

Udskriftsdato: 19. december 2025

AFG nr 9332 af 22/02/2022 (Gældende)

Fast driftssted via datacenter

Ministerium: Skatteministeriet

Journalnummer: 21-1029828

Fast driftssted via datacenter

H0-koncernen planlagde at etablere et datacenter i Danmark gennem et dansk selskab. Det danske selskab ville komme til at eje og drive serverne og udstyret, som blev benyttet af det danske selskab til at hoste H0s softwareløsninger. Det danske selskab ville selv supportere alle funktioner, herunder montering, inspicering, udbedring af fejl på hardware, fejlfinding, afvikling, flytning og genanvendelse af servere på datacentrene.

Spørger, H1, leverede distributionsrettigheder i forbindelse med H0-produkter og -tjenester i Y-regionen. Det danske selskab ville indgå en aftale med Spørger om udførelse af alle datacentertjenesterne og dermed levering af komplette løsninger til webstedshosting, behandling og relaterede tjenester.

Det ønskedes bekræftet, at Spørger ved køb af services fra et dansk datacenter ikke fik skattemæssigt fast driftssted i Danmark. Skatterådet kunne bekræfte dette.

Der blev lagt vægt på, at faktum i nærværende anmodning om bindende svar i det væsentlige var sammenligneligt med faktum i tilsvarende sager om danske datacentre i SKM2016. 188. SR og SKM2020. 390. SR, hvor der heller ikke blev statueret fast driftssted for den udenlandske køber af datacenter-ydelser fra et dansk selskab.

Skatterådsmøde 22. februar 2022 - SKM2022. 119. SR

Offentliggjort i forkortet og redigeret form.

Spørgsmål

1. Kan Skatterådet bekræfte, at Spørger, som er en udenlandsk køber af services fra et datacenter i Danmark, ikke får fast driftssted i Danmark i henhold til selskabsskattelovens § 2, stk. 1, litra a grundet dennes brug af det danske datacenter?

Svar

1. Ja

Beskrivelse af de faktiske forhold

Baggrund for anmodning

Spørger, H1 er et selskab, der er etableret i DBO-land 1 og datterselskab til H0. H1's aktiviteter består i at levere distributionsrettigheder i forbindelse med H0-koncernens produkter og tjenester (herunder software- og hardwareprodukter) i Y-regionen.

H0-koncernen leverer flere produkter og tjenester, både eksisterende og nye, via enhedsuafhængig, on-demand-levering understøttet af datacentre.

Det danske datterselskab H2 fungerer som distributør med begrænsede forretningsrisici (limited business risks - "LRD") og leverer tekniske konsulentytelser.

H3

H0-koncernen planlægger at etablere et datacenter i Danmark gennem et dansk selskab H3.

H3 kommer til at eje og drive serverne og udstyret, som vil blive benyttet af H3 til at hoste H0-koncernens softwareløsninger.

Nærværende anmodning om bindende svar vedrører spørgsmålet om, hvorvidt Spørger (H1) på baggrund af det påtænkte setup, hvor H1 køber tjenester fra H3, vil blive anset for at udøve erhverv gennem et dansk skattemæssigt fast driftssted.

Det danske datacenter vil blive ejet af et nyetableret dansk selskab, H3, der vil blive stiftet som et dansk selskab med begrænset hæftelse.

DC-tjenester

H3 vil indgå en aftale med H1 om udførelse af alle datacentertjenesterne og dermed levering af komplette løsninger til webstedshosting, behandling og relaterede tjenester. Forsknings- og udviklingsaktiviteten samt ejerskabet af de immaterielle aktiver forbliver imidlertid hos H1.

Kunder, der anvender H0-koncernens tjenester, kommer hverken til at administrere eller kunne styre tjenesternes infrastruktur, der ejes af H3.

H3 vil også sørge for, at H1 har den lagerkapacitet og de IT-tjenester samt tilhørende tjenester, der kræves for at sikre en velfungerende infrastruktur. H3 vil ikke have kendskab til, hvilken server dataene lagres på.

H3 kan også levere yderligere "relaterede tjenester", såsom overvågning og rengøring, som en del af deres datacentertjenester.

DC-faciliteter

H3 skal indkøbe de faciliteter og det udstyr, der kræves for at kunne udføre tjenesterne, og vil være ansvarlig for alle aktiviteter vedrørende drift og vedligeholdelse af faciliteterne, herunder, men ikke begrænset til, alt udstyr og samtlige systemer, adgang til og fra området, fysiske og elektroniske sikkerhedssystemer, telekommunikation, fiberoptiske systemer, samt hjælpeprogrammer. H3 vil være ansvarlig for installation og konfiguration af alt dette udstyr.

H1 er koncernselskabet, der har ansvaret for, at datacentret overordnet fungerer, også for at undgå eventuelle afbrydelser af tjenesten. Desuden vil centraliserede teams placeret i H1 være ansvarlige for strategiske beslutninger vedrørende datacentret.

Konkret vil H1 sikre, at der ikke sker nogen afbrydelser i H0-koncernens tjenester.

Datacenteraktiver

H3 vil komme til at eje følgende aktiver:

- 1) Fysisk infrastruktur som fx bygningen, hvor datacenteret skal bygges, som enten ejes eller leases
- 2) Serverne
- 3) Computere og netværksudstyr (fx routers, afbrydere, etc.)
- 4) Andre aktiver, der er nødvendige for den daglige drift, sikkerhed, strøm og temperaturkontrol.

Medarbejdere i H3

Som nævnt vil H3 blive etableret med det formål at levere datacentertjenester til H1 - altså først og fremmest serverkapacitet. H3 vil selv supportere alle funktioner, herunder montering, inspicering, udbedring af fejl på hardware, fejlfinding, afvikling, flytning og genanvendelse af servere på datacentret.

Det forventes, at H3 vil ansætte omkring X medarbejdere, der hverken vil have nogen kundevendt rolle eller involvering i selve de tjenester, der udføres fra det danske datacenter. Deres ansvarsområde vil således alene være at sikre den daglige drift af datacentret samt sørge for sikkerheden på det danske datacenter.

I det væsentlige administreres datacenterdriften på landsplan med programsupport til centrale driftsstøttefunktioner (IT-drift, engineering-aktiviteter og logistik), der understøttes centralt og udføres i feltet (af det danske team).

Det danske datacenter vil således ikke have licens til immaterielle rettigheder og software på serverne, der alt sammen vil blive ejet og styret af H4 (H4 er en enhed, der er etableret i DBO-land 1 og skattemæssigt hjemmehørende i DBO-land 1). Overvågning af software og opdatering af denne vil ikke ske lokalt, hvorfor den primære opgave for de ansatte i H3 vil blive at udbedre hardwarefejl og sørge for sikkerheden på det danske datacenter. Risiko forbundet med softwaretjenester bæres således alene af H1.

Det bør endvidere bemærkes, at det ikke forventes, at softwaren eller de løsninger, som tilbydes kunderne via denne software på de danske servere, er i stand til automatisk, dvs. uden menneskelig involvering, at udvikle sig over tid, fx som følge af artificial intelligence. Der sker således ikke produktudvikling af H1 på de danske tjenester.

Ledelsesstruktur i Danmark

De lokaltansatte vil blive instrueret på daglig basis af ledelsen i H3 inden for organisationsstrukturen i H3. Det skal hertil nævnes, at H3 vil være ansvarlig for levering, reparation og erstatning af udstyr i det danske datacenter, i visse tilfælde i samarbejde med tredjepartsleverandører.

H0-koncernen vil overvåge de tjenester, der leveres fra serverne i datacentret og yde support for at:

- styre effektiviteten af de implementerede X-tjenester og software
- fjerninstallere systemopgraderinger og sikkerhedsrettelser
- overvåge ventetid, styringen af serverbelastning og eventuelle hardwarefejl og systemnedbrud eller fejl, og
- foretage fjernreparation af software og IT-produkter, der er lagret på det lokale datacenters servere.

Hvis der opstår et problem i en region med hensyn til datacentret, vil fjernovervågningsteamet reagere på det, gennemgå problemerne og derefter underrette enten medarbejdere i det lokale datacenter eller teknikere hos tredjepartsleverandører om at implementere de løsninger, der er identificeret af fjernovervågningsteamet.

H1 og andre udenlandske koncernselskaber vil ikke have adgang til H3 uden forudgående godkendelse (ligesom det gør sig gældende for andre tredjeparter) fra den ansvarlige medarbejder hos det lokale datacenter. Indkøb af reservedele m.v. bliver styret centralt fra H0-koncernen, men selve den fysiske vedligeholdelse udføres udelukkende af de lokaltansatte medarbejdere i H3.

H3 vil ikke deltage i nogen marketings-, salgs- eller salgsfremmende aktiviteter vedrørende lagertjenester (fx X-services) over for eksisterende eller eventuelle nye kunder - hverken i Danmark eller i udlandet, idet disse udføres af H2.

Som nævnt ovenfor vil H4 eje al IP, der bliver lagret på de lokale servere hos H3. Al softwareadministration, fejlfinding og opgraderinger vil blive håndteret eksternt og centralt fra H0-koncernen og vil således foregå uden for Danmark.

Dog vil H3 have beslutningskompetence til selv at udføre rutinemæssig vedligeholdelse af hardware, mens vedligeholdelse af software lagret på det danske datacenter vil blive udført centralt hos H0-koncernen.

Spørgers opfattelse og begrundelse

Det er Spørgers (H1) opfattelse, at spørgsmålet skal besvares med "ja".

Overordnet gælder det som udgangspunkt, at selskaber og foreninger mv., som nævnt i selskabsskattelovens § 1, stk. 1, der har hjemsted i udlandet, er skattepligtige til Danmark, hvis de udøver et erhverv med fast driftssted i Danmark, jf. selskabsskattelovens § 2, stk. 1, litra a.

Begrebet "fast driftssted" fortolkes i overensstemmelse med artikel 5 i OECD's Modeloverenskomst ("modeloverenskomsten"), jf. blandt andet TfS 1996, 532 H, og Juridisk Vejledning C. D. 1.2.2.

Det bemærkes indledningsvist, at Folketinget den 3. december 2020 har vedtaget Lov om ændring af selskabsskatteloven og forskellige andre love. Med loven ændres 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

Det fremgår af lovforslaget til loven, at begrebet "fast driftssted" i i praksis afgrænses i overensstemmelse med modeloverenskomsten, som denne var affattet forud for opdateringen i 2017. Det følger af lovforslaget og generel praksis, at "[...] ændringer til kommentarerne til 2017-udgaven af modeloverenskomsten, der er udtryk for uddybning og præcisering af fortolkningen af de dele af bestemmelsen, der videreføres indholdsmæssigt uændret, også kan inddrages ved fastlæggelsen af begrebet fast driftssted i gældende ret", jf. lovforslagets s. 6.

Dog bemærkes det i lovforslaget, at "[...] selv om der foreligger fast driftssted her i landet efter selskabsskattelovens § 2 eller kildeskattelovens § 2, indeholder dobbeltbeskatningsoverenskomster undertiden særlige regler om fast driftssted, der fraviger modeloverenskomstens regler. Sådanne individuelle overenskomstbestemmelser vil kunne indebære begrænsninger i muligheden for at håndhæve den begrænsede skattepligt som følge af fast driftssted her i landet, der ellers følger af selskabsskattelovens § 2 og kildeskattelovens § 2", jf. lovforslagets s. 6.

Eftersom nærværende anmodning om bindende svar alene beskæftiger sig med bestemmelser i 2017 modeloverenskomsten og kommentarer hertil, der indholdsmæssigt er uændret ved 2017 modeloverenskomsten, da der alene henvises til kommentarer og punkter i modeloverenskomsten, hvor der ikke er foretaget ændringer ved 2017-udgaven af modeloverenskomsten, kan der uden videre henvises til 2017-udgaven af modeloverenskomsten i det følgende.

Følgende tre aktiviteter vil normalt etablere et fast driftssted i Danmark, hvis aktiviteten ikke anses for at være af "forberedende eller hjælpende" karakter til virksomhedens kerneforretning:

- A) der er et fast forretningssted eller
- B) der er en "agent", der regelmæssigt indgår bindende aftaler på vegne af det udenlandske selskab ("agent-PE"); eller
- C) der er en bygge-, anlægs, installationsaktivitet i Danmark

For det første, så er det H1's opfattelse, at et fast driftssted ikke vil kunne statueres efter henholdsvis B) og C) ovenfor i nærværende situation, hvilket kort uddybes nedenfor.

I forhold til et eventuelt agent-PE for H1, så repræsenterer H3 ikke H1 over for nogen tredjepart på nogen vis, internt såvel som eksternt, og der burde derfor ikke kunne eksistere et agent-PE. På tilsvarende vis repræsenterer H3 heller ikke andre selskaber i H0-koncernen.

I forhold til hvorvidt H1 kan anses for at have et fast driftssted i Danmark som følge af et bygge- og anlægsprojekt efter modeloverenskomstens artikel 5, stk. 3, da bør det først og fremmest fremhæves at datacentret bygges i H3s eget navn og til eget brug, hvorfor H1 ikke kan siges at have et bygge- og anlægsprojekt i Danmark, der udgør: "et forretningssted, hvorfra et foretagendes forretningsmæssige virksomhed udøves helt eller delvis", jfr. artikel 5, stk. 1, i modeloverenskomsten eller et "et bygge-, anlægs- eller installationsarbejde", jf. artikel 5, stk. 3.

Endvidere skal det nævnes at det faktum, at et udenlandsk koncernselskab etablerer et datterselskab aktiviteter i en anden stat - her Danmark - ikke i sig selv betyder, at der etableres et skattemæssigt fast driftssted for det udenlandske koncernselskab, i dette tilfælde H1 eller andre selskaber i H0-koncernen, jf. artikel 5, stk. 7, i modeloverenskomsten:

"Den omstændighed, at et selskab hjemmehørende i en kontraherende stat kontrollerer eller kontrolleres af et selskab, som er hjemmehørende i den anden kontraherende stat, eller som (enten gennem et fast driftssted eller på anden måde) udøver forretningsmæssig virksomhed i den anden stat, bevirker ikke i sig selv, at et af de to selskaber anses for et fast driftssted for det andet."

Det relevante i denne situation er derfor først og fremmest at vurdere, om et fast driftssted kan etableres i Danmark for H1 som følge af at datacenter-aktiviteterne medfører, at der er "et forretningssted, hvorfra et foretagendes forretningsmæssige virksomhed udøves helt eller delvis", dvs. den centrale bestemmelse for at vurdere, om der etableres et skattemæssigt fast driftssted er i henhold til. artikel 5, stk. 1, i modeloverenskomsten.

Ud fra ovenstående er det derfor relevant at afgøre, om H1 har et fast forretningssted til rådighed i Danmark på grund af det danske datacenter, og om H1 derefter udfører "forretningsmæssig virksomhed" gennem det faste forretningssted, dvs. det danske datacenter.

Det følger af modeloverenskomstens artikel 5, stk. 1, at et fast driftssted er "et fast forretningssted, gennem hvilket et foretagendes virksomhed helt eller delvis udøves". Definitionen indeholder følgende betingelser:

- eksistensen af et "forretningssted", det vil sige fysiske indretninger såsom lokaler eller i visse tilfælde maskiner/udstyr,
- forretningsstedet skal være "fast", det vil sige, at det skal være etableret på givet sted med en vis grad af varighed (permanens), og
- det udenlandske foretagende skal helt eller delvist "udøve sin virksomhed" gennem det faste forretningssted. Det vil sædvanligvis sige, at personer (personale), som er afhængig af foretagendet, udfører foretagendets virksomhed i den stat, hvor det faste sted er beliggende.

Kun hvis alle tre betingelser er opfyldt, medfører det, at et udenlandsk selskabs aktiviteter i Danmark kan statuere et fast driftssted, jf. kommentar nr. 6 til artikel 5 i 2017 modeloverenskomsten.

Hvorvidt den fysiske placering af datacentret udgør et fast forretningssted

Som nævnt ovenfor, så vil H1 eller andre H0-koncernselskaber som udgangspunkt ikke have fysisk adgang til det danske datacenter. De ikke-danske koncernmedarbejdere vil som udgangspunkt dog kunne få adgang til datacentret i Danmark, men det kræves, at disse ansatte screenes og kan ikke blot få udstedt adgang til det danske datacenter i lighed med de lokalansatte medarbejdere. Det bør endvidere bemærkes,

at yderligere sikkerhedsgodkendelser kræves før adgang kan tildeles til ikke-lokale koncernmedarbejdere. Den adgang som kan opnås svarer til den adgang, som andre eksterne købere af services ville kunne have brug for med henblik på at få adgang til lokationer, hvor fx deres varer opbevares, og dette er som nævnt kun efter forudgående aftale og tilladelse.

I den henseende er det relevant at nævne Skatterådets bindende svar af 25. august 2020, offentliggjort i SKM2020. 390. SR, hvor Skatterådet fandt, at da det udenlandske selskab hverken ejede, leasede eller betjente den fysiske hardware i det pågældende datacenter, at det udenlandske selskab ikke havde fysisk adgang til datacentret, samt at den faktiske håndtering af det udenlandske selskabs data blev fjernhåndteret uden for Danmark, da havde det udenlandske selskab som resultat heraf ikke et fast driftssted i Danmark.

I den forbindelse kan der ligeledes henvises Juridisk Vejledning C. F. 8.2.2.5.4, hvoraf det fremgår, at "for at der kan blive tale om et fast driftssted, skal virksomheden have disposition over egen server".

Baseret på ovenstående, er det således vores opfattelse, at eftersom at H1 ikke har fysisk adgang til det danske datacenter, samt at datacentret heller ikke på anden måde er tilgængelige for H1, da mener vi ikke, at bygningerne for det danske datacenter i sig selv kan udgøre et et fast forretningssted efter modeloverenskomstens artikel 5, stk. 1.

Hvorvidt køb af serverkapacitet til opbevaring/hosting udgør et fast forretningssted

Hvis software eller data, der ejes af et selskab, er placeret på en server, der ejes og drives af et andet selskab, eller det førstnævnte selskab leverer tjenesteydelser til sine kunder ved hjælp af disse serverer, da opstår spørgsmålet om, hvorvidt serverene og det selskab, der betjener serverne kan udgøre et fast forretningssted for det selskab, der køber serverkapacitet til opbevaring/hosting.

I den forbindelse kan der henvises til kommentarer nr. 124 til artikel 5 i 2017 modeloverenskomsten, hvoraf det fremgår, at selskabet, som har sine data og software hostet på en given server, som udgangspunkt ikke betragtes som at have serveren (og hermed et fast forretningssted) til rådighed, ligegyldigt om gebyrerne, der betales til udbyderen af hostingtjenesten under sådan en aftale, kan være baseret på den mængde serverplads, der bruges til at gemme softwaren og data, som kræves af det firma, der ejer softwaren og dataene.

Det er efter vores opfattelse netop tilfældet i nærværende sag, selvom H1 har været i stand til at bestemme, at softwaren hostes på det danske datacenter. I Skatterådets bindende svar af 19. november 2019, offentliggjort i SKM2019. 647. SR, fandt Skatterådet, at et dansk selskab, hvis aktiviteter i udlandet bestod i at drive og eje servere i udlandet, ville udgøre et fast driftssted fra et dansk skattemæssigt synspunkt.

Baseret på ovenstående er det således vores opfattelse, at det modsætningvist må kunne udledes, at eftersom H1 hverken ejer eller driver datacentret i Danmark, men udelukkende blot ejer softwaren placeret på serverne i Danmark (altså en simpel hosting aftale), så har H1 ikke har et fast forretningssted i Danmark, som betingelsen er i modeloverenskomstens artikel 5, stk. 1.

Hvorvidt yderligere services forbundet med hosting/lagringsaftale udgør et fast forretningssted

Af ovenstående afgørelse må det således kunne udledes, at hvis aktiviteten i Danmark går ud over den blotte opbevaring af data i datacentret, således at et selskab kan ses at udøve forretningsmæssig virksomhed sin forretning via en server, der er til disposition for selskabet, da kan selskabet have et fast driftssted i det land, hvor serveren er placeret, jf. også kommentar nr. 126 i 2017 modeloverenskomsten.

I den forbindelse er det relevant at fremhæve Skatterådets bindende svar af 15. marts 2016, offentliggjort i SKM2016. 188. SR, hvor Skatterådet fandt, at de pågældende datacenter-tjenester ikke udgjorde et fast driftssted for selskabet, da der alene var tale om hosting af websteder, data og applikationer på vegne af det udenlandske selskab, hvor datacentret ikke var ejet, kontrolleret eller betjent af det pågældende udenlandske selskab, men i stedet det danske koncernselskab.

I samme henseende er det også relevant at nævne det ovennævnte bindende svar offentliggjort i SKM2020. 390. SR, hvor Skatterådet fandt, at eftersom der alene var tale om en hosting aftale, og at det udenlandske selskab hverken ejede, leasede eller betjente den fysiske hardware i det pågældende datacenter, at det udenlandske selskab ikke havde fysisk adgang til datacentret, samt at den faktiske håndtering af det udenlandske selskabs data blev fjernhåndteret uden for Danmark, da havde det udenlandske selskab som følge heraf ikke et fast driftssted i Danmark.

På baggrund af ovenstående er det vores opfattelse, at der ikke er tale om at H1 udøver forretningsmæssig virksomhed i Danmark gennem det danske datacenter.

I den sammenhæng skal nævnes kommentar nr. 127 til artikel 5 i 2017 modeloverenskomsten, hvor af det fremgår, at automatiserede processer i sig selv kan udgøre forretningsmæssig virksomhed. I de ovenfor nævnte bindende svar er der imidlertid ingen yderligere analyse eller beskrivelse om automatiserede services kunne anses for at udgøre forretningsmæssig virksomhed i Danmark i forbindelse med de pågældende anmodninger om bindende svar.

Hvorvidt automatiserede processer i nærværende sag udgør forretningsmæssig virksomhed i Danmark for H1 uddybes derfor nærmere nedenfor.

Hvorvidt automatiserede processer igennem datacentret udgør forretningsmæssig virksomhed

Det følger af kommentar nr. 127 til 2017 modeloverenskomstens artikel 5, at der kan eksistere et fast driftssted, selvom der ikke benyttes/er behov for noget personale fra det udenlandske selskab til betjening af udstyret:

"Tilstedeværelse af personale er ikke nødvendig for at anse et foretagende for helt eller delvis at udøve virksomhed på en lokalitet."

I den forbindelse bør det nævnes, at i nærværende sag er muligt at fjernbetjene applikationerne på serverne og at fx licensen til slutbrugeren kan leveres automatisk uden dansk indblanding fra H3 (eksklusiv den potentielle vedligeholdelse fra H3s medarbejdere på selve serverne, men ikke vedligehold på selve softwaren). Det er derfor relevant at vurdere, om disse automatiserede processer i sig selv kan udløse et fast driftssted for H1 i Danmark.

Baseret på ordlyden af artikel 127 følger, at "Når et foretagende anvender computerudstyr på en bestemt lokalitet, kan der foreligge et fast driftssted" er det imidlertid vores vurdering, at kommentaren i modeloverenskomsten er baseret på både den forudsætning, at lokationen udgør et fast forretningssted for den udenlandske enhed (i dette tilfælde H1), jf. "anvender" foruden H1 de facto udfører forretningsaktiviteter lokalt via dette faste forretningssted.

Det er således vores opfattelse, at det stadig er nødvendigt, at det faste forretningssted er tilgængeligt for den udenlandske enhed - H1 - og alene hvis dette er tilfældet, kan forretningen potentielt ses som udført af det faste forretningssted trods intet personale benyttes, hvis virksomhedsaktiviteten ikke har behov for, at der er personale til stede.

Som diskuteret ovenfor, er det vores opfattelse at der intet fast forretningssted er for H1 i Danmark, og det er vores opfattelse, at medarbejderne i H3 ikke skal betragtes som at udøve forretningsmæssig virksomhed i Danmark på vegne af H1, dvs. de skal ej heller i realiteten anses som medarbejdere af H1 og H1 fungerer ikke som den økonomiske (reelle) arbejdsgiver for de danske ansatte, da deres arbejdsopgave alene er at vedligeholde de fysiske rammer for datacentret i Danmark - altså selve serverne og ikke softwaren derpå, jf. også nedenstående afsnit.

Det er således vores vurdering, at H1 ikke skal betragtes som at udføre forretningsmæssig virksomhed i det danske datacenter, idet H1 ikke har adgang til et fast forretningssted via datacentrets lokaler eller servere.

Potentiel forretningsmæssig virksomhed i Danmark for H1 som følge af H3s medarbejdere

Da H1 hverken har behov for eller har beføjelse til at udøve kontrol over medarbejderne i H3, vil H1 heller ikke have beføjelse til at føre tilsyn med samt instruere det udførte arbejde. Endvidere er medarbejderne i H3 ikke er forpligtet til at agere på baggrund af instruktion fra H1 udover hvad der indirekte kommer af aftalen, som deres arbejdsgiver har aftalt med dennes kunde, H1, i hvad der svarer til en standard serviceaftale, det vil sige der gives ikke H1 adgang som en reel arbejdsgiver ("Economic employr") til de ansatte i det danske datacenter.

De ansatte i det danske datacenter modtager således ikke instrukser eller arbejder på regning og risiko af H1, men det danske selskab, som ejer datacentret er således både den reelle og formelle arbejdsgiver for medarbejderne i det danske datacenter.

Det er således ud fra ovenstående argumentation vores vurdering, at medarbejderne i H3 ikke skal ses som udøvende forretningsmæssig virksomhed i Danmark på vegne af H1.

Potentiel forretningsudøvelse i Danmark for H1 som følge af datacentret som serviceudbyder

Det bør bemærkes, at der har været tre afgørelser i dansk praksis om, hvorvidt en dansk serviceudbyder kunne etablere et fast driftssted for en udenlandsk køber af servicene, selvom det udenlandske selskab ikke har haft egne medarbejdere i Danmark eller ikke giver instruktioner til det arbejde, der udføres af serviceudbydernes medarbejdere i Danmark (offentliggjort i hhv. SKM2019. 334. VLR, SKM2017. 509. SR og SKM2018. 69. SR).

Af særlig relevans kan Vestre Landsret dom 16. maj 2019, offentliggjort i SKM2019. 334. VLR, fremhæves, hvor Landsretten fandt, at et fast driftssted blev etableret i Danmark for den udenlandske køber af servicene baseret på, at den udenlandske køber af de pågældende services var juridisk forpligtet og økonomisk ansvarlig overfor deres kunder for de leverede services.

Baseret på baggrund af den danske praksis for serviceudbydere i relation til fast driftssted i kombination med det faktum at de services, der leveres af H1 videre til ultimative kunder, som de eller andre koncernselskaber tilsvarende er juridisk og økonomisk forpligtet overfor, og disse services leveres via dens serviceudbyder (det danske datacenter), er det relevant at vurdere om datacentret og dets servere, inkl. fx applikationer og netværksressourcer, kunne være tilstrækkelige til at skabe et fast driftssted i Danmark som serviceudbyder i henhold til ovenstående relativt nye praksis.

Det bør dog bemærkes, at det bekræftes i de nævnte afgørelser, at det stadig er en betingelse ved etablering af et fast driftssted i Danmark, til trods for at en lokal serviceudbyder er ansat til at udføre en del af de udenlandske enheders services over for slutbrugeren (kunden), at den udenlandske enhed har adgang til et fast forretningssted, hvorfra serviceudbyderen udfører de pågældende services.

Som allerede diskuteret er betingelsen for at et fast forretningssted foreligger efter vores mening ikke opfyldt i nærværende sag, således at et fast driftssted ej heller kan eksistere efter denne nye praksis omkring serviceudbydere.

Konklusion og sammenfatning af analysen

Først og fremmest kan det konkluderes, at H1 under en hosting/lagringsaftale uden egen drift af datacentret og serverne, ikke bør betragtes som at have erhvervet et fast forretningssted i Danmark efter modeloverenskomstens artikel 5, stk. 1.

Endvidere skal det bemærkes, at uanset, at datacentret skulle kunne betragtes som automatiseret udstyr, der kan udføre vigtige og væsentlige forretningsfunktioner for H1, dvs. at de automatiserede processer i sig selv kunne resultere i, at der anses for at være udført virksomhed fra Danmark, vil der fortsat ikke eksistere et fast driftssted i Danmark for H1, da H1 ikke har et fast forretningssted i Danmark grundet datacentret i Danmark.

Det skal endvidere bemærkes, at personalet ansat af H3 alene er forpligtet til at vedligeholde de fysiske rammer for datacentret. Der er således en skarp opdeling mellem det fysiske vedligehold af serverne og datacentret, der foretages udelukkende af H3, men selve indholdet på serverne udelukkende varetages af H1 udenfor Danmark. De ansatte i det danske datacenter er ej heller undergivet kontrol eller instruktion af H1, men udfører alene arbejde for deres danske arbejdsgiver, det danske datacenterselskab.

H3 driver således ikke - både i form og indhold eller via deres medarbejdere - forretning på vegne af H1, og som et resultat heraf bør H1 derfor ikke anses at udføre forretningsmæssig virksomhed i Danmark gennem H3.

Samlet set er det således vores opfattelse, at H1s brug af datacenter-services i Danmark ikke resulterer i, at H1 har et fast driftssted i Danmark efter selskabsskattelovens § 2, stk. 1, litra a.

Skattestyrelsens indstilling og begrundelse

Det ønskes bekræftet, at H1 ikke får fast driftssted i Danmark i henhold til selskabsskattelovens § 2, stk. 1, litra a, grundet selskabets brug af det danske datacenter.

Begrundelse

Det er oplyst, at det danske selskab kaldet H3 vil eje og drive det planlagte datacenter i Danmark. H3 vil via datacenteret levere webhosting-ydelser og relaterede tjenester til Spørger (H1). H3 vil ikke udføre salgs- og marketingsaktiviteter over for eksisterende eller nye kunder.

H1 leverer distributionsrettigheder i forbindelse med H0-koncernens produkter og tjenester i Y-regionen. Fx køber det danske distributionsselskab H2 produkterne fra H1 og videresælger dem til tredjepartskunder.

Dette indebærer, at H3 vil være ansvarlig for drift og vedligeholdelse af datacentret, herunder fx bygninger, alt udstyr (hardware/servere) og samtlige systemer, fysisk adgang, sikkerhedssystemer, telekommunikation osv. H3 stiller den fysiske hardware til rådighed for Spørger (H1) med henblik på at Spørger (H1) kan anvende dette til H0-koncernens softwareløsninger og tjenester.

H1 har ansvaret for at datacentret overordnet fungerer, og at der ikke sker nogen afbrydelser i tjenesterne.

H3's medarbejdere vil efter det oplyste alene have ansvaret for den daglige drift af det danske datacenter samt sørge for sikkerheden på datacentret. H3 vil ikke have licens til immaterielle rettigheder og software

på serverne. Overvågning og opdatering af softwaren på serverne vil ikke ske lokalt, men fra H0-koncernens kontrolcentre og fjernovervågningsteams.

Spørger (H1) og andre udenlandske koncernselskabers medarbejdere vil ikke have fysisk adgang til datacenteret uden forudgående godkendelse fra den ansvarlige medarbejder hos det lokale datacenter.

Bestemmelser om fast driftssted

I henhold til selskabsskattelovens § 2, stk. 1, litra a, er selskaber med hjemsted i udlandet skattepligtige til Danmark, hvis de udøver et erhverv med et fast driftssted her i landet. Skattepligten er begrænset til den indkomst, der kan henføres til det faste driftssted.

Efter selskabsskattelovens § 2, stk. 2, foreligger der et fast driftssted, når et udenlandsk selskab udøver erhverv gennem et fast forretningssted her i landet.

Der foreligger også under nærmere betingelser et fast driftssted, når en fysisk eller juridisk person her i landet handler på vegne af selskabet og i forbindelse hermed sædvanligvis indgår aftaler eller sædvanligvis spiller en afgørende rolle ved indgåelsen af aftaler, som rutinemæssigt indgås uden væsentligt at blive ændret af selskabet, jf. selskabsskattelovens § 2, stk. 4.

Efter selskabsskattelovens § 2, stk. 3 og stk. 4, 2. pkt., er der dog ikke tale om et fast driftssted, når den virksomhed, der udøves, udelukkende er af forberedende eller hjælpende karakter.

Dobbeltbeskatningsoverenskomsten mellem Danmark og DBO-land 1

Er der indgået en dobbeltbeskatningsoverenskomst mellem Danmark og selskabets hjemland, har Danmark dog kun beskatningsretten til indkomsten i et fast driftssted i Danmark, hvis der også eksisterer et fast driftssted i henhold til den konkrete dobbeltbeskatningsoverenskomst.

Det bemærkes i relation hertil, at Danmark ligesom DBO-land 1 har tiltrådt OECD's multilaterale konvention af 24. november 2016 ("MLI'en"), og ved lov nr. 327 af 30. marts 2019 ("MLI-loven") vedtaget, at konventionens bestemmelser om bl.a. fast driftssted, jf. MLI'ens artikel 12, er umiddelbart anvendelige i de dobbeltbeskatningsoverenskomster, der er omfattet af MLI-loven. DBO-land 1 har ligeledes vedtaget tilsvarende bestemmelser.

Dobbeltbeskatningsoverenskomsten med DBO-land 1 er omfattet af MLI-loven, hvorfor bestemmelserne i den multilaterale konvention skal anses som en del af DBO'en. Se MLI-lovens bilag 3.

DBO-land 1 har dog valgt at tage forbehold for, at MLI'ens bestemmelser vedrørende fast driftssted ikke skal finde anvendelse i DBO-land 1s dobbeltbeskatningsoverenskomster, jf. MLI'ens artikel 12, stk. 4. MLI'ens bestemmelser kan derfor ikke anvendes i den foreliggende sag.

DBO'ens artikel 5, stk. 1, definerer et fast driftssted som "et fast forretningssted, gennem hvilket et foretagendes virksomhed helt eller delvist udøves". Udtrykket "fast driftssted" omfatter navnlig et sted, hvorfra foretagendet ledes, en filial, et kontor, en fabrik, et værksted eller et sted, hvor naturforekomster udvindes, jf. DBO'ens artikel 5, stk. 2.

DBO'ens artikel 5, stk. 4, litra e) bestemmer, at et fast driftssted ikke omfatter virksomhed af forberedende eller hjælpende art for selskabet.

Endelig bestemmer DBO'ens artikel 5, stk. 5, at hvis en ikke-uafhængig repræsentant i Danmark

1. handler på selskabets vegne og
2. har og sædvanligvis udøver en fuldmagt i Danmark til at indgå aftaler i selskabets navn,

så skal selskabet anses for at have fast driftssted i Danmark, medmindre repræsentantens aktiviteter udelukkende er af forberedende eller hjælpende art som omfattet af artikel 5, stk. 4.

OECD's fortolkningsbidrag

Begrebet fast driftssted fortolkes som udgangspunkt i overensstemmelse med artikel 5 i OECD's modeloverenskomst med tilhørende kommentarer. Se Den Juridiske Vejledning 2021-2, afsnit C. D. 1.2.2.

OECD's modeloverenskomst inklusive kommentarer er senest ændret i 2017. Den forrige udgave var fra 2014.

I 2017-udgaven af OECD's modeloverenskomst er der sket en række materielle ændringer af artikel 5, som er indarbejdet i selskabsskattelovens § 2 med virkning fra 1. januar 2021, jf. lov nr. 1835 af 8. december 2020. Disse ændringer er dog ikke indarbejdet i DBO'en, da MLI'ens bestemmelser vedrørende fast driftssted ikke finder anvendelse, jf. ovenfor.

Det foreliggende spørgsmål skal derfor vurderes på baggrund af DBO'en samt de 2017-kommentarer til OECD's modeloverenskomst, som ikke vedrører materielle ændringer af artikel 5 i forhold til 2014-kommentarerne.

Fast forretningssted

Som nævnt ovenfor vil Spørger, H1, have fast driftssted i Danmark, hvis H1's virksomhed udøves helt eller delvist gennem et fast forretningssted i Danmark, jf. DBO'ens artikel 5, stk. 1, medmindre der er tale om virksomhed af hjælpende eller forberedende karakter for Spørger, jf. DBO'ens artikel 5, stk. 4.

Efter det oplyste vil H1's virksomhed i Danmark primært bestå i, at H3 leverer rå serverlagring og computerkapacitet til Spørger, som Spørger anvender til at implementere X-services til sine kunder. De immaterielle rettigheder og softwaren på serverne ejes af det DBO-land 1 selskab H4.

H1 har som udgangspunkt ikke fysisk adgang til datacenteret, men har adgang til at overvåge de tjenester, der tilbydes fra datacentrets servere, herunder fx styring af serverbelastning, installering af opgraderinger og sikkerhedsrettelser samt fjernreparation af software og IT-produkter.

I kommentarerne til OECD's modeloverenskomsts artikel 5 er der bl.a. angivet følgende vedrørende e-handel:

"122	Det har været diskuteret, om den blotte anvendelse af computerudstyr i et land i forbindelse med e-handel kan udgøre et fast driftssted. Dette rejser en række spørgsmål i relation til artiklens bestemmelser.
123	(...) [Det er] nødvendigt at foretage en sondring mellem computerudstyr, der kan opstilles på en lokalitet, og således under visse omstændigheder kan udgøre et fast driftssted, og data og software, der anvendes af eller lagres på dette udstyr. Et internet website, der er en kombination af software og elektroniske data, udgør f.eks. ikke i sig selv et materielt aktiv.

	I forbindelse med et website kan man derfor ikke tale om nogen lokalitet, der kan udgøre et "forretningssted", da der ikke er "anlæg såsom lokaler eller i visse tilfælde maskineri eller udstyr" (...), for så vidt angår den software og de data, der udgør websitet. På den anden side er den server, på hvilken websitet er lagret og hvorfra websitet er tilgængelig, udstyr, der fysisk befinder sig på en lokalitet, og denne lokalitet kan udgøre et "fast forretningssted" for det foretagende, der driver serveren.
124	Sondringen mellem et website og den server, på hvilken den er lagret og anvendes, er vigtig, da det foretagende, der driver serveren, kan være forskelligt fra det foretagende, der udøver forretningsmæssig virksomhed gennem websitet. Det er f.eks. almindeligt, at det website, hvorfra et foretagende udøver sin virksomhed, hostes på en server, der tilhører en internetudbyder (ISP). Selv om det vederlag, der betales til internetudbyderen i henhold til et sådant arrangement, kan være beregnet på grundlag af den diskplads, der anvendes til at lagre den software og de data, der er nødvendige for websitet, medfører disse kontrakter typisk ikke, at serveren og den lokalitet, hvor denne befinder sig, er til rådighed for foretagendet (jf. pkt. 10-19 ovenfor), selv om foretagendet har kunnet bestemme, at dets website skal hostes på en bestemt server på en bestemt lokalitet. I dette tilfælde har foretagendet endog ikke en fysisk tilstedeværelse på lokaliteten, da websitet ikke er et materielt aktiv. I disse tilfælde kan foretagendet ikke anses for at have opnået et forretningssted som følge af arrangementet. Hvis foretagendet, der udøver forretningsmæssig virksomhed gennem et website, imidlertid har en server til sin egen disposition (hvis f.eks. foretagendet ejer (eller leaser) og driver den server, på hvilken websitet er lagret og anvendes), kan det sted, hvor serveren befinder sig, udgøre et fast driftssted for foretagendet, hvis de andre betingelser i artiklen er opfyldt.

125	Computerudstyr på en given lokalitet kan kun udgøre et fast driftssted, hvis det opfylder kravet om at være "fast". Hvad angår en server er det relevante ikke, om det er muligt at flytte serveren, men om den rent faktisk flyttes. For at udgøre et fast forretningssted skal en server befinde sig på et bestemt sted i et tilstrækkeligt langt tidsrum for at blive fast, jf. stk. 1
126	Et andet spørgsmål er, om et foretagendes forretningsmæssige virksomhed kan anses for helt eller delvis at blive udøvet på en lokalitet, når foretagendet har udstyr, såsom en server, til disposition. Spørgsmålet, om et foretagendes forretningsmæssige virksomhed helt eller delvis udøves ved hjælp af sådant udstyr, skal afgøres konkret fra sag til sag. Der skal herved henses til, om foretagendet på grund af dette udstyr har anlæg til rådighed, hvorfra foretagendets forretningsmæssige virksomhed udøves.
127	Når et foretagende anvender computerudstyr på en bestemt lokalitet, kan der foreligge et fast driftssted, selv om der på lokaliteten ikke kræves personale til at betjene udstyret. Tilstedeværelse af personale er ikke nødvendig for at anse et foretagende for helt eller delvis at udøve virksomhed på en lokalitet. Dette er tilfældet, når personale rent faktisk ikke er nødvendigt for at udøve forretningsmæssig virksomhed på denne lokalitet. Dette gælder med hensyn til e-handel i samme udstrækning, som det gælder med hensyn til anden virksomhed, hvor udstyr fungerer automatisk, f.eks. automatisk pumpeudstyr der anvendes ved udvindingen af naturforekomster."

Det fremgår af det oplyste, at H1 hverken vil eje, lease eller operere den fysiske hardware i form af serverne, som skal ejes og opereres af H3. H1 vil betale et service fee til H3 for levering af datacenter-ydelserne. H1 udøver heller ikke en kontrol over serverne, som om H1 de facto ejede eller opererede serverne placeret i H3.

H1 vil derimod stå for overvågning og vedligeholdelsen af den data, der opbevares på serverne, herunder styring af kapacitet og effektivitet på serverne og de installerede X-tjenester.

Den fysiske hardware i datacenteret udgør derfor som udgangspunkt ikke et fast forretningssted for H1, jf. kommentar 124 til OECD's modeloverenskomsts artikel 5.

I Skatterådets afgørelse i SKM2016. 188. SR, som vedrører en tilsvarende situation, fandt Skatterådet, at den aktivitet der skulle udføres af det danske datacenter, ikke medførte fast driftssted i Danmark for spørger. Det fremgik af sagens faktum, at spørgers medarbejdere ville have mulighed for via fjernadgang at overvåge ydeevnen i den hardware og software, der var opstillet i datacenteret, at installere og

afinstallere applikationer, at udføre vedligeholdelse af de hostede applikationer og i øvrigt at håndtere den software og data, der fandtes i datacenteret. I tilfælde af, at en server ikke fungerede korrekt, kunne fjernadgangen blive benyttet til at lukke serveren ned og omdirigere datatrafikken til andre servere.

Skatterådet kom til samme resultat i SKM2020. 390. SR, hvor spørger indgik en hostingaftale med et dansk koncernselskab, som drev et datacenter i Danmark. Der blev ved afgørelsen lagt vægt på, at Spørger hverken ejede, leasede eller drev den fysiske hardware i datacenteret, at Spørger som udgangspunkt ikke havde fysisk adgang til datacenteret, samt at den faktiske håndtering af Spørgers data foregik via fjernadgang fra udlandet.

I SKM2015. 369. SR fastslog Skatterådet, at et dansk selskab, som havde udviklet et onlinespil, der blev afviklet på servere hos en hostingleverandør i udlandet, ikke ville blive anset for at have fast driftssted i det pågældende udland, idet serverne ikke blev opereret af den danske spiludbyder.

Det er Skattestyrelsens opfattelse, at faktum i nærværende anmodning om bindende svar i det væsentlige er sammenligneligt med faktum i SKM2016. 188. SR og SKM2020. 390. SR.

I Vestre Landsrets afgørelse i SKM2019. 334. VLR blev der statueret fast driftssted for et litauisk selskab, der drev minkopdræt i Danmark via en dansk underleverandør. Det litauiske selskab ejede minkene på den danske minkfarm, mens den danske underleverandør ejede burene og de øvrige fysiske installationer og havde ansvaret for at opfostre, passe og aflive minkene. Der var enighed om, at minkfarmen i Danmark udgjorde et fast forretningssted for det litauiske selskab. Spørgsmålet var, om det litauiske selskab også udøvede sin virksomhed gennem det faste forretningssted. Vestre Landsret fandt, at aktiviteten i Danmark reelt foregik for det litauiske selskabs økonomiske regning og risiko, og at det litauiske selskab således udøvede sin virksomhed (minkopdræt) gennem det faste forretningssted i Danmark.

Overført til nærværende anmodning om bindende svar kan det overvejes, om H3 kan betragtes som en underleverandør, der udøver H1's virksomhed i Danmark i form af levering af X-tjenester.

Det er dog Skattestyrelsens opfattelse, jf. ovenfor, at der i den foreliggende sag ikke er tale om et fast forretningssted i Danmark for H1, hvorfor der heller ikke kan være tale om et fast driftssted. Derudover stiller H3 alene den fysiske hardware til rådighed for H1, mens driften og vedligeholdelsen af selve X-tjenesterne foregår via fjernadgang fra udlandet og udføres således ikke af H3's personale. H3 udfører således ikke sine aktiviteter for H1's økonomiske regning og risiko. På denne baggrund finder Skattestyrelsen ikke, at SKM2019. 334. VLR er anvendelig i nærværende sag.

Ud fra det oplyste er det herefter Skattestyrelsens opfattelse, at datacenteraftalen med H3 ikke medfører, at H1 kan siges at udøve virksomhed i Danmark gennem et fast forretningssted.

Det er herefter ikke relevant at forholde sig til, om aktiviteten i Danmark alene er af hjælpende eller forberedende karakter for H1.

Det lægges til grund, at H3 ikke handler på vegne af H1 i nogen sammenhænge. Der kan derfor ikke foreligge et fast driftssted i Danmark efter "agentreglen" i selskabsskattelovens § 2, stk. 4 eller DBO's artikel 5, stk. 5.

Indstilling

Skattestyrelsen indstiller, at spørgsmål 1 besvares med "Ja".

Skatterådets afgørelse og begrundelse

Skatterådet tiltræder Skattestyrelsens indstilling og begrundelse.

Lovgrundlag, forarbejder og praksis

Lovgrundlag

Selskabsskattelovens § 2, stk. 1-5

Stk. 1. Skattepligt i henhold til denne lov påhviler endvidere selskaber og foreninger mv. som nævnt i § 1, stk. 1, der har hjemsted i udlandet, for så vidt de

- a) udøver et erhverv med fast driftssted her i landet. (...)
- b) ...

Stk. 2. Fast driftssted efter stk. 1, litra a, foreligger, når selskabet, foreningen m.v. udøver erhverv gennem et fast forretningssted her i landet. Bygge-, anlægs- eller monteringsarbejde udgør et fast driftssted fra første dag.

Stk. 3. Uanset stk. 2 udgør et fast forretningssted ikke et fast driftssted efter stk. 1, litra a, når det faste forretningssted anvendes eller opretholdes udelukkende med henblik på udøvelse af virksomhed af forberedende eller hjælpende karakter. 1. pkt. finder ikke anvendelse, hvis de funktioner, som selskabet, foreningen m.v. udøver på det i 1. pkt. omhandlede faste forretningssted, indgår blandt flere gensidigt supplerende funktioner i en samlet udøvelse af erhvervsvirksomhed, der ikke er af forberedende eller hjælpende karakter, og som selskabet, foreningen m.v. eller fysiske eller juridiske personer, hvormed selskabet, foreningen m.v. har en forbindelse som omhandlet i ligningslovens § 2, udøver gennem faste forretningssteder her i landet.

Stk. 4. Fast driftssted efter stk. 1, litra a, foreligger, når en fysisk eller juridisk person her i landet handler på vegne af selskabet, foreningen m.v. og i forbindelse hermed sædvanligvis indgår aftaler eller sædvanligvis spiller en afgørende rolle ved indgåelsen af aftaler, som rutinemæssigt indgås uden væsentligt at blive ændret af selskabet, foreningen m.v. Det er en betingelse, at den virksomhed, som den fysiske eller juridiske person udøver her i landet, ikke udelukkende er af forberedende eller hjælpende karakter som omhandlet i stk. 3. Det er endvidere en betingelse, at de i 1. pkt. omhandlede aftaler enten

- 1) indgås i navn af selskabet, foreningen m.v.,
- 2) vedrører overdragelse af ejendomsret eller brugsret til formuegoder ejet af selskabet, foreningen m.v., eller som selskabet, foreningen m.v. har brugsret til, eller
- 3) vedrører levering af tjenesteydelser fra selskabet, foreningen m.v.

Stk. 5. Stk. 4 finder ikke anvendelse, når repræsentanten driver erhvervsvirksomhed her i landet som uafhængig repræsentant og handler for selskabet, foreningen m.v. inden for rammerne af denne erhvervsvirksomhed. Handler repræsentanten udelukkende eller næsten udelukkende på vegne af en eller flere fysiske eller juridiske personer, hvormed repræsentanten har en forbindelse som omhandlet i ligningslovens § 2, anses repræsentanten ikke for at være en uafhængig repræsentant.

Dobbeltbeskatningsoverenskomst mellem Danmark og DBO-land 1, artikel 5

Stk. 1. I denne overenskomst betyder udtrykket "fast driftssted" et fast forretningssted, gennem hvilket et foretagendes virksomhed helt eller delvis udøves.

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

et sted, hvorfra et foretagende ledes;

- a) en filial;
- b) et kontor;
- c) en fabrik;
- d) et værksted; og
- e) en mine, en olie- eller gaskilde, et stenbrud eller ethvert andet sted, hvor naturforekomster udvindes. □□

Stk. 3. Et bygningsarbejde eller anlægs- eller monteringsarbejde udgør kun et fast driftssted, hvis det varer mere end 12 måneder.

Stk. 4. Uanset de foranstående bestemmelser i denne artikel skal udtrykket "fast driftssted" anses for ikke at omfatte:

- a) anvendelsen af indretninger udelukkende til oplagring, udstilling eller udlevering af varer tilhørende foretagendet;
- b) opretholdelsen af et varelager, tilhørende foretagendet, udelukkende til oplagring, udstilling eller udlevering;
- c) opretholdelsen af et varelager, tilhørende foretagendet, udelukkende til bearbejdelse hos et andet foretagende;
- d) opretholdelsen af et fast forretningssted udelukkende for at foretage indkøb af varer eller indsamle oplysninger til foretagendet;
- e) opretholdelsen af et fast forretningssted udelukkende for at udøve enhver anden virksomhed af forberedende eller hjælpende karakter for foretagendet;
- f) opretholdelsen af et fast forretningssted udelukkende til samtidig udøvelse af flere af de i litra a)-e) nævnte virksomheder, forudsat at det faste forretningssteds samlede virksomhed, der er et resultat heraf, er af forberedende eller hjælpende karakter.

Stk. 5. Uanset bestemmelserne i stykke 1 og 2 skal et foretagende - i tilfælde, hvor en person, der ikke er en sådan uafhængig repræsentant, som omhandles i stykke 6, handler på foretagendets vegne og har og sædvanligvis udøver i en kontraherende stat en fuldmagt til at indgå aftaler i foretagendets navn - anses for at have fast driftssted i denne stat med hensyn til hele den virksomhed, som denne person påtager sig for foretagendet, medmindre denne persons virksomhed er begrænset til de i stykke 4 nævnte forhold, som, hvis de var udøvet gennem et fast forretningssted, ikke ville gøre dette faste forretningssted til et fast driftssted efter bestemmelserne i dette stykke.

Stk. 6. Et foretagende skal ikke anses for at have et fast driftssted i en kontraherende stat, blot fordi det driver erhvervsvirksomhed i denne stat gennem en mægler, kommissionær eller en anden uafhængig repræsentant, forudsat at disse personer handler inden for rammerne af deres sædvanlige erhvervsvirksomhed.

Stk. 7. Den omstændighed, at et selskab, der er hjemmehørende i en kontraherende stat, behersker eller beherskes af et selskab, der er hjemmehørende i den anden kontraherende stat, eller som (enten gennem et fast driftssted eller på anden måde) udøver erhvervsvirksomhed i denne anden stat, skal ikke i sig selv medføre, at et af de to selskaber anses for et fast driftssted for det andet.

Multilateral Konvention til gennemførelse af tiltag i dobbeltbeskatningsoverenskomster til forhindring af skatteudhuling og overskudsflytning ("MLI")

Artikel 12 - Kunstig undgåelse af status som fast driftssted gennem kommissionærarrangementer og lignende strategier

Stk. 1. Når en person handler på et foretagendes vegne i en kontraherende jurisdiktion, der har indgået en omfattende skatteaftale, og i forbindelse hermed sædvanligvis indgår aftaler eller sædvanligvis spiller en afgørende rolle ved indgåelse af aftaler, som rutinemæssigt indgås uden væsentligt at blive ændret af foretagendet, og disse aftaler

a) er i foretagendets navn, eller

b) vedrører overdragelse af ejerskab til eller tildeling af rettighed til at anvende formuegoder ejet af dette foretagende, eller som det har ret til at anvende, eller

c) vedrører levering af foretagendets tjenesteydelser

anses dette foretagende uanset bestemmelserne i en omfattende skatteaftale, som definerer begrebet "fast driftssted", for at have et fast driftssted i denne kontraherende jurisdiktion med hensyn til enhver virksomhed, som denne person påtager sig for foretagendet, medmindre denne virksomhed, hvis den blev udøvet af foretagendet gennem et fast forretningssted beliggende i denne kontraherende jurisdiktion, ikke ville gøre dette faste forretningssted til et fast driftssted efter definitionen af fast driftssted, som dette er indeholdt i den omfattede skatteaftale (som denne måtte være ændret ved denne konvention), jf. dog stk. 2

Stk. 2. Stk. 1 finder ikke anvendelse, når personen, der handler i en kontraherende jurisdiktion, som har indgået en omfattende skatteaftale, på vegne af et foretagende i den anden kontraherende jurisdiktion, driver erhvervsvirksomhed i den førstnævnte kontraherende jurisdiktion som uafhængig repræsentant og handler for foretagendet inden for rammerne af denne erhvervsvirksomhed. Når en person udelukkende eller næsten udelukkende handler på vegne af et eller flere foretagender, som denne person er nært forbundet med, anses denne person ikke for at være en uafhængig repræsentant i dette stykkes forstand med hensyn til et sådant foretagende.

Stk. 3. (udeladt)

Stk. 4. En part kan forbeholde sig ret til ikke at anvende artiklen som helhed på sine omfattede skatteaftaler.

Stk. 5. (udeladt)

Stk. 6. (udeladt)

RESERVATIONS AND NOTIFICATIONS UNDER THE MULTILATERAL CONVENTION TO IMPLEMENT TAX TREATY RELATED MEASURES TO PREVENT BASE EROSION AND PROFIT SHIFTING

[DBO-LAND 1]

List of Reservations and Notifications upon Deposit of the Instrument of Ratification

Deposited on [...]

Article 12 - Artificial Avoidance of Permanent Establishment Status through Commissionaire

Arrangements and Similar Strategies

Reservation

Pursuant to Article 12(4) of the Convention, [DBO-land 1] reserves the right for the entirety of Article 12 not to apply to its Covered Tax Agreements.

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

§ 1

Stk. 1. Bestemmelserne i multilateral konvention af 24. november 2016 til gennemførelse af tiltag i dobbeltbeskatningsoverenskomster til forhindring af skatteudhuling og overskudsflytning, jf. bilag 1, kan anvendes på de dobbeltbeskatningsoverenskomster, der er nævnt i bilag 3, jf. dog stk. 2. (...)

Stk. 2. Der foretages ved ratifikation af konventionen de valg, der er nævnt i bilag 2.

(...)

Bilag 3 - Liste over omfattede dobbeltbeskatningsoverenskomster, jf. lovens § 1, stk. 1:

(...)

Overenskomst af [...] mellem regeringen i Kongeriget Danmark og DBO-land 1 til undgåelse af dobbeltbeskatning og forhindring af skatteunddragelse for så vidt angår indkomstskatter.

(...)

Praksis

Kommentarerne til OECD's modeloverenskomst 2017

E- handel

122

Det har været diskuteret, om den blotte anvendelse af computerudstyr i et land i forbindelse med e-handel kan udgøre et fast driftssted. Dette rejser en række spørgsmål i relation til artiklens bestemmelser.

123

Selv om en lokalitet, hvor automatiseret udstyr anvendes af et foretagende, kan udgøre et fast driftssted i det land, hvor udstyret befinder sig (se nedenfor), er det nødvendigt at foretage en sontring mellem computerudstyr, der kan opstilles på en lokalitet og således under visse omstændigheder kan udgøre et fast driftssted, og data og software, der anvendes af eller lagres på dette udstyr. Et internet website, der er en kombination af software og elektroniske data, udgør f.eks. ikke i sig selv et materielt aktiv. I forbindelse med et website kan man derfor ikke tale om nogen lokalitet, der kan udgøre et "forretningssted", da der ikke er "anlæg

124

såsom lokaler eller i visse tilfælde maskineri eller udstyr" (jf. pkt. 6 ovenfor), for så vidt angår den software og de data, der udgør websitet. På den anden side er den server, på hvilken websitet er lagret, og hvorfra websitet er tilgængelig, udstyr, der fysisk befinder sig på en lokalitet, og denne lokalitet kan udgøre et "fast forretningssted" for det foretagende, der er driver serveren.

Sondringen mellem et website og den server, på hvilken den er lagret og anvendes, er vigtig, da det foretagende, der driver serveren, kan være forskelligt fra det foretagende, der udøver forretningsmæssig virksomhed gennem websitet. Det er f.eks. almindeligt, at det website, hvorfra et foretagende udøver sin virksomhed, hostes på en server, der tilhører en internetudbyder (ISP). Selv om det vederlag, der betales til internetudbyderen i henhold til et sådant arrangement, kan være beregnet på grundlag af den diskplads, der anvendes til at lagre den software og de data, der er nødvendige for websitet, medfører disse kontrakter typisk ikke, at serveren og den lokalitet, hvor denne befinder sig, er til rådighed for foretagendet (jf. pkt. 10-19 ovenfor), selv om foretagendet har kunnet bestemme, at dets website skal hostes på en bestemt server på en bestemt lokalitet. I dette tilfælde har foretagendet endog ikke en fysisk tilstedeværelse på lokaliteten, da websitet ikke er et materielt aktiv. I disse tilfælde kan foretagendet ikke anses for at have opnået et forretningssted som følge af arrangementet. Hvis foretagendet, der udøver forretningsmæssig virksomhed gennem et website, imidlertid har en server til sin egen disposition (hvis f.eks. foretagendet ejer (eller leaser) og driver den server, på hvilken websitet er lagret og anvendes), kan det sted, hvor serveren befinder sig, udgøre et fast driftssted for foretagendet, hvis de andre betingelser i artiklen er opfyldt.

125

Computerudstyr på en given lokalitet kan kun udgøre et fast driftssted, hvis det opfylder kravet om at være "fast". Hvad angår en server er det relevante ikke, om det er muligt at flytte serveren, men om den rent faktisk flyttes. For at udgøre et fast forretningssted skal en server befinde sig på et bestemt sted i et tilstrækkeligt langt tidsrum for at blive fast, jf. stk. 1.

126

Et andet spørgsmål er, om et foretagendes forretningsmæssige virksomhed kan anses for helt eller delvis at blive udøvet på en lokalitet, når foretagendet har udstyr, såsom en server, til disposition. Spørgsmålet, om et foretagendes forretningsmæssige virksomhed helt eller delvis udøves ved hjælp af sådant udstyr, skal afgøres konkret fra sag til sag. Der skal herved henses til, om foretagendet på grund af dette udstyr har anlæg til rådighed, hvorfra foretagendets forretningsmæssige virksomhed udøves.

127

Når et foretagende anvender computerudstyr på en bestemt lokalitet, kan der foreligge et fast driftssted, selv om der på lokaliteten ikke kræves personale til at betjene udstyret. Tilstedeværelse af personale er ikke nødvendig for at anse et foretagende for helt eller delvis at udøve virksomhed på en lokalitet. Dette er tilfældet, når personale rent faktisk ikke er nødvendigt for at udøve forretningsmæssig virksomhed på denne lokalitet. Dette gælder med hensyn til e-handel i samme udstrækning, som det gælder med hensyn til anden virksomhed, hvor udstyr fungerer automatisk, f.eks. automatisk pumpeudstyr der anvendes ved udvindingen af naturforekomster.

128

Et andet spørgsmål vedrører det forhold, at der ikke anses at foreligge et fast driftssted, hvis e-handelsvirksomhed udføres ved hjælp af computerudstyr på en given lokalitet i et land, når denne virksomhed er begrænset til at være af forberedende eller hjælpende art, der er omfattet af stk. 4. Om en virksomhed udøvet på en sådan lokalitet er omfattet af stk. 4, skal undersøges fra sag til sag, idet de forskellige funktioner, der udøves af virksomheden ved hjælp af dette udstyr, skal tages i betragtning. Følgende er eksempler på virksomhed, der normalt anses for at være af forberedende eller hjælpende art:

- levering af kommunikationslinjer - meget lig en telefonforbindelse - mellem leverandører og kunder
- markedsføring af varer eller tjenesteydelser
- relay-forsendelse af information gennem en spejlserver (mirror-server) af hensyn til sikkerhed og effektivitet
- indsamling markedsdata til foretagendet

– levering af informationer.

129

Når sådanne funktioner imidlertid i sig selv udgør en vigtig og væsentlig del af foretagendets samlede virksomhed, eller hvor andre af virksomhedens kerneområder udføres gennem computerudstyret, vil sådan virksomhed række ud over den virksomhed, der er omfattet af stk. 4, og hvis udstyret udgør et fast forretningssted for foretagendet (jf. pkt. 123-127 ovenfor), vil der foreligge et fast driftssted.

130

Hvad der udgør en virksomheds kerneområder, afhænger naturligvis af arten af den virksomhed, der udøves af dette foretagende. F.eks. er nogle internetudbyderes virksomhed at drive deres egne servere for at hoste websites o.l. for andre foretagender. For disse internetudbydere er driften af deres servere for at levere tjenesteydelser til kunder en væsentlig del af deres forretningsmæssige virksomhed, og denne virksomhed kan ikke anses som forberedende eller hjælpende. Et eksempel, der er forskelligt herfra, er et foretagende (undertiden kaldet "e-tailer"), der udøver sin virksomhed ved salg af varer via internettet. I dette tilfælde er foretagendets virksomhed ikke drift af servere, og alene det faktum, at virksomheden udøves på en bestemt lokalitet, er ikke nok til at konkludere, at virksomheden udøvet på denne lokalitet er mere end af forberedende eller hjælpende art. I dette tilfælde skal arten af den virksomhed, der udøves på lokaliteten, undersøges i lyset af den forretningsmæssige virksomhed, der udøves af foretagendet. Hvis denne virksomhed blot er af forberedende eller hjælpende art i forhold til udøvelsen af salgsvirksomheden via internettet (lokaliteten anvendes f.eks. til drift af en server, der hoster et website, der, som det ofte er tilfældet, udelukkende anvendes til markedsføring, fremvisning af et varekatalog eller information til nye kunder), finder stk. 4 anvendelse, og lokaliteten udgør ikke et fast driftssted. Hvis de typiske salgsfunktioner imidlertid udføres på denne lokalitet (f.eks. kontraktindgåelse med kunder, overførsel af betaling og levering af varerne sker automatisk ved hjælp af udstyr, der befinder sig dér), kan disse aktiviteter ikke anses for kun at være af forberedende eller hjælpende art.

Et sidste punkt er spørgsmålet, om stk. 5 kan medføre, at en internetudbyder udgør et fast driftssted. Som allerede anført er det almindeligt for internetudbydere, at de leverer tjenesteydelser i form af at hoste andre foretagenders websites på deres servere. Man kan stille det spørgsmål, om stk. 5 kan medføre, at internetudbydere anses for at udgøre faste driftssteder for de foretagender, der udøver e-handel via websites, der drives gennem de servere, der ejes og drives af internetudbydere. Selv om dette kan være tilfældet under meget usædvanlige omstændigheder, vil stk. 5 generelt ikke finde anvendelse, da internetudbydere ikke vil optræde som repræsentanter for de foretagender, som websitene tilhører. Dette skyldes, at de ikke indgår kontrakter eller spiller den ledende rolle op til indgåelse af kontrakter i foretagendernes navn, eller for overførsel af ejendom tilhørende disse foretagender eller tjenesteydelser udført af disse foretagender, eller fordi de handler inden for rammerne af deres sædvanlige forretningsmæssige virksomhed som uafhængige repræsentanter, hvilket er dokumenteret ved, at de hoster websites for mange forskellige foretagender. Det er også klart, at stk. 5 - da websitet, hvorfra et foretagende udøver sin forretningsmæssige virksomhed, ikke er en "person", som defineret i art. 3 - ikke kan anvendes til at udgøre et fast driftssted som følge af, at websitet anses for at være repræsentant for foretagendet.

SKM2020. 390. SR

Det ønskedes bekræftet, at Spørger ikke fik fast driftssted i Danmark fra et skattemæssigt perspektiv, når selskabet indgik en hostingaftale med et dansk selskab, H2, som drev et datacenter i Danmark. Spørger betalte et service fee til H2 for hosting af Spørgers data, websted m.v.

Det blev ud fra de fremlagte oplysninger vurderet, at Spørgers hostingaftale med det danske datacenter ikke medførte, at Spørger fik skattemæssigt fast driftssted i Danmark. Der blev i den forbindelse lagt vægt på, at Spørger hverken ejer, leaser eller driver den fysiske hardware i datacenteret, at Spørger som udgangspunkt ikke har fysisk adgang til datacenteret, samt at den faktiske håndtering af Spørgers data foregår via fjernadgang fra udlandet.

SKM2019. 334. VLR

Sagen angik, om et litauisk selskab som følge af en samarbejdsaftale med et dansk selskab fik fast driftssted i Danmark efter selskabsskattelovens § 2, stk. 1, litra a, jf. artikel 5 i dobbeltbeskatningsoverenskomsten mellem Danmark og Litauen, der svarer til artikel 5 i OECD's modeloverenskomst.

Der var enighed om, at det litauiske selskab havde et fast forretningssted i Danmark. Spørgsmålet var derfor, om det litauiske selskab "udøver virksomhed" gennem dette faste forretningssted og dermed havde fast driftssted i Danmark.

Landsretten fandt, at det hverken efter ordlyden af artikel 5, stk. 1, i dobbeltbeskatningsoverenskomsten eller efter kommentarerne til OECD's modeloverenskomst er en forudsætning for etablering af fast driftssted, at det udenlandske foretagendes virksomhed udøves på det faste forretningssted af foretagendets eget personale eller af andre personer, der modtager instruktioner fra foretagendet. (...)

Vedrørende den konkrete sag fandt landsretten, at det litauiske selskab som følge af aftalerne med det danske selskab fik fast driftssted i Danmark. Landsretten lagde herved vægt på, at en væsentlig aktivitet i den virksomhed, som udøves af det litauiske selskab, efter aftalerne ville blive udøvet gennem det faste forretningssted i Danmark for det litauiske selskabs økonomiske regning og risiko med det danske selskab som underleverandør.

SKM2016. 188. SR

Spørger ejer et nyoprettet dansk anpartsselskab, der vil etablere et datacenter i Danmark. I datacenteret vil befinde sig servere og noget udstyr. Det danske selskab vil ansætte it-medarbejdere og rekvirere leverandører til driften af datacenteret. Serverne og udstyret vil blive anvendt af det danske selskab til at hoste websteder, data og applikationer på vegne af spørger. Skatterådet bekræftede, at den aktivitet der skulle udføres af det danske datacenter ikke medførte fast driftssted i Danmark for spørger, og som følge heraf ville spørger ikke blive begrænset skattepligtige her i landet efter selskabsskatteloven § 2, stk. 1, litra a.

SKM2015. 369. SR

Skatterådet fandt ikke, at det forhold, at selskabet afvikler sine spil på servere i udlandet, medførte, at selskabet fik et fast driftssted i det pågældende udland, idet serverne ikke blev opereret af den danske spiludbyder. Der var tale om lagring af data og software på hostingfirmaets servere. Hostingfirmaet, som ejer serverne, står for alt vedligeholdelse og forbedring af netværksrelateret hardware, mens selskabet alene havde lejet plads på serveren.