell, M., & Dyppel, K. W. (2020). *International skatteret - i et dansk perspektiv*. København: Hans Reitzels Forlag.
- Laursen, A. N. (2011). *Fast Driftssted*. København: Jurist- og Økonomforbundets Forlag.
- Maisto, G. (2011). *The Meaning of "enterprise", "business" and "business Profits" Under Tax Treaties and EU Tax Law*.
- Malene Kerzel, N. W.-S. (2015). *Skatteretten 3*. Karnov Group: København.
- Michelsen, A., Bolander, J., Madsen, L., Laursen, A. N., & Langhave, I. (2019). *Lærebog om Indkomstskat*. Institut for Ledelse, Politik og Filosofi, CBS Law.
- Mill, J. S. (1909). *Principles of Political Economy - with Some of Their Applications to Social Philosophy*. London: Green & Co.
- Munk-Hansen, C. (2018). *Retsvidenskabsteori*. København: DJØF Forlag.
- Ross, A. (2013). *Om ret og retfærdighed*. København: Hans Reitzels Forlag.
- Smith, A. (2015). *The Wealth of Nations: A Translation into Modern English*. New York: Industrial Systems Research.
- Torvik, O. (2019). *Transfer Pricing and Intangibles – US and OECD arm's length distribution of operating profits from IP value chains*. Amsterdam: IBFD.
- Tvarnø, C. D., & Nielsen, R. (2017). *Retskilder og Retsteorier*. Jurist- og Økonomforbundets Forlag.
- Wilton, N. (2016). *An Introduction to Human Resource Management*. London: SAGE edge.
- Wittendorff, J. (2010). *Transfer Pricing and the Arm's Length principle in International Tax Law*. Alphen aan den Rijn: Kluwer Law.
- Ølykke, G. S., & Nielsen, R. (2017). *EU's Udbudsregler - i dansk kontekst (2. udgave)*. Copenhagen: Jurist- og Økonomforbundets forlag.

Artikler:

- Elliffe, C. M. (2021). *Justifying Source Taxation in the Digital Age*. University of Auckland - Faculty of Law.
- Furman, J. (2008). *The Concept of Neutrality in Tax Policy*. The Brookings Institution, Senior Fellow and Director of The Hamilton Project. Washington: Jason Furman: Senior Fellow and Director of The Hamilton Project.
- González-Barreda, P. A. (2018). A Historical Analysis of the BEPS Action Plan: Old Acquaintances, New Friends and the Need for a New Approach. *Intertax*, 278-295.
- Hey, J. (2019). "Taxation Where Value is Created" and the OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Initiative. *International/OECD*.
- Kjærsgaard, L. F. (2020). Blockchain Technology and the Allocation of Taxing Rights to Payments Related to Initial Coin Offerings. *Allocation of the Right to Tax Income from Digital Products and Services A Legal Analysis of International Tax Treaty Law*.
- Kjærsgaard, L. F. (2021). The Ability to Pay and Economic Allegiance: Justifying Additional Allocation of Taxing Rights to Market States. *Allocation of the Right to Tax Income from Digital Products and Services A Legal Analysis of International Tax Treaty Law*.
- Laursen, A. N. (2019). Fast driftsstedsbegrebet i intern dansk ret og betydningen af 2017-opdateringen af OECD's modeloverenskomst. *SR-SKAT Online*, 1-10.
- Laursen, A. N. (2021). *Nye regler om fast driftssted i dansk ret*. København: Karnov Group.
- Lind, Y. (2021). Introduction: A Contemporary Guide to Tax Justice and Fairness. *Nordic Tax Journal*, 1-5.
- Lindahl, E. (1958). Just Taxation - A Positive Solution. *Classics in the Theory of Public Finance*.
- Lindsay, I. K. (2019). Benefits Theories of Tax Fairness. *Studies in Tax Law History, volume 9, Peter Harris & Dominic de Cogan, eds., (Hart Publishing, 2019).*, Available at SSRN: <https://ssrn.com/abstract=3548057>.

- Seligman, E. R. (December 1908). Progressive Taxation in Theory and Practice. *American Economic Association Quarterly*, s. 158-180.
- Wicksell, K. (1958). A New Principle of Just Taxation. *Classics in the Theory of Public Finance*.

Online artikler og publikationer:

- Amazon Inc. (2022). *Comments on Pillar One -Amount A: Draft Model Rules for Nexus and Revenue Sourcing*.
- (2017). Model Tax Convention on Income and on Capital: condensed version.
- *Berlingske: I dag åbner Google dansk datacenter efter to års byggeri*. (10. April 2022). Hentet fra Berlingske: <https://www.berlingske.dk/virksomheder/i-dag-aabner-google-dansk-datacenter-efter-to-aars-byggeri#:~:text=Det%20nye%20datacenter%20ligger%20p%C3%A5,datacenter%20i%20Kass%C3%B8%20ved%20Aabenraa>.
- Ernst & Young GmbH. (2022). *Organization for Economic Co-operation and Development Centre for Tax Policy and Administration Tax Treaties, Transfer Pricing and Financial Transactions Division*. EY.
- G20 Inclusive Framework. (2021). Statement on a Two-Pillar Solution to Address the Tax Challenges Arising from the Digitalisation of the Economy. OECD.
- OECD (Nexus and source rules). (2022). *PUBLIC CONSULTATION DOCUMENT Pillar One – Amount A: Draft Model Rules for Nexus and Revenue Sourcing 4 February 2022 – 18 February 2022*. OECD Publishing.
- OECD. (2014). *Addressing the Tax Challenges of the Digital Economy*. OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project.
- OECD. (2015). *Addressing the Tax Challenges of the Digital Economy, Action 1 - 2015 Final Report*. G20 Base Erosion and Profit Shifting Project. Paris: OECD Publishing.
- OECD. (2018). *OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting - Tax Challenges Arising from Digitalisation -interimi report*. paris: OECD.

- OECD. (2019). OECD (2019), Model Tax Convention on Income and on Capital 2017 (Full Version). Paris: OECD Publishing.
- OECD. (1. Maj 2022). *OECD.org/Tax challenges arising from digitalisation: Public comments received on the draft rules for Nexus and revenue sourcing under Pillar One Amount A*. Hentet fra <https://www.oecd.org/tax/beps/public-comments-received-on-the-draft-rules-for-Nexus-and-revenue-sourcing-under-pillar-one-amount-a.htm>
- OECD. (2022). *Pillar One – Amount A: Draft Model Rules for Nexus and Revenue Sourcing 4 February 2022 – 18 February 2022*. OECD Publishing.
- OECD. (2022). *PUBLIC CONSULTATION DOCUMENT Pillar One – Amount A Draft Model Rules for Tax Base Determinations - 18 February 2022 – 4 March 2022*.
- OECD. (2022). *PUBLIC CONSULTATION DOCUMENT Pillar One – Amount A: Draft Model Rules for Domestic Legislation on Scope 4 April - 20 April 2022*. OECD Publishing.
- OECD, Highlights brochure. (2021). *Two-Pillar Solution to Address the Tax Challenges Arising from the Digitalisation of the Economy OCTOBER 2021*. Paris: OECD Publishing.
- OECD/G20. (2014). *Addressing the Tax Challenges of the Digital Economy*. Paris: OECD Publishing.
- *OECD: BEPS statement on the new two-pillar solution*. (29. marts 2022). Hentet fra OECD: <https://www.oecd.org/tax/beps/statement-on-a-two-pillar-solution-to-address-the-tax-challenges-arising-from-the-digitalisation-of-the-economy-october-2021.pdf>
- *OECD: Pillar 1 and 2*. (29. marts 2022). Hentet fra OECD.
- PricewaterhouseCoopers International Limited. (12. October 2020). *PwC's comments in relation to the Reports on the Pillar One and Pillar Two Blueprints in light of the consultation document of 12 October 2020*. London, England: OECD
- Siemens AG. (2022). *Siemens' response to Public Consultation Document Pillar I – Amount A: Draft Model Rules for Nexus and Revenue Sourcing*. Siemens.

- Tax Justice Network. (18. Februar 2022). Submission to public consultation: Pillar One – Amount A.: England.
- The Committee on Fiscal Affairs. (1998). Electronic Commerce: Taxation Framework Conditions. OECD.

Hjemmesider:

- *BEPS: OECD*. (23. marts 2022). Hentet fra OECD: <https://www.oecd.org/tax/beps/>
- *Erhvervsstyrelsen - Boligejer: Boligejerdata*. (10. April 2022). Hentet fra Boligejer: <https://boligejer.dk/ejendomsdata?knr=0607&enr=195404>
- *Forecasts & indicators: ETH Zürich*. (25. March 2022). Hentet fra ETH Zürich: <https://kof.ethz.ch/en/forecasts-and-indicators/indicators/kof-globalisation-index.html>
- *Google Ads: How it works*. (10. April 2022). Hentet fra Google Ads: <https://ads.google.com/home/how-it-works/>
- *Google Ads: Oversigt*. (10. April 2022). Hentet fra Google Ads: <https://ads.google.com/home/>
- *Google: Products*. (10. April 2022). Hentet fra Google: <https://about.google/products/>
- Gram-Skjoldager, K. (u.d.). *www.Danmarkshistorien.dk*. Hentet 7. Maj 2022 fra <https://danmarkshistorien.dk/vis/materiale/folkeforbundet/>
- *IRS: ECI (Effectively Connected Income)*. (29. marts 2022). Hentet fra IRS: <https://www.irs.gov/individuals/international-taxpayers/effectively-connected-income-eci>
- *MarketsandMarkets: Big Data*. (29. marts 2022). Hentet fra MarketsandMarkets: <https://www.marketsandmarkets.com/Market-Reports/big-data-market-1068.html#:~:text=%5B426%20Pages%20Report%5D%20The%20Big,sharp%20increase%20in%20data%20volume.>
- *OECD.com*. (24. March 2022). Hentet fra Who We Are: <https://www.oecd.org/about/>

- *OECD: BEPS actions.* (29. marts 2022). Hentet fra OECD: <https://www.oecd.org/tax/beps/beps-actions/>
- OECD/G20 Inclusive Framework. *FREQUENTLY ASKED QUESTIONS.* (29 marts 2022) Hentet fra OECD: <https://www.oecd.org/tax/beps/faq/>
- *Slideshare: 70 Sir John Rogerson Quay - list of companies.* (10. April 2022). Hentet fra Slideshare: <https://www.slideshare.net/conormccabe/70-sir-john-rogersons-quay-companies>
- *Statista: Annual revenue of Amazon Web Services (AWS) from 2013 to 2021.* (29. marts 2022). Hentet fra Statista: <https://www.statista.com/statistics/233725/development-of-amazon-web-services-revenue/>
- *Statista: Statistics.* (25. marts 2022). Hentet fra Statista: <https://www.statista.com/statistics/784089/worldwide-it-services-business-service-revenue-by-region/>
- *Statista: Worldwide desktop market share of leading search engines.* (10. April 2022). Hentet fra Statista: <https://www.statista.com/statistics/216573/worldwide-market-share-of-search-engines/#:~:text=Google%20is%20the%20most%20frequently,users%20were%20nearly%2040%20percent.>
- Tax Justice Network. (4. Maj 2022). *taxjustice.net/take-back-control.* Hentet fra <https://taxjustice.net/take-back-control/#>
- *UVM: Om OECD.* (29. April 2022). Hentet fra UVM: <https://www.uvm.dk/internationalt-arbejde/internationale-undersogelser/om-oecd>
- *What is BEPS?: OECD.* (25. marts 2022). Hentet fra OECD: <https://www.oecd.org/tax/beps/about/#mission-impact>
- *www.OECD.org / Model Tax Convention on Income and on Capital: Condensed Version 2017.* (24. Marts 2022). Hentet fra <https://www.oecd.org/ctp/treaties/model-tax-convention-on-income-and-on-capital-condensed-version-20745419.htm>

- *www.OECD.org: About: Members and partners.* (24. March 2022). Hentet fra <https://www.oecd.org/about/members-and-partners/>

Love, domme, afgørelser, cirkulærer m.fl.:

- Selskabsskatteloven
- Juridisk Vejledning C.D.1.2.2.
- Juridisk Vejledning C.D.1.1.3.
- Juridisk Vejledning C.F.8.1.1.
- Juridisk Vejledning C.F.8.2.1
- Juridisk Vejledning C.F.8.2.2.23
- Juridisk Vejledning C.F.8.2.2.23.1
- Juridisk Vejledning C.F.8.2.2.25
- Lov nr. 119 af 11. december 1996, Forslag til Lov om ændring af forskellige skattelove
- Lovforslag nr. L 28 af 7. oktober 2020
- Lov om ophævelse af lov om indgåelse af overenskomster med fremmede stater til undgåelse af dobbeltbeskatning mv. (u.d.). Hentet fra <https://www.retsinformation.dk/eli/lta/1994/945>
- Tfs 2004, 542 H
- Tfs 1996, 532 H
- Tfs 1993, 7 H
- Tfs 1987, 50 LSR
- Sag 14/83, von Colson
- SKM2021.252.LSR
- SKM.2009.72.LSR

Litteraturliste og bilag

- SKM2019.334.VLR
- SKM2019.185.ØLR
- SKM2020.298.SKTST
- SKM2022.119.SR
- SKM2021.147.SR
- SKM2020.390.SR
- SKM2020.279.SR
- SKM2019.252.SR
- SKM2017.712.SR
- SKM2016.493.SR
- SKM2016.248.SR
- SKM2016.188.SR
- SKM2015.369.SR
- SKM2014.28.SR
- SKM2013.361.SR
- SKM2011.766.SR

5.2 BILAG 1 – SKITSERING AF SYSTEMATIKKEN BAG TITEL 4

Figur 1: Draft Model Rules for Nexus and Revenue Sourcing

En oversigt



(Bilag 1 - oversigt over søjle 1. Kilde: Egen tilvirkning m. information fra OECD's draft af søjle 1.)

5.3 BILAG 2 – TITLE 4: NEXUS AND SOURCE RULES

Title 4: Nexus and Source rules

Article [X]: Nexus test

1. The nexus test is satisfied for a Period if the Revenues¹ of a Covered Group arising in [a Jurisdiction] pursuant to [reference to the Article on Source rules] for the Period are equal to or greater than [EUR 1 million / EUR 250 thousand].² Where the Period is shorter or longer than twelve months, the [EUR 1 million / EUR 250 thousand] amount is adjusted proportionally to correspond with the length of the Period.
2. Paragraph [1] applies solely to determine whether a Group Entity of a Covered Group is liable to tax charged in accordance with this Act in [a Jurisdiction], and has no other implications for any Group Entity of the Covered Group.

Article [X]: Source rules

1. This Article determines when Revenues of a Covered Group arise in [a Jurisdiction] for the purposes of this Act. For the purposes of applying the rules contained in this Article, supplementary provisions as set out in Schedule A apply.
2. Revenues must be sourced on a transaction-by-transaction basis, or as otherwise provided by Schedule A.³
3. Revenues must be sourced according to the category of Revenues earned from the transaction. A transaction comprising different elements that fall under more than one category is sourced according to its predominant character. Revenues from Supplementary Transactions may be sourced according to the Revenues from the Main Transaction.
4. In applying the sourcing rules, a Covered Group must source all Revenues. Revenues must be sourced using a Reliable Method⁴ based on the Covered Group's specific facts and circumstances.
5. Revenues derived from a transaction for the sale of Finished Goods sold to a Final Customer arise in [a Jurisdiction] when the place of the delivery of the Finished Goods to that Final Customer is in [a Jurisdiction].
6. Revenues derived from a transaction for the sale of Digital Goods arise in accordance with the rules in paragraph 8(g) (if the Final Customer is a Consumer) or in accordance with the rules in paragraph 8(h) (if the Final Customer is a Business), unless the sale is of a Digital Good that is a Component.
7. Revenues derived from a transaction for the sale of Components arise in [a Jurisdiction] when the place of delivery to the Final Customer of the Finished Good into which the Component is incorporated is in [a Jurisdiction].
8. Revenues derived from a transaction for the provision of services shall be sourced as follows:
 - a. Location-specific services:
 - i. Revenues derived from a transaction for the provision of Services Connected to Tangible Property and Services Performed at the Location of the Customer arise in [a Jurisdiction] when the place of performance of the service is in [a Jurisdiction].
 - b. Advertising Services:
 - i. Revenues derived from a transaction for the provision of online Advertising Services arise in [a Jurisdiction] when the Location of the Viewer of the advertisement is in [a Jurisdiction];
 - ii. Revenues derived from a transaction for the provision of Advertising Services other than those covered in subparagraph (i) arise in [a

Bilag 2 - fortsat

<p>Jurisdiction] when the place of display or reception of the advertisement is in [a Jurisdiction].</p> <p>c. Online Intermediation Services:</p> <p>i. Revenues derived from a transaction for the provision of Online Intermediation Services that facilitate the sale or purchase of tangible goods, Digital Goods or Digital Services arise in two places:</p> <p>a) Half of those Revenues arise in [a Jurisdiction] when the Location of the Purchaser of the tangible goods, Digital Goods or Digital Services is in [a Jurisdiction]; and</p> <p>b) Half of those Revenues arise in [a Jurisdiction] when the Location of the Seller of the tangible goods, Digital Goods or Digital Services is in [a Jurisdiction].</p> <p>ii. Revenues derived from a transaction for the provision of Online Intermediation Services that facilitate the sale or purchase of Offline Services arise in two places:</p> <p>a) Half of those Revenues arise in [a Jurisdiction] when the Location of the Purchaser of the Offline Service is in [a Jurisdiction]; and</p> <p>b) Half of those Revenues arise in [a Jurisdiction] when the place where the service is performed in [a Jurisdiction].</p> <p>d. Transport services:</p> <p>i. Revenues derived from a transaction for the provision of Passenger Transport Services arise in [a Jurisdiction] when the Place of Destination of the Passenger Transport Service is in [a Jurisdiction].</p> <p>ii. Revenues derived from a transaction for the provision of Cargo Transport Services arise in [a Jurisdiction] when the Place of Origin or the Place of Destination of the Cargo Transport Service is in [a Jurisdiction].</p> <p>e. Customer Reward Programs:</p> <p>i. Customer Reward Programs Revenues arise in [a Jurisdiction] in proportion to the percentage share of Active Members of the Customer Reward Program whose Location is in [a Jurisdiction].</p> <p>f. Provision of Financing:</p> <p>i. Revenues derived from a transaction for the provision of Financing arise in accordance with the rules in subparagraph (g) (if the borrower is a Consumer) or in accordance with the rules in subparagraph (h) (if the borrower is a Business Customer).</p> <p>g. Business to Consumer services:</p> <p>i. Revenues derived from a transaction for the provision of Business to Consumer services to which subparagraphs (a) to (e) do not apply arise in [a Jurisdiction] when the Location of the Consumer is in [a Jurisdiction].</p> <p>h. Business to Business services:</p> <p>i. Revenues derived from a transaction for the provision of Business to Business services to which subparagraphs (a) to (e) do not apply arise in [a Jurisdiction] when the place of use of the services is in [a Jurisdiction].</p>
--

Bilag 2 - fortsat

9. Revenues derived from a transaction for the licensing, sale or other alienation of:
 - a. Intangible Property arise in [a Jurisdiction] when:
 - i. the place of use of the service supported by the Intangible Property is in [a Jurisdiction]; or
 - ii. the place of use of the Intangible Property by Final Customers in all other cases is in [a Jurisdiction].
 - b. User data arise in [a Jurisdiction] when the Location of the User associated with the data is in [a Jurisdiction].
10. Revenues derived from Real Property located in [a Jurisdiction] arise in [a Jurisdiction].
11. Revenues derived from Government Grants arise in [a Jurisdiction] when the Government Grant was made or funded by Government of [a Jurisdiction].
12. Non-customer Revenues arise in [a Jurisdiction] in proportion to the other Revenues arising under paragraphs 5 – 11 of this Article.

(Kilde: (OECD, Pillar One – Amount A: Draft Model Rules for Nexus and Revenue Sourcing 4 February 2022 – 18 February 2022, 2022))