

Beskatning af digitale faste driftssteder

af GRÍMUR SUNDSTEIN PETERSEN & MATHIAS GRUBE RAAHAUGE

Afhandlingen tager udgangspunkt i den store politiske og samfundsmæssige debat omkring beskatning af IT-giganter, der i den seneste tid har fået meget omtale og fokus. Gennem fjernbetjent teknologi kan selskaber være involveret i kildelandets økonomi uden at have nogen form for fysisk tilstedeværelse. Dette udfordrer beskatningen af digitaliserede selskaber, da fysisk tilstedeværelse er det bærende element ved beskatningen af faste driftssteder, men er samtidig det manglende element hos de digitaliserede selskaber.

Begrebet fast driftssted bygger primært på fysisk tilstedeværelse i kildelandet. Traditionelt var et udenlandsk selskab forpligtet til at have en form for fysisk tilstedeværelse i kildelandet for at afsætte sine produkter. Det teknologiske fremskridt, inden for den digitale økonomi, har fundamentalt ændret måden selskaber handler på. Med teknologien kan et digitalt selskab operere på det globale marked og have en betydelig indvirkning på et lands økonomi uden at blive beskattet. Dette er muligt, da det digitale selskab ikke har en fysisk tilstedeværelse i kildelandet, på trods af at have en betydelig digital tilstedeværelse.

Formålet med afhandlingen er at undersøge de udfordringer den digitale økonomi frembringer for beskatningen af digitale selskaber. Dette omfatter en grundig analyse af den digitale økonomi, dens forretningsmodeller og det juridiske begreb om, hvad der udgør et fast driftssted. På dette grundlag vil vi vurdere behovet for nye foranstaltninger, fremlagt af EU, for at beskatte den digitale økonomi.

Afhandlingen konkluderer, at den nuværende skattelovgivning vedrørende fast driftssted ikke kan løse de udfordringer, som den digitale økonomi frembringer. Grunden til dette er, at digitale selskaber gør brug af digitale forretningsmodeller.

Indholdsfortegnelse

ABSTRACT	3
1 INDLEDNING	4
1.1 Problemformulering	5
1.2 Afgrænsning	5
1.3 Metode	6
1.3.1 Juridisk og økonomisk metode.....	6
1.3.2 Retskilder	6
2 DEN DIGITALE ØKONOMI	7
2.1 En digital verden	7
2.1.1 Det digitale fodspor	8
2.1.2 Kendetegn ved den digitale økonomi.....	9
2.1.3 Digitale aktører.....	9
2.1.4 Forretningsmodeller i den digitale økonomi	12
3 FAST DRIFTSSTED	14
3.1 Nuværende regler og praksis	15
3.1.1 Dansk skatteret	15

3.1.2	OECD	16
3.1.3	EU-retten	22
3.2	Indkomstallokering	23
3.2.1	Opgørelse af erhvervsindkomst, der skal allokeres til et fast driftssted.....	23
3.2.2	Selvstændighedsfiktionen.....	24
3.2.3	Den direkte og indirekte metode	24
3.3	Overvejelser omkring højt digitaliserede selskaber.....	25
4	BESKATNING AF DEN DIGITALE ØKONOMI.....	25
4.1	OECD	26
4.1.1	Primære kriterium	26
4.1.2	Sekundære kriterium	28
4.2	Dansk praksis.....	29
4.3	Opsummerende.....	31
4.4	Fasthedskriteriet.....	32
4.4.1	Cloud computing	33
4.5	Virksomhedsudøvelse.....	34
4.6	Kan de nuværende regler anvendes til at beskatte den digitale økonomi?.....	34
5	KAN DE NYE TILTAG LØSE UDFORDRINGERNE, SOM DE DIGITALE FORRETNINGSMODELLER MEDFØRER?	35
5.1	Løser tiltagene udfordringerne?	37
5.2	Allokeringsproblemet.....	38
5.3	Hvordan løser vi det?	39
6	POTENTIELLE LØSNINGER	39
6.1	EU's direktivforslag	39
6.1.1	Den langsigtede løsning	39
6.2	Det tertiære kriterium	41
6.3	De danske server-domme.....	41
7	INCITAMENTER TIL NYE REGLER OMKRING FASTE DRIFTSSTEDER.....	42
7.1	Incitamenter.....	42
7.2	Beskatningen skal ske hvor værdien skabes	42
7.2.1	The Benefit Principle	43
7.2.2	The ability-to-pay principle.....	44
7.3	Konkurrencen mellem traditionelle og digitale selskaber.....	45
7.4	Forhøjelse af skatteprovenuet til kildelandet	46
7.5	Den internationale skattekonkurrence.....	47
7.6	Hvad skaber værdi hos et digitalt selskab?	48
7.6.1	Udfordringer ved at beskatten skal ske hvor værdien skabes	50
8	UDFORDRINGER VED DEN DIGITALE BESKATNING	51
8.1	Den manglende beskatning.....	51
8.2	Kun en delvis løsning	52
8.3	Amerikanerskat?	53
9	KONKLUSION	53
10	PERSPEKTIVERING	54
11	LITTERATURLISTE.....	56
12	BEGREBSAFKLARINGER	60
13	BILAG	62

Abstract

For more than a century, the rules regarding the definition of a permanent establishment have stood unchanged. These rules have effectively secured the taxation of foreign entities in the source state, until recently. In the mist of the commercial launch of the internet, a new economy emerged. A digital economy. The digital economy enabled companies to elevate and improve their business structure and models beyond imagination. For the past decades, we have seen a digitalisation of the global economy, where the digital economy increasingly is becoming the economy itself.

The concept of permanent establishment builds its nexus on a measure of physical presence. Traditionally, a foreign company was bound to have some form of physical presence in the source state in order to sell its products. The technological advances within the digital economy have fundamentally changed the way companies do business. With these technologies, a digital company can operate in the global market and have a significant impact on a country's economy without being taxed. This is possible, since the digital company does not have a physical presence in the source country, despite having a significant digital presence.

According to international organisations such as OECD and EU, digital companies undermine the existing taxing rules and there is therefore a need for new measures to ensure that digital companies pay their fair share. A proposed new measure builds on a significant digital presence.

The aim of the thesis is to examine the challenges, the digital economy creates for taxation. This involve at thorough analysis of the digital economy, its business models and the legal concept of what constitutes a permanent establishment. On this ground, we will evaluate the need for new measures, presented by the EU, to tax the digital economy. Lastly, we will examine the economic incentives behind the EU proposal.

Our analysis showed, that the current tax legislation regarding permanent establishment cannot embrace the challenges the digital economy creates. The reason behind this is that digital companies make use of digital business models, which enable them to operate within a source state, while they simultaneously avoid a physical presence in the jurisdiction.

Even though, there have been prior attempts to modify the concept of PE, it still does not include digital business models. Therefore, there is need for new measures in order to address the challenges digital business models impose. The EU proposal to modify the PE concept to include a measure of significant digital presence, which will ensure that highly digitalised businesses, can be subjects to taxation in the source state, within the EU.

The economic incentives behind the proposal are to ensure an increase in tax revenue within the member states, reduce the tax competition between the states and ensure that digital companies are taxed according to their usage of the local infrastructure.

These incentives are not completely satisfied, since the potential outcome can be challenged according to economic theories. The impact assessment analysis behind the proposal, made by EU, shows that the proposal is more bounded in political than economic rationality.

The proposal will not solve all the challenges, but is the first step to ensure that digital companies are taxed, according to their digital footprint. The question that remains is whether the legislators will succeed in implementing efficient digital taxation rules, or if the digital economy will continue to be one-step ahead.

1 Indledning

I takt med at den teknologiske udvikling har vundet indpas i vores samfund, er måden, hvorpå vi driver virksomhed, kommunikerer med omverdenen og handler, ændret markant. Digitaliseringen har gjort det væsentligt lettere og hurtigere for selskaber at kommunikere med leverandører, kunder og medarbejdere både nært og fjernt. Digitaliseringen har endvidere gjort det muligt for selskaber at afsætte deres produkter ved bare et enkelt ”klik”. Så snart en kunde har klikket på købsknappen hos selskabet, gennemføres handlen, uden at selskabet og kunden har været i kontakt med hinanden før, under eller efter handlen.

Udviklingen har formindsket behovet for selskabers fysisk tilstedeværelse, da afsætning af varer og tjenesteydelser kun er et ”klik” væk.

Inden for skatteretten kan den teknologiske udvikling bidrage positivt til bekæmpelse af skatteunddragelse og mindske de administrative omkostninger samtidig med, at det kan effektivisere opkrævningen af skatteindtægter, hvis reglerne tillader det.¹ Den teknologiske udvikling har dog ikke kun bidraget positivt til skattesystemet, men også udfordret det. Grundet den manglende fysiske tilstedeværelse, som den digitale økonomi muliggør, udfordrer den, den traditionelle opfattelse af et fast driftssted for skattemyndigheder verden over.² Udfordringen er ikke blot selve definitionen og fastlæggelsen af faste driftssteder, men i høj grad også, hvordan indkomst og udgifter allokeres, i de tilfælde der bliver statueret et fast driftssted for et digitalt selskab.

Traditionelt set har man ved definitionen af fast driftssted lagt vægt på den fysiske tilstedeværelse i kildelandet. Den blotte fysiske tilstedeværelse har dog ikke i sig selv været tilstrækkeligt til at statuere et fast driftssted, da det tidsmæssige aspekt også er en afgørende faktor. Således kræves det, at der både skal være fysisk tilstedeværelse og at denne tilstedeværelse opretholdes i en længere periode, for at der kan statueres et fast driftssted. Udfordringen med digitaliseringen er, at den har gjort det muligt for selskaberne at undgå kriteriet, da de formår at være tilstede i kildelandets økonomi i uendelig tid uden at være fysisk tilstede.

Når der ikke foreligger fysisk tilstedeværelse, kan de nationale skattemyndigheder ikke statuere et fast driftssted i kildelandet, og derved er der ikke mulighed for at beskatte et overskud, der genereres inden for dets grænser. Den manglende beskatningskompetence i kildelandet har internationalt været meget omdiskuteret.³ Fokuset har været på, at værdien skal beskattes der, hvor den skabes. For at muliggøre dette, skal definitionen af et fast driftssted udvikles til også at omfatte digitale selskaber samt ændre måden hvorpå indkomst allokeres.

Den teknologiske udvikling har medført nye forretningsmodeller, der har medført nye udfordringer til allokeringen af indtægter og udgifter. Dette påfører endnu et lag på det allerede komplicerede problem, at beskatningsgrundlaget skal allokeres mellem de involverede nationer, så disse får beskatningskompetence til værdien skabt i deres stat.

Digitaliseringen af økonomien udfordrer derfor de nuværende skatteregler, både nationalt og internationalt. På internationalt plan arbejdes der mod en konsensusbaseret løsning, hvor bl.a. EU og OECD bidrager til en fælles global løsning.

¹ EU 2014 Commission Expert Group on Taxation of the Digital Economy, s.5

² OECD 2015 Addressing the Tax Challenges of the Digital Economy, Action 1: 2015 Final Report, s.13

³ Ibid

1.1 Problemformulering

Den digitale økonomi, dens aktører og dens manglende skattebetalinger har i den seneste tid, fået megen omtale og fokus. Emnet har været på den øverste dagsorden i den politiske debat og hos internationale organisationer, ligesom det er, et emne der berører den private borger.

Specialet mener derfor at der er grundlag for at undersøge de udfordringer, som den digitale økonomi frembringer i skatteretten, nærmere.

På baggrund af dette foretages en vurdering af i hvilket omfang disse digitale forretningsmodeller kan udgøre et fast driftssted. Endvidere vurderes de skatteretlige udfordringer, som de digitale forretningsmodeller giver anledning til og på den baggrund vurderes behovet for nye bestemmelser, herunder vurderes fremsatte forslag til en ny regulering. Herunder en analyse og diskussion af økonomiske incitamenter, der ligger bag det nye forslag.

For at kunne undersøge problemformuleringen er det nødvendigt at beskrive, hvordan den digitale økonomi fungerer. Denne vil blive præsenteret i afsnit 2, for at læseren forstår de kendetegn og forretningsmodeller, der vil blive anvendt i senere afsnit. Herefter vil den gældende definition af faste driftssteder blive præsenteret i afsnit 3, med udgangspunkt i dansk ret og OECD's modeloverenskomst⁴. I afsnit 4 vil den gældende definition blive afprøvet på digitale forretningsmodeller, hvor afsnit 5 vil behandle nye tiltag til definitionen. Afsnit 6 omhandler nye internationale forslag.

Afsnit 7 vil omhandle de økonomiske incitamenter, der ligger bag forslaget fra afsnit 6, herunder hvorfor forslaget bliver fremsagt ud fra økonomisk teori og hvilke incitamenter institutionerne har bag forslaget for de nye regler. Her vil der endvidere blive fremlagt en diskussion af, om disse incitamenter er økonomisk begrundet. Specialets konklusion vil blive fremsat i afsnit 9.

Afslutningsvis vil en perspektivering til andre lande blive foretaget, med fokus på, hvordan andre lande takler de problemstillinger, den digitale økonomi kan medføre. Her vil andre landes praksis på området samt nye initiativer til love blive præsenteret.

1.2 Afgrænsning

Hovedfokusset for specialet er, hvornår der foreligger et fast driftssted, samt hvilke betingelser der skal være opfyldt før, et fast driftssted foreligger. Dansk praksis vil blive inddraget i specialet, for at skabe overblik over, hvordan Danmark definerer fast driftssted. Fast driftssted-problematikken består hovedsageligt af to problemstillinger. Den første problemstilling er fortolkningen af fast driftsstedsdefinitionen, mens den anden problemstilling omhandler allokering af indkomst til det faste driftssted.

De to problemstillinger kan som udgangspunkt ikke adskilles, men specialet vil hovedsageligt kun behandle problemstillingen vedrørende definitionen af faste driftssteder. Allokeringsproblematikken vil blive behandlet i forlængelse af fast driftsstedsbegrebet og blive inddraget, hvor det anses for at bidrage til specialet. Grundet den begrænsede længde specialet må have ved indlevering,

⁴ De to udgaver af OECD's modeloverenskomst der anvendes i specialet er OECD Model Tax Convention on Income and on Capital: Condensed Version 2014 og OECD Model Tax Convention on Income and on Capital: Condensed Version 2017

vil dybdegående analyse af allokeringsproblematikken samt fremtidige allokeringsmetoder, ikke blive medtaget i specialet.⁵

1.3 Metode

Afsnittet vil beskrive, hvilke metoder og retskilder specialet vil anvende for at besvare problemformuleringen.

1.3.1 Juridisk og økonomisk metode

Specialet vil anvende en retsdogmatisk analyse til at systematisere, beskrive og analysere gældende ret for at fastslå, hvornår der foreligger et fast driftssted.⁶ Den retsdogmatiske analyse vil først tage udgangspunkt i dansk lovgivning herefter dansk retspraksis, for at undersøge, hvad der kendetegner et fast driftssted efter dansk skatteret. Sammen med dansk lovgivning og praksis vil analysen også anvende EU-retten for at undersøge, om der findes et fælles europæisk fast driftsstedsprincip. Rapporter og modeloverenskomster fra OECD vil blive inddraget i analysen.

I forhold til hvordan nye regler omkring faste driftssteder vil påvirke et kildelands økonomi, vil en deskriptiv retsøkonomisk analyse og diskussion blive anvendt til at vurdere juridiske reglers økonomiske implikationer ud fra økonomiske teorier. Den deskriptive analyse vil tage udgangspunkt i, hvilke økonomiske incitamentet et kildeland vil have til at beskatte digitale selskaber i deres land, og hvordan kildelandets økonomi vil blive berørt af de nye regler. Diskussionen beskriver fordele og ulemper ved forslaget, der foreligger for digitale selskaber set ud fra kildelandets økonomi.⁷ Endvidere vil en deskriptiv analyse i starten af specialet blive anvendt til at beskrive den digitale økonomis opbygning og tilknytning til den globale økonomi.

1.3.2 Retskilder

I specialet bliver forskellige retskilder med forskellig retskildeværdi anvendt. Primære retskilder, som lovgivning, EU forordninger, EU direktiver og retspraksis bliver anvendt til at fastslå, hvad gældende ret er. Sekundære retskilder, som juridisk litteratur, rapporter fra OECD og EU samt artikler, bliver brugt til fortolkning og forståelse af primære retskilder. Det skal dog erindres, at der ikke kan støttes ret på sekundære retskilder, før de eventuelt er implementeret i dansk ret enten gennem lovgivning eller retspraksis.

I specialet vil også lov- og direktivforslag blive anvendt. Lov- og direktivforslag vil blive anvendt til at skabe en forståelse for, hvordan retsregler skal forstås og anvendes, og hvordan reglerne i fremtiden vil blive anvendt efter specialets subjektive fortolkning. Hvis et lov- eller direktivforslag ikke er endeligt vedtaget, vil der ikke kunne støttes ret på dem, men de kan stadig bidrage til forståelsen af, hvordan reglerne skal anvendes.

Modeloverenskomster fra OECD vil blive anvendt i specialet, både udgaver, der er gældende i dansk ret, og udgaver, der endnu ikke er vedtaget i dansk ret. Dette skyldes en materiel ændring fra 2014-udgaven til 2017-udgaven. I de tilfælde hvor en materiel ændring er sket, vil det fremgå

⁵ For en grundig gennemgang af de nuværende indkomstallokeringsregler henvises til Niels-Winther Sørensen doktordisputats "Beskatning af international erhvervsindkomst - Indkomstopgørelsen for et fast driftssted, Thomson Gad-jura, 2000"

⁶ Retskilder & Retsteorier, 2017 s. 29

⁷ Ibid s.292-293

direkte i specialet. Hvis dette er tilfældet, vil begge situationer blive analyseret, så både de nuværende og fremtidige regler bliver fremført.

2 Den digitale økonomi

2.1 En digital verden

Udtrykket ”Digital økonomi” defineres som ”En økonomi der primært fungerer ved hjælp af digital teknologi og elektroniske transaktioner via internettet”.⁸

Den digitale økonomi er evolutionært set stadig i sin vugge, da det blot er 25-30 år siden internettet blev kommercielt lanceret.⁹ De største digitale selskaber som Google, Apple, Facebook og Amazon (GAFA) var blot nystiftede selskaber eller idéer for 20 år siden,¹⁰ men er allerede at finde blandt verdens førende selskaber.¹¹

Udtrykket ”digital økonomi” blev introduceret i 1995 i Don Tapscotts best-seller ”*The Digital Economy: Promise and Peril in the Age of Networked Intelligence*”.¹² Bogen beskriver hvordan bl.a. internettet gør det muligt for en ny økonomi at blomstre, baseret på et netværk af menneskelig intelligens. Kernen i den digitale økonomi er netværk. Det handler ikke om smarte maskiner, teknologiske vidundere og andre it-enheder, men om sammenkoblingen af disse maskiner. Denne sammenkobling er med til at forbinde mennesker og danne et netværk, hvor de kan udveksle intelligens, viden og kreativitet til at skabe velfærd.¹³ Denne sammenkobling når ud til alle verdenshjørner gennem internettet, netværkernes netværk¹⁴

Før digitaliseringen var informationsstrømmen fysisk; ansigt-til-ansigt, analoge telefonopkald og tv-transmissioner mv. Med den nye digitale økonomi er informationen, i alle dens former, blevet digital. Informationen er reduceret til bits og bytes, der farer med lysets hastighed tværs over netværker. Dette gøres ved at bruge binær-koder¹⁵, hvor al information og kommunikation består af digitale tal, et og nul.¹⁶

Denne sammenkobling af mennesker og information skyldes udviklingen af *information communication technology* (ICT). ICT stammer fra it-begrebet og refererer til, hvordan sammenkoblingen af it-enheder som computere, softwareprogrammer, printere, apps, smartphones mv. gør det muligt for personer og selskaber at interagerer i den digitale verden.¹⁷ ICT har gjort teknologien billigere, kraftigere og mere almindelig. Det har ligeledes forbedret forretningsmodeller og styrket innovationen på tværs af hele økonomien.¹⁸

⁸ <http://www.oed.com.ez.statsbiblioteket.dk:2048/view/Entry/52611?redirectedFrom=digital+economy#eid137337196>

⁹ http://denstoredanske.dk/It,_teknik_og_naturvidenskab/Informatik/Hardware/internettet

¹⁰ <https://www.forbes.com/sites/koshagada/2016/06/16/what-is-the-digital-economy/>

¹¹ <https://www.forbes.com/powerful-brands/list/#tab:rank>

¹² <https://www.forbes.com/sites/koshagada/2016/06/16/what-is-the-digital-economy/>

¹³ *The Digital Economy: Promise and Peril in the Age of Networked Intelligence*, 1995, Preface xiv.

¹⁴ <http://www.oed.com.ez.statsbiblioteket.dk:2048/view/Entry/248411?rkey=FBjQ8F&result=1&isAdvanced=false#eid>

¹⁵ En binær kode er et signal der sendes gennem elektriske impulser, der repræsenterer tal, tegn og operationer der skal udføres af computeren. - <https://www.britannica.com/technology/binary-code>

¹⁶ *The Digital Economy: Promise and Peril in the Age of Networked Intelligence*, 1995, s.6

¹⁷ <https://searchcio.techtarget.com/definition/ICT-information-and-communications-technology-or-technologies>

¹⁸ OECD 2015 Addressing the Tax Challenges of the Digital Economy, Action 1: 2015 Final Report, s.11

Dette har medført, at selskaber på tværs af markeder har ændret måden de handler på. Ved at udnytte de innovative ICT-enheder, er de blevet mere fleksible, effektive og har øget deres tilstedeværelse på det globale marked. Dette ses bl.a. i sektorer som detail, transport og logistik, finansielle tjenester, produktion og landbrug, uddannelse, sundhedssektoren og medier.¹⁹

I de sidste årtier har den globale økonomi gennemgået en digital transformering, hvorved den digitale økonomi i dag er så indarbejdet i den globale økonomi, at de ikke kan skilles ad.²⁰ Digitaliseringen af den globale økonomi har ikke ændret handlen, men måden vi handler på, ved at bruge den seneste teknologi til at gøre det vi allerede gør, bare bedre.²¹

Dette har dannet grobunden for helt nye måder at drive virksomhed på f.eks. Uber, verdens største taxaselskab ejer ingen biler, Alibaba, verdens største detail-handler har intet lager og Airbnb, verdens største indkvarterings udbyder ejer ingen ejendomme.²²

Den digitale økonomi har således gjort det muligt for disse selskaber at udfordre og springe de traditionelle rammer for deres industri.

Verdens lande og OECD anerkender, at den digitale udvikling har bidraget signifikant til den globale økonomiske fremgang, og er en vigtig kilde til iværksætteri og produktivitet.^{23,24}

Omfanget og hastigheden, af de ændringer som den digitale økonomi frembringer, udfordrer dog de nuværende skatteregler,²⁵ bl.a. vedrørende beskatning af faste driftssteder, da de digitale selskaber sætter store digitale fodspor i kildelandets økonomi uden at have en fysisk tilstedeværelse.

2.1.1 *Det digitale fodspor*

Traditionelt set har selskaber, der operer i et kildeland, været afhængige af at have en eller anden form for fysisk tilstedeværelse i kildelandet som f.eks. agenter, lageransatte eller formidlere. Med den teknologiske udvikling er dette ikke længere nødvendigt, da de digitale selskaber kan operere på det globale marked med et klik. Selvom de digitale selskaber ikke er fysisk tilstede i kildelandet efterlader de stadig et digitalt fodspor. Det ses tydeligt på den danske e-handel. I 2018 handlede danskerne for over 129 mia. kr. på nettet,²⁶ hvor de igen satte ny rekord i forhold til 2017, hvor nethandlen løb op i 115 mia. kr.²⁷ I 2017 var 4 ud af de 5 største butikker, der stod for internetsalget i Danmark, udenlandske.²⁸ De nyeste tal for 2018 viser, at de fem største netbutikker i Danmark udelukkende er udenlandske.²⁹ Vi er alle bekendte med dem, Zalando, Amazon, H&M, Wish.com og ebay.³⁰ Her er det kun svenske H&M, der også findes som fysisk butik i Danmark.

Det er dog ikke udelukkende store selskaber, der operer på nettet. Internettet har også udvidet den potentielle rækkevidde for mindre selskaber, der gør det muligt for dem at nå markeder, som de

¹⁹ Ibid s.53-54

²⁰ OECD 2018 Tax Challenges Arising from Digitalisation – Interim Report 2018, s.11

²¹ <https://www2.deloitte.com/mt/en/pages/technology/articles/mt-what-is-digital-economy.html>

²² Ibid

²³ OECD 2018 Tax Challenges Arising from Digitalisation – Interim Report 2018, s.12

²⁴ EU 2014 Commission Expert Group on Taxation of the Digital Economy, s.11

²⁵ OECD 2018 Tax Challenges Arising from Digitalisation – Interim Report 2018, s.12

²⁶ <https://www.berlingske.dk/virksomheder/danskerne-rekordhandler-paa-nettet-i-udenlandske-butikker>

²⁷ <https://www.berlingske.dk/annonce/e-handel-vokser-og-vokser>

²⁸ Ibid

²⁹ <https://www.berlingske.dk/virksomheder/danskerne-rekordhandler-paa-nettet-i-udenlandske-butikker>

³⁰ Bilag 1

ikke ville have mulighed for at nå uden eksistensen af internettet.³¹ Tal fra OECD viser, at størstedelen af alle selskaber har en tilstedeværelse på internettet og at tendensen er stigende.³² Hvilke mekanismer og kendetegn, der driver den digitale økonomi, vil i det følgende afsnit blive undersøgt.

2.1.2 Kendetegn ved den digitale økonomi

At definere, hvad der udgør den digitale økonomi, har vist sig at være problematisk. Dette skyldes bl.a. ICT-sektorens stadigt forandrende og udviklende teknologier og den udbredte spredning og anvendelse af digitale redskaber inden for hele den globale økonomi. Dette har resulteret i, at den digitale økonomi i dag er blevet indarbejdet i den traditionelle økonomi i en sådan grad, at det er udfordrende - næsten umuligt - at "indhegne" den digitale økonomi fra resten af den globale økonomi af skattemæssige årsager.³³

Specialet vil i det følgende undersøge aktørerne og forretningsmodellerne i den digitale økonomi for at klarlægge markedet.

2.1.3 Digitale aktører

OECD understreger, at aktørerne, der operer inden for den digitale økonomi, alle besidder tre fremtrædende fælles træk. Disse kendetegn er cross jurisdictional scale without mass, afhængigheden af immaterielle aktiver samt data og brugerindblanding.

Der vil blive skelnet mellem højt digitaliserede selskaber, der kun har digital tilstedeværelse, og digitaliserede selskaber, der anvender digitaliserede forretningsmodeller, men stadig er afhængige af en fysisk tilstedeværelse i de lande de afsætter varer i, i form af f.eks. varelager, ansatte mv.

Det er ikke en forudsætning at alle tre kendetegn er tilstede for at et selskab anses for at være et højt digitaliseret selskab.³⁴

Cross jurisdictional scale without mass: Digitaliseringen har gjort det muligt for selskaber at lokalisere dele af deres produktion på tværs af forskellige lande, og nå ud til flere kunder over hele verden. Gennem fjernbetjent teknologi kan selskaber være involveret i kildelandets økonomi uden at have nogen form for fysisk tilstedeværelse i kildelandet. Således har den teknologiske udvikling gjort det muligt for selskaber at udøve økonomisk aktivitet med minimalt behov for fysisk tilstedeværelse og personaleindblanding i kildelandet. Derved er det muligt for selskaberne, store som små, at vokse markant i størrelse og øge deres rækkevidde mens behovet for lokale ansatte er blevet kraftigt reduceret eller fjernet.³⁵ Dette betegnes som cross jurisdictional scale without mass, hvilket betyder at selskabet har en et betydeligt operativt omfang i kildelandet uden at have en fysisk tilstedeværelse der.³⁶

³¹ OECD 2015 Addressing the Tax Challenges of the Digital Economy, Action 1: 2015 Final Report, s.57

³² Bilag 2

³³ OECD 2015 Addressing the Tax Challenges of the Digital Economy, Action 1: 2015 Final Report, s.11 og EU 2014 Commission Expert Group on Taxation of the Digital Economy, s.11

³⁴ F.eks vil selskaber, der er baseret på cloud computing, have lav brugerindblanding, men vil ifølge OECD stadig blive anset for at være højt digitaliseret - OECD 2018: Tax Challenges Arising from Digitalisation – Interim Report 2018, s. 24-25 øverst

³⁵ OECD 2015 Addressing the Tax Challenges of the Digital Economy, Action 1: 2015 Final Report, s.64

³⁶ OECD 2018 Tax Challenges Arising from Digitalisation – Interim Report 2018, s.24

Selvom digitaliseringen er en vigtig faktor, der gør det muligt for selskaber at opnå cross jurisdictional scale without mass, er dette ikke et unikt kendetegn for digitale selskaber. Det faktum, at flere selskaber kan opretholde en voksende økonomisk tilstedeværelse i et land uden at have en fysisk tilstedeværelse der, skyldes også globaliseringen.³⁷

Afhængigheden af immaterielle aktiver, herunder intellectual property (IP): Et af kendetegnene ved de højt digitaliserede selskaber er den voksende betydning af investeringer i immaterielle aktiver, herunder IP³⁸, der enten ejes af selskabet eller leases fra tredje part. For mange digitale selskaber er brugen af IP-aktiver, som software og algoritmer, der understøtter deres online-platformer, kernen i deres forretningsmodel.³⁹ Digitale selskaber er derfor yderst afhængige af software for at opretholde væksten.⁴⁰

Udviklingen og udnyttelsen samt den intense investering i immaterielle aktiver er et kernebidrag til den værdiskabelse og den økonomiske vækst, som selskaberne i den digitale økonomi oplever. Under nuværende skatteregler kan rettighederne til disse immaterielle aktiver let overføres mellem associerede selskaber, hvilket resulterer i, at det juridiske ejerskab kan ligge fjernt fra det sted eller den enhed, der udviklede og skabte det immaterielle aktiv. Dette er med til at gøre disse formløse aktiver mere mobile.⁴¹ Mobiliteten har gjort, at immaterielle aktiver er mere betydningsfulde end fysisk produktion, da et immaterielt aktiv kan reproducere nærmest omkostningsfrit og leveres fragtfrit.⁴²

Afhængigheden af immaterielle aktiver er et fælles kendetegn for digitale selskaber, men er ikke unikt for disse. Udnyttelsen af immaterielle aktiver er over de seneste år blevet en voksende faktor til værdiskabelse i alle selskaber.⁴³

Data og brugerindblanding: Brugen af data, brugerindblanding, netværkseffekter og forbrugergenereret indhold er almindelige værktøjer og fremgangsmåder hos højt digitaliserede selskaber ifølge OECD.⁴⁴

Data:

Inden for den digitale økonomi er det meget almindeligt at indsamle data og oplysninger om brugere, kunder og leverandører til at forbedre og videreudvikle produkter og tjenester. Dog er dette ikke et ukendt fænomen, da selskaber altid har brugt de informationer de har høstet fra interaktioner med kunderne til at forbedre deres sortiment. Men den teknologiske udvikling har gjort det betydeligt lettere for selskaber at indsamle, lagre og analysere data samt at omsætte denne rå data til håndgribelig valuta.⁴⁵ OECD's egne tal viser, at i 2016 havde 83% af alle voksne mennesker i

³⁷ Ibid s.52

³⁸ Analyser fra WIPO viser at efterspørgslen på IP rettigheder og patenter er vokset med over 125% fra 2004 til 2016 - OECD 2018: Tax Challenges Arising from Digitalisation – Interim Report 2018, s.52

³⁹ OECD 2018 Tax Challenges Arising from Digitalisation – Interim Report 2018, s.24

⁴⁰ Bilag 2, viser at afhængigheden af immaterielle aktiver, som f.eks. anvendelse af hjemmesider er et fremherskende træk for en stor andel af alle selskaber.

⁴¹ OECD 2015 Addressing the Tax Challenges of the Digital Economy, Action 1: 2015 Final Report, s.65

⁴² EU 2014 Commission Expert Group on Taxation of the Digital Economy, s.11

⁴³ OECD 2018 Tax Challenges Arising from Digitalisation – Interim Report 2018, s.53

⁴⁴ Ibid s. 24

⁴⁵ Ibid, s.68-69

OECD-lande adgang til internettet.⁴⁶ Der indsamles derfor enorme mængder data fra en bred palette af enheder, der konstant er tilkoblet nettet.⁴⁷ Volumener af den indsamlede data fordobles næsten hvert år. Der forventes at være produceret mere end 44 zettabytes⁴⁸ data i 2020.⁴⁹

Brugerindblanding:

Brugerindblanding udgør et centralt element hos f.eks. de selskaber der opbygger deres forretningsmodeller omkring sociale-medier-platforme og tilbyder sociale netværker. Højt digitaliserede selskaber som Facebook, Twitter mv. ville tvivlsomt eksistere, hvis det ikke var for rådigheden over enorme mængder data, udnyttelsen af netværkseffekterne og forbrugergenerede indhold.⁵⁰ Uden dette vil disse blot være en tom skal.⁵¹

Netværkseffekter:

Netværkseffekter er en betegnelse for hvornår en brugers adfærd eller beslutning har direkte påvirkning på den nytteværdi andre brugere modtager. Disse netværkseffekter er en kerneegenskab i mange digitale selskaber selvom det ikke er det primære mål. Et eksempel er Microsofts styresystem, Windows, der har et stort netværk af brugere og har meget software tilknyttet. Det er pga. de mange brugere, at mange softwareudviklere er interesserede i at udvikle software til denne kundekreds. Dette resulterer i bedre brugeroplevelser og skaber en positiv eksternalitet⁵², da styresystemet bliver mere attraktivt for slutforbrugeren.

Fremgangen i ICT og den øgede sammenkobling af it-enheder har gjort, at brugere i større grad har mulighed for at udføre kommercielle transaktioner og skabe indhold fra en hvilken som helst lokalitet og tværs over grænser. Brugere er således ikke længere afhængige af selskabernes fysiske tilstedeværelse, så længe de blot er tilsluttet netværket.⁵³

2.1.3.1 Andre kendetegn

Foruden de ovenfor nævnte kendetegn besidder den digitale økonomi også følgende karakteristika: flersidet forretningsmodeller, mobilitet, monopol/oligopol og volatilitet.⁵⁴

2.1.3.1.1 Flersidet forretningsmodel

En flersidet forretningsmodel er baseret på et marked, hvor flere forskellige grupper af personer interagerer gennem et mellemlid, hvor den ene gruppes adfærd og beslutninger påvirker udfaldet for de andre grupper gennem en positiv eller negativ eksternalitet.⁵⁵ Disse to grupper kan være i forskellige lande. Modsætningsvis er en enkelsidig forretningsmodel kendetegnet ved, at en sælger henvender sig til en specifik gruppe af kunder, f.eks. en boghandler, der sælger bøger til læsere.⁵⁶

⁴⁶ Ibid s.14

⁴⁷ Ibid s.15

⁴⁸ 1 zettabyte svarer til 1 billion gigabytes

⁴⁹ Bilag 3

⁵⁰ OECD 2018 Tax Challenges Arising from Digitalisation – Interim Report 2018, s.24

⁵¹ Bilag 4

⁵² Hvor en persons velfærd forbedres af en andens handlinger, uden omkostninger for denne - OECD 2015 Addressing the Tax Challenges of the Digital Economy, Action 1: 2015 Final Report, s.71

⁵³ OECD 2015 Addressing the Tax Challenges of the Digital Economy, Action 1: 2015 Final Report, s.65

⁵⁴ Ibid s.11. Monopol/Oligopoly og Volatilitet er ikke behandlet yderligere, grundet deres manglende bidrag til specialets hovedfokus. Mobilitet er indarbejdet i ovenstående afsnit, hvor det fandtes at være relevant.

⁵⁵ OECD 2015 Addressing the Tax Challenges of the Digital Economy, Action 1: 2015 Final Report, s.71

⁵⁶ OECD 2018 Tax Challenges Arising from Digitalisation – Interim Report 2018, s.28

Flersidet markeder er ikke unikke for det digitale marked. Traditionelle selskaber⁵⁷ har længe benyttet sig af denne struktur, f.eks. bannere ved fodboldbaner, hvor en fodboldklub sælger både billetter og reklameplads til to forskellige grupper.

Et moderne eksempel på et flersidet marked vil være Amazon Marketplace⁵⁸, en online platform, der forbinder købere og sælgere.

I en flersidet forretningsmodel afhænger prisen af interaktionen mellem grupperne. Hvis den ene gruppe udfører en aktivitet, der skaber en positiv eksternalitet for den anden, vil prisen for den anden gruppe stige⁵⁹, da denne gruppes aktivitet bliver mere lukrativ.⁶⁰ Jo flere besøgende en hjemmeside har, des flere kan en annoncør reklamere til. Det resulterer i, at det bliver dyrere for annoncøren at reklamere. Mellemløbet omsætter derved de positive eksternaliteter til penge til deres egen fordel.

Digitaliseringen har gjort det muligt at skabe sådanne netværker, der kan forbinde parter, som vil have svært ved at nå hinanden før den digitale verden.⁶¹

2.1.4 Forretningsmodeller i den digitale økonomi

Digitaliseringen har forstærket måden de traditionelle selskaber har kunne drive deres virksomhed på og åbnet op for nye muligheder ved at anvende nye forretningsmodeller, der hovedsageligt opererer i den digitale sfære.⁶²

Det skal gøres læseren klart, at forfatterne bag specialet ikke mener, at disse digitale forretningsmodeller er nye, da de alle er blevet og bliver anvendt af traditionelle selskaber. Dog vil forfatterne medgive, at forretningsmodellerne er nye inden for den digitale sektor, da de højt digitaliserede selskaber har digitaliseret og derved effektiviseret disse forretningsmodeller. Dette er for at illustrere, at digitaliseringen ikke ændrer det vi gør, men hjælper os til at gøre det bedre. Det der til gengæld er skelsættende er, at de højt digitaliserede selskaber gennem anvendelsen af disse forretningsmodeller, kan minimere eller helt fjerne deres fysiske tilstedeværelse i kildelandet.

Til illustration af dette fremsættes 4 kategorier af forretningsmodeller. Listen er ikke udtømmende, men disse forretningsmodeller er de hyppigst anvendte inden for den digitale sektor.

2.1.4.1 Model 1: Online detailhandel

En online detailhandler sælger varer til slutforbrugere gennem en online platform. Disse varer kan både være fysiske og digitale.

Denne kategori indebærer selskaber der f.eks. producerer deres egne fysiske produkter, f.eks. H&M og IKEA, der sælger deres egne produkter gennem fysiske butikker og gennem deres hjemmeside. Alternativt kunne disse selskaber også købe produkter af en tredjemand og videresælge dem online som bl.a. Saxo.com.⁶³

I forhold til digitale varer kan disse selskaber både producere og videresælge de digitale produkter eller tjenester, men forudsætningen er at det sker gennem internettet og at produktet er digitalt. Et

⁵⁷ Ved traditionelle selskaber forstås selskaber, der hovedsagligt er afhængige af materielle aktiver.

⁵⁸ Se afsnit 2.1.4.2

⁵⁹ OECD 2015 Addressing the Tax Challenges of the Digital Economy, Action 1: 2015 Final Report, s.71

⁶⁰ OECD 2018 Tax Challenges Arising from Digitalisation – Interim Report 2018, s.29

⁶¹ Ibid s. 28

⁶² A Long-term Solution for Taxing Digitalised Business Models: Should the Permanent Establishment Definition Be Modified to Resolve the Issue or Should the Focus Be on a Shared Taxing Right Mechanism?, 2018 s.476

⁶³ Ibid s.477

eksempel vil være Netflix, der både producerer eget indhold og køber rettigheder til at videresælge indhold. Alt gennem deres online platform.⁶⁴ Andre selskaber, der anvender denne forretningsmodel, er Amazon og Alibaba.⁶⁵

Disse selskabers profit genereres af et avancetillæg gennem salget af varer til slutforbrugerne,⁶⁶ og ved salg af brugerdata til tredjeparter.⁶⁷

2.1.4.2 Model 2: Online marketplace

Denne model afhænger af tre parter, 1) udbyderen af platformen, 2) kunder, der tilbyder varer eller tjenesteydelser og 3) kunder, der er potentielle købere. Her benyttes en digital platform, f.eks. et marketplace. Platformen fungerer som mellemlid og forbinder udbydere af varer og tjenesteydelser og potentielle kunder.⁶⁸ Platformen giver adgang til brugere i bytte for enten et transaktionsgebyr eller abonnement, og brugerne yder tjenester mellem hinanden.⁶⁹ Som f.eks. Amazon Marketplace eller Airbnb, der knytter udlejer og lejer sammen gennem en online platform. Dette er også et eksempel på en flersidet forretningsmodel, der står beskrevet i afsnit 2.3.1.4, da udbyderen af marketplacenet typisk også sælger reklameplads til reklamebureauer.⁷⁰ Udbyderens indtægtskilde består af en provision af transaktionen mellem køber og sælger, salg af indsamlet data og reklameindtægter.⁷¹

2.1.4.3 Model 3: Social network

Social network er en flersidet forretningsmodel, der typisk involverer to tjenester. Platformen tilbyder gratis adgang for brugerne,⁷² og den personlige data, der indsamles om brugerne, sælges til selskaber indenfor reklamebranchen eller andre.⁷³⁷⁴ Den indsamlede data om forbrugernes demografiske og geografiske information samt deres adfærd, benyttes af reklamesektoren til at lave skræddersyede reklamer rettet mod disse brugere.⁷⁵ Eksempler på selskaber der anvender denne model er sociale netværker som Facebook, LinkedIn, Snapchat, Twitter, eller søgemaskiner som Google, Bing og Yahoo, betalingstjenester MobilePay og PayPal, eller spilletjenester som GVC Holding.⁷⁶

⁶⁴ Ibid s. 477

⁶⁵ OECD 2018 Tax Challenges Arising from Digitalisation – Interim Report 2018 s.30

⁶⁶ Ibid, s.60

⁶⁷ Ibid s.61

⁶⁸ A Long-term Solution for Taxing Digitalised Business Models: Should the Permanent Establishment Definition Be Modified to Resolve the Issue or Should the Focus Be on a Shared Taxing Right Mechanism?, 2018 s.477

⁶⁹ Digital Taxation Opens the Pandora Box: The OECD Interim Report and the European Commission Proposals, 2018 s.570

⁷⁰ OECD 2018 Tax Challenges Arising from Digitalisation – Interim Report 2018, s.40, 45

⁷¹ Ibid s. 40, 45

⁷² Socialt netværk eller søgemaskine

⁷³ <https://www.theguardian.com/technology/2019/mar/17/the-cambridge-analytica-scandal-changed-the-world-but-it-didnt-change-facebook>

⁷⁴ Digital Taxation Opens the Pandora Box: The OECD Interim Report and the European Commission Proposal, 2018 s. 570

⁷⁵ OECD 2018: Tax Challenges Arising from Digitalisation – Interim Report 2018, s.45

⁷⁶ A Long-term Solution for Taxing Digitalised Business Models: Should the Permanent Establishment Definition Be Modified to Resolve the Issue or Should the Focus Be on a Shared Taxing Right Mechanism?, 2018 s.477

2.1.4.4 Model 4: Cloud computing

Et cloud computing selskab tilbyder et bredt udvalg af on-demand standardiserede og højt automatiserede computer- og databehandlingstjenester til kunder.⁷⁷ Et eksempel vil være Microsoft Azure. Kunderne får adgang til den nyeste opdaterede teknologi, da cloud-enheder bliver opdateret fjernt. Kunderne undgår derfor at investere i deres egen it-infrastruktur, da denne tilbydes af cloud selskabet, hvorved der frigives kapital til andre investeringer.⁷⁸ I forbrugermarkedet, B2C, tilbydes tjenesten som et abonnement eller som en freemium⁷⁹ model, der finansieres gennem reklameindtægter og salg af brugerdata.⁸⁰

I B2B forhold tilbydes tjenesten som et abonnement eller pay-as-you-go, hvor der betales efter forbrug.⁸¹

2.1.4.5 Hybride modeller

Selskaber som Amazon og Alibaba benytter flere af modellerne til forskellige segmenter af deres virksomhed eller en kombination af disse.⁸² Det er derfor vanskeligt at klassificere disse selskaber under en specifik kategori. Dertil er antallet af selskaber med en digitaliseret økonomi voksende, som f.eks. selskaber, der beskæftiger sig med 3D-printning, kunstig intelligens og virtuel valuta. Disse nye innovative produkter, er med til yderligere at forstyrre opfattelsen af digitale selskaber og med stor sandsynlighed skabe nye forretningsmodeller, der ikke har set dagens lys endnu.⁸³

3 Fast driftssted

En betingelse for, at Danmark kan beskatte et selskab med hjemsted i udlandet er, at det udenlandske selskab udøver erhverv i Danmark gennem et fast driftssted jf. SEL⁸⁴ § 2, stk. 1 litra a.⁸⁵ Fast driftssteds-problematikken kan opdeles i to overordnede problemstillinger, nemlig hvornår der foreligger et fast driftssted, og hvordan indkomstopgørelsen skal foretages for det faste driftssted.⁸⁶ I dette afsnit vil det blive analyseret, hvornår der foreligger et fast driftssted. Indkomstallokeringen vil blive behandlet i afsnit 3.2.

Begrebet, fast driftssted er ikke et nyt begreb i skatteretten, hverken i international ret eller i intern dansk ret. OECD har igennem flere årtier udsendt modeloverenskomster med definitioner på, hvornår der foreligger et fast driftssted. Begrebet fast driftssted har OECD ikke opfundet. Den første definition på et fast driftssted, i en international skatteoverenskomst, stammer helt tilbage fra DBO'en mellem Preussen og Østrig-Ungarn i 1899.⁸⁷ Siden 1899 har begrebet fast driftssted været i udvikling, og med den seneste tids teknologiske fremgang fortsætter udviklingen af begrebet.

⁷⁷ Se forklaring om cloud computing i Begrebsafklaring afsnit 12

⁷⁸ OECD 2018: Tax Challenges Arising from Digitalisation – Interim Report 2018, s.73

⁷⁹ <https://azure.microsoft.com/da-dk/free/>

⁸⁰ OECD 2018: Tax Challenges Arising from Digitalisation – Interim Report 2018, s.31

⁸¹ <https://azure.microsoft.com/da-dk/pricing/>

⁸² A Long-term Solution for Taxing Digitalised Business Models: Should the Permanent Establishment Definition Be Modified to Resolve the Issue or Should the Focus Be on a Shared Taxing Right Mechanism?, 2018 s. 478

⁸³ Ibid s. 478

⁸⁴ Lovbekendtgørelsen 2016-09-06 nr. 1164 Selskabsskatteloven

⁸⁵ For selvstændige erhvervsdrivende se Lovbekendtgørelse 2016-01-28 nr. 117 Kildeskattelovens § 2, stk.1 nr. 4

⁸⁶ Beskatning af international erhvervsindkomst – Indkomstopgørelsen for et fast driftssted, 2000 s. 23

⁸⁷ Se Permanent Establishment, 1991 s. 75-77

Formålet med reglerne at statuere et fast driftssted er at etablere en begrænset skattepligt til kildelandet, og at undgå dobbeltbeskatning ved hjælp af dobbeltbeskatningsoverenskomster mellem kildelandet og domicillandet.⁸⁸ Begge formål er på nuværende tidspunkt udfordret af højt digitaliserede selskaber. De højt digitaliserede selskabers opbygning stemmer ikke overens med, hvad vi kender fra den traditionelle økonomi. Det er derfor nødvendigt at undersøge, hvad begrebet fast driftssted vil udvikle sig til for også at løse problemstillingen med højt digitaliserede selskaber.

I det følgende afsnit vil de nuværende regler blive analyseret.

3.1 Nuværende regler og praksis

Begrebet, fast driftssted, findes både i dansk intern skatteret, OECD's modeloverenskomster og i skatterettens internationale tredje dimension, EU-retten.⁸⁹ Hvert af de tre retsområder vil nu blive behandlet. Først vil dansk intern skatteret blive analyseret. Dette bundner i, at dansk udlandsskatteret starter i intern dansk ret for at undersøge om der kan ske beskatning, for derefter at konstatere om der foreligger en international konvention, som bidrager til fortolkningen.⁹⁰

3.1.1 Dansk skatteret

Som beskrevet i starten af afsnit 3, findes reglerne om beskatning af selskabers faste driftsteder i Danmark i SEL § 2, stk. 1 litra a:

” 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...”

En gennemlæsning af bestemmelsen bidrager ikke til forståelsen af hvornår der foreligger et fast driftssted. I øvrigt fremgår det ikke af SEL, hvad der skal forstås ved et fast driftssted. I dansk lovgivning og praksis er det vedtaget ved lov, at begrebet, fast driftssted, skal fortolkes i overensstemmelse med definitionen af fast driftssted i art. 5 i OECD's modeloverenskomst og de dertilhørende kommentarer.^{91,92} Det skal hertil bemærkes, at kommentarerne til OECD's modeloverenskomst er væsentlig ændret fra 2014-udgaven til 2017-udgaven. Denne materielle ændring er sket i art. 5, stk. 4 (negativlisten) og art. 5, stk. 5-6 (agentreglen). Begge udgaver vil blive inddraget. Det er hertil væsentligt at bemærke, at de materielle ændringer i kommentarerne til modeloverenskomsten fra 2017 ikke er direkte gældende i intern dansk ret, eftersom en materielt forandret fortolkning af fast driftsstedsbegrebet ikke kan inddrages ved fortolkningen af det internretlige fast driftsstedsbegreb.⁹³

⁸⁸ Beskatning af international erhvervsindkomst – Indkomstopgørelsen for et fast driftssted, 2000 s. 23

⁸⁹ Fast driftssted, 2011 afsnit 1.2.2-1.2.4

⁹⁰ Se LFF 1994-10-06 nr. 3 Forslag til lov om indgåelse af overenskomster med fremmede stater til undgåelse af dobbeltbeskatning mv. En DBO hjemler ikke beskatning, og derfor skal der startes i dansk intern ret, for at undersøge om der er hjemmel til beskatning.

⁹¹ Dette ses i Lovforslag LFF 1996-12-11 nr. 119 Ændring af forskellige skatteloven Fast driftssted og fiskale repræsentanter – under almindelige bemærkninger s. 3 og bemærkninger til de enkelte bestemmelser til nr. 2 s. 4. Se endvidere Tfs 1996.532H, hvor Højesteret udtaler det samme. For administrativ praksis kan nævnes Tfs 2003, 71 og Tfs 2006, 100

⁹² Det er ikke tilfældet for selskaber omfattet af SEL § 2, stk. 8

⁹³ Lovforslag til lov om anvendelse af multilateral konvention til gennemførelse af tiltag i dobbeltbeskatningsoverenskomster til forhindring af skatteudhuling og overskudsflytning LFF 2019-02-06 nr. 160 – s. 135-136 og SR.2019.184

Det skal ligeledes gøres opmærksomt på, at Danmark har tilsluttet sig Det Multilaterale Instrument(MLI),⁹⁴ der i hovedtræk svarer til de materielle ændringer vedrørende faste driftssteder i OECD's modeloverenskomst fra 2017.⁹⁵ MLI vil derfor ikke blive behandlet enkeltstående, men er indarbejdet under behandlingen af OECD's modeloverenskomst fra 2017.

Det vil derfor i det følgende undersøges, hvordan definitionen af fast driftssted skal forstås ud fra OECD's modeloverenskomst. Da de danske regler skal fortolkes i overensstemmelse med dette, vil dansk praksis blive medtaget, når det findes relevant.

3.1.2 OECD

Baggrunden for at definere et fast driftssted i OECD's modeloverenskomst er, at kildelandet i en DBO ikke som udgangspunkt har beskatningsretten til at beskatte et foretagende i sin egen stat, hvis foretagendet er hjemmehørende i en anden stat jf. art. 7. Undtagelsen til denne regel er, hvis foretagendet driver forretningsmæssig virksomhed gennem et fast driftssted i kildelandet.⁹⁶ Hvis dette er tilfældet, har kildelandet mulighed for at beskatte det faste driftssted, og den erhvervsindkomst der kan henføres til det faste driftssted jf. art. 7, stk. 1, 2. pkt. I det tilfælde, at der kan henføres erhvervsindkomst til det faste driftssted, skal domicillandet lempe dens beskatning jf. art. 23 A og 23 B.

I OECD's modeloverenskomst er fast driftssted defineret i art. 5. Denne opstiller et primært og sekundært kriterium ved fastlæggelse af et fast driftssted. Det primære kriterium findes i art. 5, stk. 1 og 2, mens det sekundære kriterium findes i art. 5, stk. 5 og 6. Det primære kriterium skal undersøges før det sekundære kriterium. Der er i art. 5, stk. 1 og 2 tale om en positiv afgrænsning. Hvis det herefter konkluderes, at der efter det primære kriterium ikke foreligger et fast driftssted, skal det undersøges om der foreligger et fast driftssted efter det sekundære kriterium.⁹⁷ I art. 5, stk. 3 findes regler om fast driftssted i forbindelse med bygge-, anlægs- og installationsvirksomheder. Art. 5, stk. 4 opstiller en negativliste, der har til formål at opstille tilfælde, der som udgangspunkt ikke vil statuere et fast driftssted.

3.1.2.1 Det primære kriterium

Det primære kriterium indeholder tre kumulative betingelser. De tre betingelser er følgende:

- Der skal eksistere et **forretningssted**
- Forretningsstedet skal være **fast**
- Og foretagendets virksomhed skal **udøves helt eller delvis gennem forretningsstedet**⁹⁸

⁹⁴ MLI er ikke anvendelig internt i dansk ret, men er et tillæg til de danske vedtagne DBO'er. MLI er kun anvendelig, hvis begge nationen i DBO'en har tilsluttet sig MLI-konventionen jf. Lov nr. 2019-03-30 nr. 327 om anvendelse af multilaterale konvention til gennemførelse af tiltag i dobbeltbeskatningsoverenskomster til forhindringer af skatteudhuling og overskudsflytning.

⁹⁵ Lov nr. 2019-03-30 nr. 327 om anvendelse af multilaterale konvention til gennemførelse af tiltag i dobbeltbeskatningsoverenskomster til forhindringer af skatteudhuling og overskudsflytning

⁹⁶ Kildelandet har stadig mulighed for at beskatte udenlandske foretagender gennem kildebeskatning, der ikke forudsætter en fysisk tilstedeværelse. Som. F.eks udbytte, renter og royalties mm.

⁹⁷ Fast driftssted, 2011 s.59

⁹⁸ OECD's Modeloverenskomst med kommentar (2017) art. 5 pkt. 6

Hvornår der foreligger et forretningssted, der er fast, hvorigennem foretagende udøver sin virksomhed vil i det følgende blive behandlet.

3.1.2.1.1 *Forretningssted*

Den første betingelse, der skal være opfyldt, før et foretagende har fast driftssted i kildelandet, er at foretagendet skal have rådighed over et forretningssted. Et forretningssted dækker alle former for lokaler, installationer eller anlæg, som foretagendet anvender til at udøve deres forretning fra. Hvis der ikke foreligger et fysisk lokale, er det ikke ensbetydende med, at der ikke foreligger et forretningssted. Det er tilstrækkeligt, at foretagendet har et areal til rådighed, som f.eks. en stadeplads på et marked.⁹⁹

Et forretningssted kan foreligge, selvom foretagendet ikke har en juridisk ret til lokalet. Dette kan være et kontor, beliggende hos et andet foretagende, f.eks. et kontor hos en kunde, hvor der leveres en tjenesteydelse.¹⁰⁰ Selvom et foretagende har et kontor til rådighed hos et andet foretagende, skal foretagendet have et dispositionskrav over lokalet før der foreligger et forretningssted. Det er derfor ikke tilstrækkeligt, at et foretagende har mulighed for at låne et kontor hos en kunde til at statuere et fast driftssted.¹⁰¹

Det er derfor nødvendigt, at der foreligger en hvis fysisk og materiel indretning, før der kan statures fast driftssted. Dette fremgår bl.a. i **TfS 2004,162**. Sagen omhandlede en dansk skatteyder, som havde erhvervet en helikopter og indskudt den i et tysk selskab, som udlejede helikopteren. Den danske skatteyder tog en gang i kvartalet til Tyskland for at bese hans helikopter. Højesteret fastslog, at den danske skatteyder ikke havde kontor eller andet fast forretningssted i Tyskland. Skatteyderen havde ikke ejerskab over det tyske selskab, som helikopteren var indskudt i. Derfor forelå der ikke et fast driftssted i Tyskland for skatteyderen.

3.1.2.1.2 *Fast*

Efter der er blevet statureret et forretningssted for et foretagende, skal det undersøges, om forretningsstedet er fast. Dette betyder, at forretningsstedet skal have en tilknytning til et geografisk sted i kildelandet samt at denne tilknytning er af en vis varighed.¹⁰²

Betingelsen vedrørende, at forretningsstedet skal være geografisk fast, vil i de fleste tilfælde være opfyldt. Hvis et foretagende har et kontor, hvorfra de udøver deres erhverv, vil betingelsen omkring geografisk fasthed være opfyldt. Udfordringen kan forekomme i de tilfælde, hvor foretagendet er mobilt, og derved kan flytte rundt på deres aktiver.

Den geografiske fasthed skal ikke forstås således, at foretagendet er låst til den samme fysiske placering. Hvis et foretagende inden for et afgrænset område kan flytte deres aktivitet rundt, vil forretningsstedet stadig være fast, hvis der kan identificeres en kommerciel og geografisk helhed i relation til aktiviteten.¹⁰³ Et cirkus vil f.eks. ikke opfylde betingelsen omkring et afgrænset geografisk område og vil derfor ikke have fast driftssted i Danmark ifølge det primære kriterium.¹⁰⁴

⁹⁹ Ibid pkt. 10

¹⁰⁰ Ibid pkt. 10-12

¹⁰¹ Ibid pkt. 12. For en udbydende gennemgang af dispositionskravet se Fast driftssted, 2011 s. 84-104.

¹⁰² Ibid pkt. 21

¹⁰³ Ibid pkt. 22. Se endvidere Fast driftssted, 2011 s. 78-79

¹⁰⁴ Fast driftssted, 2011 s. 78

Ud over den geografiske fasthed, skal der også være en fasthed i tid. I OECD's modeloverenskomst art. 5 fremgår det ikke specifikt, hvor lang tid et fast forretningssted skal være i kildelandet før kriteriet er opfyldt. Ej heller i kommentarerne til OECD's modeloverenskomst er det nøjagtigt beskrevet, en periode for, hvornår et forretningssted er fast i tid. Der er dog i international praksis en vis enighed om, at hvis varigheden af et fast forretningssted overstiger seks måneder, vil der foreligge et fast driftssted. Hvis varigheden er under seks måneder, kan der stadig foreligge et fast driftssted i kildelandet. Hver situation skal bedømmes separat, og man kan ikke opstille en generel seks måneders regel.¹⁰⁵

Varigheden bedømmes fra det tidspunkt, hvor foretagendet begynder at udøve sin forretningsmæssige virksomhed fra et fast forretningssted i kildelandet. Ophør af det faste driftssted sker, når al virksomhed er stoppet fra det faste forretningssted eller når der sker en afvikling af det faste driftssted.¹⁰⁶

Der findes endvidere en entrepriseregulering i art. 5, stk. 3, hvor der først foreligger et fast driftssted efter 12 måneder. Dette gælder dog kun for bygnings-, anlægs- og installationsarbejde.

Ud fra dansk praksis er **TfS 2016,646** et eksempel på bedømmelsen af fasthedskriteriet. Sagen omhandlede et tysk selskab, der havde indgået en kontrakt med et dansk selskab om vedligeholdelse og service af en vindmøllepark i Danmark. Det tyske selskab ville ikke have et kontor eller andet fysisk lokale til sin rådighed mens de udførte deres arbejde i Danmark. Hvis en opgave på kontrakten var af længere varighed, blev det tyske selskabs ansatte indlogeret på et hotel. Kontrakten havde en varighed af 5 år, og det tyske selskab havde en forventning om at være i Danmark mellem 120-150 dage om året.

Skatterådet skulle herefter tage stilling til om det tyske selskab havde et fast driftssted i Danmark. Skatterådet udtalte, at en vindmøllepark var geografisk fast, da vindmølleparken var et afgrænset område, hvori det tyske selskab arbejdede. Angående fast i tid, udtalte skatterådet, at 120-150 dage om året tilsammen udgjorde 15-20 måneder i de 5 år arbejdet skulle udføres. Det var tilstrækkelig til at opfylde fast i tid. Derved havde det tyske selskab et fast driftssted i Danmark.

3.1.2.1.3 Virksomhedsudøvelse

Det sidste kriterium der skal være opfyldt før der foreligger et fast driftssted er, at der skal udøves virksomhed helt eller delvis gennem det faste forretningssted. Kriteriet kan opdeles i to fortolkningsspørgsmål. Spørgsmålet om, hvad der kvalificeres som en virksomhed og i hvor stor omfang denne virksomhed udøves gennem det faste forretningssted.¹⁰⁷

Spørgsmålet om, hvad der kan kvalificeres som en virksomhed, skal fortolkes efter intern ret i kildelandet, jf. art. 3, stk. 2 i OECD's modeloverenskomst. Dette betyder, at virksomhedsbegrebet skal fortolkes *lex fori*.¹⁰⁸

Ved fortolkning af virksomhedsbegrebet i dansk intern ret, skal de sædvanlige kriterier for erhvervsvirksomhed opfyldes. Det betyder at sondringen mellem lønmodtager- og erhvervsindkomst samt sondringen mellem erhvervmæssig og ikke-erhvervmæssigindkomst (hobbyvirksomhed)

¹⁰⁵ OECD's Modeloverenskomst med kommentar (2017) art. 5 pkt. 28

¹⁰⁶ Ibid pkt. 44

¹⁰⁷ Fast driftssted, 2011 s. 121.

¹⁰⁸ International skatteret s. 361. I litteraturen er der ikke enighed om dette, da visse teoritikere mener at virksomhedsbegrebet skal fortolkes autonomt. Dog er udgangspunktet fortolkning af intern ret i kildelandet – se International skatteret, 2017 s. 361 note 108 og 110

får betydning ved fastlæggelse et af fast driftssted.¹⁰⁹ Dette indebærer, at før der kan foreligge et fast driftssted, skal der foreligge en erhvervsmæssig virksomhed.¹¹⁰

Kriteriet om, at virksomheden skal udøves gennem det faste forretningssted skal forstås bredt. Virksomhedsudøvelsen anvendes på enhver situation, hvor et foretagende udøver forretningsmæssig virksomhed fra en bestemt lokalitet, som er til foretagendets disposition og hvor foretagendet har henblik på udøvelse af dens aktivitet.¹¹¹

Kommentarerne til OECD's modeloverenskomst præciserer ikke, hvornår et foretagende driver sin virksomhed gennem et fast forretningssted. I kommentarerne beskrives det som:

*"Virksomhedsudøvelse for foretagendet gennem dette faste driftssted. Det vil sædvanligvis sige, at personer, som på den ene eller den anden måde er afhængig af foretagendet (personale), udfører foretagendets virksomhed i den stat, hvor det faste sted er beliggende."*¹¹²

I OECD's modeloverenskomst er udgangspunktet for virksomhedsudøvelsen, at et foretagende har et personale, som udøver virksomheden i kildelandet. Dette betyder dog ikke, at der skal være et personale før kriteriet er opfyldt. Automatiseret udstyr, som f.eks. en maskine, vil også i visse tilfælde kunne opfylde kriteriet. Hvis foretagendet ejer automatiseret udstyr, og virksomhedens personale er begrænset til at opstille, betjene, kontrollere og vedligeholde udstyret, vil dette også være tilstrækkeligt til at opfylde kriteriet. Hvis maskiner bliver vedligeholdt og betjent af andre end virksomheden selv, vil kriteriet stadig være opfyldt. Hvis maskinerne blot bliver opstillet og udlejet, vil der ikke foreligge et fast driftssted.¹¹³

3.1.2.2 Det sekundære kriterium

Hvis der efter det primære kriterium ikke kan statueres fast driftssted, skal det undersøges om der kan statueres fast driftssted efter det sekundære kriterium jf. art. 5, stk. 5 og 6.

Som det fremgår af art. 5, stk. 5 finder bestemmelsen anvendelse *"uanset, bestemmelserne i art. 5, stk. 1 og 2..."*. Art. 5, stk. 5 er udtryk for en værnsregel, der skal sikre beskatning af forretningsmæssig aktivitet i kildelandet.¹¹⁴

For at en person i kildelandet vil udgøre et fast driftssted for et foretagende fordrer art. 5, stk. 5, at personen sædvanligvis indgår kontrakter eller spille en ledende rolle op til indgåelse af kontrakten. Her foreligger der en ændring fra 2014- til 2017-udgaven i modeloverenskomsten. I 2014-udgaven var det en nødvendighed, at personen i kildelandet kunne indgå kontrakten som en fuldmægtig. Agentreglen kunne nemt omgås ved, at repræsentanten ikke havde fuldmagt til binde foretagendet juridisk, selvom personen formelt havde den ledende rolle ved kontraktsforhandlingerne.

Dog fremgår det af kommentarerne til 2014-udgaven, at i de tilfælde som det overstående, vil forhandlingerne kunne sidestilles med udøvelsen af en fuldmagt.¹¹⁵ Fortolkningen af art. 5, stk. 5

¹⁰⁹ International skatteret, 2017 s. 361

¹¹⁰ Ved bestemmelsen om en virksomhed er erhvervsmæssig skal der sondres mellem erhvervsvirksomhed og hobby virksomhed. Se TfS 2007, 289 og TfS 2003, 71 LSR for sondringen. I begge sager er det rentabiliteten der er afgørende.

¹¹¹ OECD's modeloverenskomst med kommentar (2017) art. 5 pkt. 20

¹¹² Ibid pkt. 6

¹¹³ Ibid pkt. 41

¹¹⁴ International skatteret, 2017 s. 370

¹¹⁵ OECD's Modeloverenskomst med kommentar (2014) art. 5 pkt. 33

burde derved fortolkes, sammenligneligt med ændringen i 2017-udgaven.¹¹⁶ Retstilstanden, som opstillet i kommentarerne til 2014-udgaven, blev i dansk administrativ praksis accepteret i TfS 2014, 706.¹¹⁷

I 2017-udgaven er det ikke længere alene afgørende, at personen juridisk binder foretagendet i en kontrakt før der kan statueres et fast driftssted for foretagendet i kildelandet jf. art. 5, stk. 5, som det var tilfældet i 2014-udgaven. Afgørende i 2017-udgaven er, at personen indgår eller spiller en sædvanlig ledende rolle i kontraktindgåelsen, vil der kunne statueres et fast driftssted i kildelandet. Forståelsen af udtrykket ”sædvanlig spiller den ledende rolle op til indgåelsen af kontrakter, der rutinemæssigt indgås af foretagendet uden væsentlige ændringer” har OECD redegjort for i deres kommentar.¹¹⁸ I kommentarerne fremgår det, at hvis en person i kildelandet forhandler kontrakten med kunden og den blot mangler at blive accepteret af foretagendet i domicillandet, vil personen i kildelandet have spillet den ledende rolle i kontraktindgåelsen.¹¹⁹ Dette gælder dog ikke for ren markedsføring. Hvis en person udelukkende markedsfører et produkt overfor potentielle kunder og det resulterer i en ordre hos foretagendet personen er ansat hos, vil dette ikke medføre et fast driftssted. Personen i kildelandet vil ikke være en del af kontraktindgåelsen, selvom salget er en følge af markedsføringen.¹²⁰

Sagen TfS 2014, 706 er et eksempel på vurderingen af fuldmagtskravet i art. 5, stk. 5, om hvornår der foreligger et fast driftssted i Danmark. Sagen omhandlede en person i Danmark, som arbejdede for et foretagende i udlandet. Foretagendet havde ikke andre ansatte i Danmark end personen selv og lejede kun et lagerlokale på 7,5 kvadratmeter. Personen i Danmark kørte rundt til kunder, fyldte varer op og fremviste nye produkter. Personen indgik ikke kontrakter med de danske kunder, da foretagendet skulle acceptere alle ordrer. Når han fremviste nye produkter til kunder, anvendte han de fleste gange foretagendets standardvilkår. Desuden fremgik en prisliste. Når kunden sendte en ordre til foretagendet, var disse som udgangspunkt på de standardvilkår de havde fået af personen i Danmark. Af denne grund blev et fast driftssted statueret i Danmark, da det kun var en formel accept foretagendet foretog sig. Denne afgørelse var efter 2014-udgaven af OECD's modeloverenskomst, men et tilsvarende resultat vil med høj sandsynlighed forekomme efter 2017-udgaven.

Art. 5, stk. 6 er en undtagelse til art. 5, stk. 5. Hvis det efter stk. 5 konkluderes, at en person har en fuldmagt eller spiller den ledende rolle ved kontraktindgåelsen, vil personen stadig ikke udgøre et fast driftssted, hvis stk. 6 betingelserne er opfyldt. Art. 5, stk. 6 indeholder to betingelser der skal være opfyldt før den finder anvendelse. Personen skal være uafhængig af foretagende og handle inden for rammerne af hans sædvanlige forretningsvirksomhed.¹²¹

Hvorvidt en person er uafhængig af et foretagende skal vurderes fra gang til gang, men der er visse betingelser, der kan lægges vægt på ved bedømmelsen heraf. Ved gennemlæsning af kommentarerne minder uafhængighedsbedømmelsen meget om den bedømmelse, der foreligger mellem lønmodtager og selvstændig erhvervsdrivende. I bedømmelsen lægges der vægt på, hvem der har instruktionsbeføjelser, hvem der bærer risikoen ved arbejdet og om der bliver holdt kontrol med

¹¹⁶ Anders Nørgaard Laursen i SR.2018.111 ”Ændringer af fast driftsstedetsdefinitionen afledt af BEPS-projektet”.

¹¹⁷ Ibid. Det skal i den forbindelse gøres opmærksom på, at 2017-udgaven først er gældende i dansk ret efter vedtagelse ved lov jf. Lovforslag til lov om anvendelse af multilateral konvention til gennemførelse af tiltag i dobbeltbeskatningsoverenskomster til forhindring af skatteudhuling og overskudsflytning LFF 2019-02-06 nr. 160

¹¹⁸ OECD's modeloverenskomst med kommentar (2017) art. 5 pkt. 88-89

¹¹⁹ Ibid pkt. 88-89

¹²⁰ Ibid pkt. 89 sidste del

¹²¹ International skatteret, 2017 s. 372

arbejdet.¹²² En anden betingelse kan være om personen arbejder for en eller flere foretagender. I det tilfælde en person kun arbejder for et foretagende, taler dette for, at personen er afhængig af foretagendet.¹²³

Betingelsen om, hvorvidt personen handler inden for rammerne af hans sædvanlige forretningsvirksomhed, skal det undersøges, hvad virksomhedens primære funktion er. Hvis en person normalt driver virksomhed med distribution for egen regning for en række selskaber og optræder som repræsentant for en anden virksomhed, vil optræden som repræsentant ikke være en del af virksomhedens primære funktion.¹²⁴

Sidste del af art. 5, stk. 6 omhandler, hvornår en person bliver anset for at være afhængig af et foretagende, nemlig når personen udelukkende eller næsten udelukkende udfører arbejde for et nært forbundet foretagende. Spørgsmålet i denne del af art. 5, stk. 6 er, hvornår der foreligger et nært forbundet foretagende. I 2017-udgavens art. 5, stk. 8 bliver dette beskrevet. Nært forbundet i art. 5, stk. 8 skal ikke forveksles med forbundne foretagender i art. 9, selvom de minder meget om hinanden.¹²⁵ Ved nært forbundet menes, at et foretagende eller en person kontrollerer det andet foretagende, eller begge kontrolleres af samme foretagende. Dette kan f.eks. være den situation, at en person ejer et foretagende med mere end 50% i domicillandet, men udfører arbejde for foretagendet i kildelandet.¹²⁶

Fra dansk praksis kan nævnes **TfS 1996.532**, som behandler spørgsmålet om uafhængighed. I sagen skulle Højesteret tage stilling til, hvorvidt to advokaters arbejde i Danmark udgjorde et fast driftssted for en person bosiddende i Schweiz. Da advokaterne handlede inden for rammerne af deres sædvanlige virksomhed og ikke havde en relation til personen bosiddende i Schweiz, var de uafhængige, og der forelå ikke fast driftssted i Danmark.

Det er derfor afgørende for uafhængighedskriteriet, at personen er uafhængig af foretagendet og handler inden for rammerne af hans sædvanlige forretningsvirksomhed.

3.1.2.3 *Negativlisten*

I art. 5, stk. 4 er der opstillet en liste over aktiviteter, der ikke udgør et fast driftssted, selvom betingelserne i art. 5 er opfyldt. Hensigten hermed har været, at aktiviteter, der blot er hjælpende eller forberedende for foretagendet ikke skulle statuere fast driftssted.

I takt med samfundsudviklingen er negativlisten forældet og det der før kunne anses for at være hjælpende eller forberedende for foretagendet, er ikke nødvendigvis gældende længere. Store multinationale selskaber har derfor lettere ved at efterleve de objektive krav i 2014-udgavens art. 5, stk. 4.¹²⁷ Grundet samfundsudviklingen er negativlisten opdateret i 2017-udgaven med en ny betingelse, hvor aktiviteterne oplistet i negativlisten nu skal være af hjælpende eller forberedende karakter, før art. 5 stk. 4 finder anvendelse. I dansk intern ret er 2017-udgaven endnu ikke gældende ret.

¹²² OECD's modeloverenskomst med kommentar (2017) art. 5 pkt. 104-106

¹²³ Ibid pkt. 111

¹²⁴ Ibid pkt. 111

¹²⁵ Ibid pkt. 119

¹²⁶ Ibid pkt. 120-121

¹²⁷ OECD's 2015 Preventing the Artificial Avoidance of Permanent Establishment Status Action 7: 2015 Final Report s. 10

Hvornår en aktivitet anses for at være af hjælpende eller forberedende karakter, skal bedømmes ud fra foretagendets hovedformål. Det er afgørende om den aktivitet der foretages er en vigtig og væsentlig del af foretagendets virksomhed i sin helhed.¹²⁸ Hvis dette er tilfældet, vil art. 5, stk. 4 ikke finde anvendelse, og aktiviteten vil derfor udgøre et fast driftssted for foretagendet såfremt de øvrige betingelser i art. 5 er opfyldt.

En konkret vurdering af aktiviteten skal derfor foreligge før art. 5, stk. 4 kan anvendes. Ændringen i 2017-udgaven har indsnævret anvendelsesområdet af art. 5, stk. 4 i forhold til 2014-udgaven, hvor negativlisten ikke indeholdte en begrænsning med en betingelse om, at aktiviteten skal være af forberedende eller hjælpende karakter. Forskellen er grundlæggende, at aktiviteter som før ikke ville udgøre et fast driftssted, nu har potentiale til at opfylde reglerne. Et lager beliggende i et kildeland er efter 2014-udgaven ikke et fast driftssted, men kan være det efter 2017-udgaven, hvis lageret er mere end blot hjælpende eller forberedende for foretagendet. F.eks. ved salg fra lageret.

Sammen med indsnævringen af art. 5, stk. 4, er også antifragmentering blevet indsnævret. Fragmentering er det tilfælde hvor et selskab, opdeler dens aktivitet i flere enheder i kildelandet, for på denne måde at undgå kildelandsbeskatning da de enkelte enheder bliver omfattet af negativlisten. Antifragmenteringsreglerne er indsat for at modarbejde denne undgåelse. I 2014-udgaven af antifragmenteringsregel omhandlede bestemmelsen ét foretagende, mens 2017-udgaven også omfatter nært forbudne foretagender. Det betyder at en koncern ikke længere kan lade deres datterselskaber bestå af flere forskellige forretningssteder i kildelandet, og på denne måde falde ind under negativlisten i art. 5, stk. 4.¹²⁹ Antifragmenteringsreglerne er derfor endnu en værnregel, som resulterer i, at det er nemmere at statuere fast driftssted i kildelandet. Hvis et foretagende har to forretningssteder i kildelandet, der hver for sig ikke vil udgøre et fast driftssted, vil det være muligt at statuere det som følge af antifragmenteringsreglerne.

3.1.3 EU-retten

EU-retten bliver beskrevet som den tredje dimension i international skatteret, og den er derfor værd at undersøge i forhold til definitionen af fast driftssted.¹³⁰ I EU-skatteretten skal der sondres mellem de regler, der udspringer fra EUF-traktaten¹³¹ og de regler der udspringer fra direktiver, vedtaget med hjemmel i TEUF. I TEUF findes frihedsrettighederne, som f.eks. art. 49 om etableringsfriheden og art. 56 om levering af tjenesteydelser, som gør det nemmere for selskaber at etablere sig i en anden medlemsstat og at sende tjenesteydelser hen over grænser.

Når medlemsstater vedtager nye interne skatteregler og indgår dobbeltbeskatningsoverenskomster med andre stater, skal frihedsrettighederne overholdes selvom medlemsstaterne har suverænitet på skatteområdet. Dette blev første gang fastslået af EU-domstolen i Avoir Fiscal-dommen¹³² og er sidenhen blevet slået yderligere fast i en række sager fra EU-domstolen.¹³³ Selvom TEUF ikke har en definition på fast driftssted, bidrager TEUF stadig til international skatteret, og skal derfor have sin mening.

¹²⁸ OECD's modeloverenskomst med kommentar (2017) art. 5 pkt. 59

¹²⁹ Anders Nørgaard Laursen i SR.2018.111 "Ændringer af fast driftsstedsdefinitionen afledt af BEPS-projektet".

¹³⁰ International skatteret, 2017 s. 110

¹³¹ Traktaten om den europæiske unions funktionsmåde 2012 C326/49 af 26. oktober 2012 – herefter TEUF

¹³² C-270/83

¹³³ Se C-311/97 Royal Bank of Scotland præmis 19, C-324/00 Lankhorst-Hohorst præmis 26 og C-446/03 Mark og Spencer præmis 29. For danske skatteregler ved EU-domstolen kan nævnes C-650/16 Bevola, der omhandler om territorialprincippet i SEL § 8, stk. 2 var i strid med art. 49

Vedrørende EU-direktiver og fast driftssted findes der i flere direktiver forklaringer på, hvad der skal forstås som et fast driftssted. Her spiller moder/datterselskabs-direktivets¹³⁴ art. 2, litra b, Rente/Royalty direktivets¹³⁵ art. 3, litra c og fusionsskattedirektivet¹³⁶ en væsentlig rolle. Disse definitioner på fast driftssted skaber et fælles europæisk begreb, men uden at fastslå, hvordan begrebet skal fortolkes eller forstås. Da der ikke foreligger en nærmere beskrivelse af, hvordan begrebet i EU-retlig forstand skal forstås, må det antages, at fortolkningen lægger op af OECD's fortolkning af begrebet.¹³⁷

Dette bliver endvidere bekræftet i EU-domstolens retspraksis, hvor EU-domstolen gentagne gange har udtalt at medlemsstaterne ”*hensigtsmæssigt med hensyn til fordelingen af beskatningskompetencen støtte sig på international praksis og på den af OECD udarbejdede modelkonvention...*”¹³⁸. Der kan derfor ikke ud fra et rent EU-retligt aspekt udledes en definition på fast driftssted på nuværende tidspunkt.

I fremtiden kan det dog ændre sig. EU har på nuværende tidspunkt fremsat et direktivforslag, der indeholder et nyt fast driftsstedsbegreb.¹³⁹ Direktivet bliver behandlet i afsnit 6 nedenfor.

3.2 Indkomstallokering

Når et kildeland har statueret et fast driftssted, skal det undersøges om der forefindes en erhvervsindkomst med tilknytning til kildelandet. Dette er nødvendigt for at bestemme, hvad kildelandet kan beskattes. For at forhindre at kildelandet inddrager alle indtægter med forbindelse til kildelandet i beskatningen, også kaldet *force of attraction*-princippet, skal der allokeres en erhvervsindkomst til kildelandet.¹⁴⁰ Det er derfor ikke tilstrækkeligt, at en indtægt stammer fra kildelandet, men at indtægten har en tilknytning til det faste driftssted i kildelandet.¹⁴¹

3.2.1 Opgørelse af erhvervsindkomst, der skal allokeres til et fast driftssted

I intern dansk ret findes reglerne om indkomstallokering i SEL § 2, skt. 2 og § 8, stk. 6.¹⁴² Selvom der i intern dansk lovgivning findes bestemmelser, der skal opgøre, hvor stor en indkomst, der skal allokeres til et fast driftssted, skal opgørelsen fortolkes efter bestemmelserne i OECD's modeloverenskomst. Bestemmelserne i dansk intern ret svarer derfor i deres ordlyd til bestemmelserne i OECD's modeloverenskomst.¹⁴³ OECD's modeloverenskomsts art. 7 omhandler, hvordan erhvervsindkomst skal beskattes i det tilfælde et selskab har aktivitet i et andet land end det land

¹³⁴ Rådets direktiv 2011/96/EU af 30. november 2011 om en fælles beskatningsordning af moder- og datterselskab for forskellige medlemsstater

¹³⁵ Rådets direktiv 2003/49/EF om en fælles ordning for beskatning af renter og royalties, der betales mellem associerede selskaber i forskellige medlemsstater

¹³⁶ Rådets direktiv 2009/133/EF af 19. oktober 2009 om en fælles beskatningsordning ved fusion, spaltning, partiel spaltning, tilførsel af aktiver og ombytning af aktier vedrørende selskaber i forskellige medlemsstater og ved flytning af et SE's eller SCE's vedtægtsmæssige hjemsted mellem medlemsstater

¹³⁷ Jakob Bundgaard i SU.2009.61 s. 6

¹³⁸ C-336/96 Gillyl præmis 31. Samme passus er gengivet i C-513/03 van Hilten-van der Heijden og C-414/06 Lidl Belgium præmis 22

¹³⁹ EU 2018 Forslag til Rådets Direktiv om regler vedrørende selskabsbeskatning af en væsentlig digital tilstedeværelse, COM(2018) 147 Final

¹⁴⁰ Beskatning af international erhvervsindkomst – Indkomstopgørelsen for et fast driftssted, 2000 s. 198

¹⁴¹ Ibid s. 199

¹⁴² For selvstændige erhvervsdrivende se KSL § 2, stk. 3 og § 25

¹⁴³ Forslag til lov om ændring af selskabsskatteloven, kildeskatteloven, skattekontrolloven, skatteforvaltningsloven og forskellige andre love LFF2011-2012.1.173 og International Skatteret, 2017 s. 378-79

selskabet er hjemmehørende i. Hovedreglen for beskatning af erhvervsindkomst er domicilbeskatning jf. art. 7, stk. 1, 1.pkt. Der foreligger den undtagelse, at hvis selskabets aktivitet udføres gennem et fast driftssted, jf. definitionen art. 5 i en anden stat, kan beskatningen ske i denne anden stat, jf. art. 7, stk. 1. Hvilken erhvervsindkomst der skal danne baggrund for beskatningen i den anden stat er omdrejningspunktet i art. 7, stk. 2.

Ved gennemlæsning af art. 7, stk. 2, står det klart, at artiklen ikke giver et endegyldigt svar på, hvordan en erhvervsindkomst skal allokere til et fast driftssted. Artiklen fremsætter den betingelse, at ved fastlæggelse af profit til et fast driftssted, skal profitten opgøres som den profit et selvstændigt, uafhængigt og sammenligneligt selskab vil kunne opnå på det samme marked. I den juridiske litteratur er denne betingelse blevet kaldt *selvstændighedsfiktionen*.¹⁴⁴

Vedrørende allokering af indkomst findes der to metoder. Den direkte og indirekte metode. Det er kun i den direkte metode, at selvstændighedsfiktionen er relevant. Ved den indirekte metode anser man ikke det faste driftssted som selvstændigt, men ser på hele koncernens indkomst.¹⁴⁵

3.2.2 *Selvstændighedsfiktionen*

Selvstændighedsfiktionen kan opdeles i to problemstillinger. De problemer der vedrører allokering af indkomst, og de problemer der allokere sig til interne ydelser mellem det faste driftssted og hovedkontoret.¹⁴⁶ Fokuset på interne ydelser er begrundet i, at man skal anse det faste driftssted som et selvstændigt og uafhængigt selskab. Dette betyder, at det faste driftssted skal handle med hovedkontoret som om det var på markedsvilkår. Det faste driftssted har derved ikke en fordel ved at være i samme koncern som hovedkontoret og opnår ikke bedre priser den vej igennem.

3.2.3 *Den direkte og indirekte metode*

Ved den direkte metode skal det faste driftssted anses som en selvstændig juridisk enhed. Det betyder, at den indkomst der skal allokere dertil skal opgøres som om det faste driftssted ikke indgår i en koncern. Den indkomst, der har en tilknytning til det faste driftssted bliver allokere der til. Hvis selskabet har modtaget ydelser eller produkter fra koncernen, skal denne transaktion handles til markedspris efter selvstændighedsfiktionen. Det medfører, at det faste driftssted ikke nyder godt af hovedkontorets priser, og på denne måde vil ligne andre selvstændige selskaber.¹⁴⁷

Den indirekte metode bygger på en fordelingsnøgle, som bliver udregnet på koncernniveau. Opførelsen kan ske ved at hele koncernens globale indkomst inddrages, hvorefter den andel som det faste driftssted har bidraget med vil udgøre beskatningsgrundlaget. Herefter fordeles indtægter og udgifter efter fordelingsnøglen til det faste driftssted, så kun faktiske indtægter og udgifter bliver allokere til det faste driftssted. Derved undgås fiktive vurderinger af indtægter og udgifter i den indirekte metode.¹⁴⁸

Som udgangspunkt er det den direkte metode, der anvendes ved allokering af indkomst.¹⁴⁹ Den indirekte metode anvendes derfor sjældent, og anses som et supplement til den direkte metode, i de tilfælde den direkte metode ikke anses for at være hensigtsmæssig at anvende.

¹⁴⁴ Beskatning af international erhvervsindkomst – Indkomstopgørelsen for et fast driftssted, 2000 s. 195

¹⁴⁵ International skatteret, 2017 s. 384

¹⁴⁶ Beskatning af international erhvervsindkomst – Indkomstopgørelsen for et fast driftssted, 2000 s. 196

¹⁴⁷ Beskatning af international erhvervsindkomst – Indkomstopgørelsen for et fast driftssted, 2000 s. 355-356

¹⁴⁸ Ibid s. 384

¹⁴⁹ Se OECD's modeloverenskomst art. 7, stk. 4.

3.3 Overvejelser omkring højt digitaliserede selskaber

Det ovenfor fundne opstiller en række spørgsmål i forhold til højt digitaliserede selskaber, som f.eks. om en server kan udgøre et fast forretningssted. Spørgsmålet er hvornår en server kan og vil udgøre et fast forretningssted?¹⁵⁰ Vil fastheds kriteriet være opfyldt for en server? Vil hele Danmark være et afgrænset område i forhold til højt digitaliserede selskaber? Vil et digitaliseret selskab med et varelager i kildelandet statuere et fast driftssted?

Disse spørgsmål vil blive afprøvet i næste afsnit, for at undersøge om de nuværende regler er tilstrækkelige til at beskatte højt digitaliserede selskaber.

4 Beskatning af den digitale økonomi

På baggrund af de foregående afsnit omkring den digitale økonomi og princippet om fast driftssted vil der i det følgende afsnit blive analyseret, om de nuværende regler om fast driftssted kan anvendes til at beskatte den digitale økonomi. Analysen vil tage udgangspunkt i dansk ret.

Den digitale økonomi er tidligere i specialet blevet defineret ud fra aktørerne på markedet. Disse højt digitaliserede selskaber kan karakteriseres ved de digitale forretningsmodeller de anvender, som er præsenteret i afsnit 2.1.3 og 2.1.4.

Ifølge OECD gør disse forretningsmodeller det muligt for højt digitaliserede selskaber at operere i kildelandet med minimal eller helt uden fysisk tilstedeværelse, hvorved der opnås cross-jurisdiction scale without mass. Den fysiske tilstedeværelse er det bærende element for princippet om fast driftssted, men er samtidig det manglende element hos de digitale selskaber. Der kan hermed sås tvivl om princippet om fast driftssted er egnet som grundlag for at beskatte digitaliserede selskabers grænseoverskridende virke.

OECD har før adresseret problemstillinger vedrørende fast driftssted. I 2015 fremsatte OECD BEPS¹⁵¹ projektets Action 7. Dette medførte visse ændringer, der har potentiale til at løse nogle af de digitale udfordringer. I 2017-udgaven af modeloverenskomsten er disse ændringer indarbejdet, hvilket har medført en materiel ændring af OECD's modeloverenskomst fra 2014-udgaven til 2017-udgaven. Denne materielle ændring er kun sket i forhold til art. 5, stk. 4 negativlisten og art. 5, stk. 5-6 agentreglen.¹⁵²

Det vil derfor i det følgende undersøges, om højt digitaliserede selskabers aktiviteter kvalificerer sig til at være tilstrækkeligt "tilstede" til, at der kan statueres skattepligt til kildelandet.

¹⁵⁰ Fast driftssted, 2011 s. 70-71

¹⁵¹ Base erosion and profit shifting (BEPS), er en sammenslutning under OECD/G20, der har til formål at løse de skatteudfordringer økonomien frembringer. <https://www.oecd.org/tax/beps/>

¹⁵² Lovforslag til lov om anvendelse af multilateral konvention til gennemførelse af tiltag i dobbeltbeskatningsoverenskomster til forhindring af skatteudhuling og overskudsflytning LFF 2019-02-06 nr. 160 – s. 135-136. For nærmere gennemgang af ændringer i 2017-udgaven og dens forhold til Dansk intern skatteret se SR.2019.184

4.1 OECD

De højt digitaliserede selskaber besidder følgende tre karakteristika:

- Cross-jurisdiction scale without mass
- Afhængighed af immaterielle aktiver (IP)
- Data og brugerindblanding

Selvom den fysiske tilstedeværelse har minimal betydning, vedrørende den operative del, så er den digitale økonomi og de højt digitaliserede selskaber stadig afhængige af fysiske komponenter. En af disse komponenter er servere, hvor al informationen som data, koder og algoritmer bliver opbevaret på. Servere eller serverkapacitet er derfor en forudsætning for, at et højt digitaliseret selskab kan agere på det digitale marked. Det er derfor nærliggende at undersøge om immaterielle aktiver som data og software samt materielle aktiver som servere kan medføre, at der foreligger en tilstrækkelig tilstedeværelse til, at der statueres et fast driftssted.

Modeloverenskomstens fremgangsmåde til at klarlægge om der foreligger et fast driftssted er at undersøge om lokaliteten og aktiviteten opfylder visse kriterier, også kaldet det primære kriterium. For en uddybende forklaring se afsnit 3.

4.1.1 Primære kriterium

Det primære kriterium indeholder, som tidligere omtalt, følgende tre kumulative betingelser.

- Der skal eksistere et **forretningssted**
- Forretningsstedet skal være **fast**
- Og foretagendets virksomhed skal **udøves helt eller delvis gennem forretningsstedet**¹⁵³

OECD anerkender at servere og software har potentiale til at kunne statuere et fast driftssted vedr. e-handel. OECD fremhæver nødvendigheden af at skelne mellem hardware¹⁵⁴ og software¹⁵⁵, da disse besidder forskellige egenskaber, og er henholdsvis materielt og immaterielt.¹⁵⁶ Sondringen er yderligere vigtig, da det foretagende, der driver hardwaren, kan være forskelligt fra det, der udøver forretningsmæssig virksomhed gennem en software, der lagres på hardwaren.¹⁵⁷

Hardware: Server

OECD beskriver en server som værende et udstyr der befinder sig fysisk på en lokalitet, og som anvendes til at lagre software og data, som f.eks. en hjemmeside og til at gøre denne software tilgængelig for andre.¹⁵⁸ OECD anerkender, at servere besidder alle egenskaberne for at være et forretningssted, ved at være en fysisk og materiel indretning på en geografisk lokalitet, som kan ligestilles med anlæg såsom lokaler eller maskiner og udstyr.¹⁵⁹ Dette gør den egnet til at udgøre et fast driftssted, da hardwaren kan opstilles på en lokalitet, som kan udgøre et fast driftssted under visse omstændigheder.¹⁶⁰ Hardwaren kan dog kun udgøre et fast driftssted, hvis den opfylder de resterende kriterier navnlig fasthed og virksomhedsudøvelse.

¹⁵³ OECD's Modeloverenskomst med kommentar (2017) art. 5 pkt. 6

¹⁵⁴ Se afsnit 12 for begrebsafklaring

¹⁵⁵ Ibid

¹⁵⁶ OECD's Modeloverenskomst med kommentar (2017) art. 5 pkt.123

¹⁵⁷ Ibid pkt.124

¹⁵⁸ Ibid pkt. 123

¹⁵⁹ Ibid pkt. 123 modsætningsvis softwaren.

¹⁶⁰ Ibid pkt.123

Vedrørende fastheden forudsættes det ikke, at hardware som f.eks. servere ikke skal kunne fysisk flyttes, men om de reelt bliver flyttet. Derved skal serveren befinde sig på en bestemt lokalitet i et tilstrækkeligt tidsrum for at kunne blive fast.¹⁶¹

Hardware kan desuden udgøre et fast driftssted, selvom det ikke forudsætter personale til at betjene den. Dette gælder, når personalet ikke er en nødvendighed for at udøve forretningsmæssig virksomhed gennem lokaliteten som f.eks. ved pumpeudstyr til at udvinde naturressourcer eller e-handel.¹⁶²

I forhold til virksomhedsudøvelsen udgør en server et anlæg, der gør det muligt at facilitere virksomhedsudøvelse, hvor et selskabs forretningsmæssige virksomhed kan udøves gennem denne server.

I 2017-udgaven af modeloverenskomsten opstiller negativlisten en række aktiviteter, der normalt anses for at være af hjælpende eller forberedende karakter. Disse aktiviteter omfatter bl.a. levering af kommunikationslinjer, indsamling af data til markedsføring og levering af informationer.¹⁶³ De ovenfor nævnte aktiviteter udgør hovedformålet for servere, der netop er at indsamle, oplagre og levere information og data til brugere.¹⁶⁴ Disse egenskaber og aktiviteter er som udgangspunkt ifølge OECD af hjælpende og forberedende karakter, hvorved en server som følge af dens natur også vil være det. Dog skal det vurderes konkret fra sag til sag, om den erhvervmæssige udøvelse gennem serveren udgør et kerneområde for selskabet bag serveren eller om aktiviteten blot er af hjælpende eller forberedende karakter.¹⁶⁵ I 2014-udgaven foreligger denne problemstilling ikke.

Internetudbydere, der driver egne servere for at hoste websider for andre selskaber, vil udgøre en økonomisk aktivitet, der er at betragte som en kerneaktivitet. Serverens lokalitet vil derfor udgøre et fast driftssted for internetudbyderen. Anderledes vil det være for et selskab, der driver en hjemmeside, der kun optager kapacitet på serveren og som ikke står for driften af serveren. I denne situation vil serveren blot være af hjælpende karakter for selskabet. Serveren vil ikke udgøre et fast forretningssted, selvom serveren i sig selv kvalificerer sig til dette.¹⁶⁶ OECD giver således stort råderum for medlemslandene til at fortolke, hvornår aktiviteten gennem serveren er tilstrækkelig til, at serveren kan statuere et fast driftssted.

En server besidder derfor alle egenskaberne til at kunne udgøre et fast driftssted. Men dertil kræves, at serveren anvendes til at udøve funktioner, der udgør en vigtig og væsentlig del af foretagendets virksomhed.

Software: Hjemmeside

Mens hardware har potentiale til at statuere fast driftssted er software¹⁶⁷ i sig selv ikke et materielt aktiv. En hjemmeside vil ifølge OECD ikke kvalificere sig til at være et forretningssted, da denne lokalitet ikke kvalificerer sig til at være et ”anlæg”, som lokaler og udstyr er. Software, i form af f.eks. websites, der er en kombination af software og data, udgør ikke et materielt aktiv i sig selv. Derved danner software ikke rammerne for at udgøre et forretningssted. Mens hardwaren, som softwaren er lagret på, er et fysisk udstyr, der befinder sig på en lokalitet, hvor denne lokalitet kan

¹⁶¹ Ibid pkt.125

¹⁶² Ibid pkt.127

¹⁶³ Ibid pkt. 128

¹⁶⁴Se afsnit 12 for begrebsafklaring om servere

¹⁶⁵ OECD's Modeloverenskomst med kommentar (2017) art. 5 pkt.126

¹⁶⁶ Ibid pkt.130

¹⁶⁷ Data og algoritmer mv.

udgøre et fast forretningssted. Software vil derfor i visse sammenhænge kunne udgøre et fast forretningssted, hvis den server eller det udstyr, softwaren er lagret på, udgør et fast driftssted.¹⁶⁸

OECD tager ikke stilling til fasthedskriteriet, da dette tilsyneladende er af for indlysende karakter, hvilket antageligt skyldes, at en hjemmeside er en formløs og mobil distributionskanal.

Ifølge kommentaren er det af afgørende betydning, hvem der disponerer over serveren. Dette dispositionskrav er en forudsætning for at der kan statueres et forretningssted. Dispositionskravet er nærmere beskrevet i afsnit 3.1.2.1.1.

I den digitale økonomi er det almindeligt, at en hjemmeside, som et selskab udøver forretningsmæssig virksomhed gennem, hostes på en server, der tilhører en internetudbyder.¹⁶⁹ Selvom selskabet betaler vederlag for leje af plads på serveren eller har friheden til at kunne vælge, hvilken specifik server hjemmesiden skal hostes på, er dette ikke tilstrækkeligt til, at der foreligger en fysisk tilstedeværelse, da hjemmesiden ikke er et materielt aktiv. Derimod, vil den lokalitet, hvor serveren befinder sig, udgøre et fast driftssted for selskabet, hvis selskabet udøver forretningsmæssig virksomhed gennem en hjemmeside, som lagres på en server selskabet selv disponerer over. Derudover skal de andre betingelser i art. 5 også være opfyldt.¹⁷⁰

4.1.2 Sekundære kriterium

Det sekundære kriterium giver mulighed for at statuere et fast driftssted i kildelandet, hvis et selskab udøver forretningsmæssig virksomhed gennem en afhængig repræsentant. Dette er beskrevet i afsnit 3.1.2.2.

Hertil kommer spørgsmålet om en internetudbyder kan udgøre et fast driftssted for et højt digitaliseret selskab? Som før beskrevet, er det meget almindeligt for internetudbydere, at de hoster selskabers hjemmesider på deres servere. OECD anerkender, at dette kan være tilfældet ”under meget usædvanlige omstændigheder”, men at stk. 5 generelt ikke vil finde anvendelse, da internetudbydere ikke vil optræde som repræsentanter for de selskaber, der står bag hjemmesiderne. Dette begrundes i, at internetudbyderen ikke indgår kontrakter eller har en ledende rolle vedrørende indgåelsen af kontrakter i selskabernes navne eller andet, der vil kendetegne en afhængig repræsentant. Yderligere er en hjemmeside, hvorfra selskaberne udøver deres forretningsmæssige virksomhed, ikke en person som defineret i art. 3. Derved kan hjemmesiden ikke anvendes til at udgøre et fast driftssted, da den ikke kan blive anset for at være en repræsentant for de højt digitaliserede selskaber.¹⁷¹

Det sekundære kriterium giver i teorien mulighed for at statuere et fast driftssted gennem en internetudbyder, men grundet den minimale sandsynlighed, er dette ikke et reelt scenarie der vil gøre sig gældende for højt digitaliserede selskaber.

I det følgende vil det blive undersøgt ud fra dansk retspraksis, hvornår en server statuerer et fast driftssted.

¹⁶⁸ OECD's Modeloverenskomst med kommentar (2017) art. 5 pkt.123

¹⁶⁹ Bilag 5

¹⁷⁰ OECD's Modeloverenskomst med kommentar (2017) art. 5 pkt.124

¹⁷¹ Ibid pkt. 131

4.2 Dansk praksis

I den nugældende danske praksis anvendes de samme kriterier for fastlæggelsen af et fast driftssted for både traditionelle og digitale selskaber. Den teknologiske problemstilling om software og hardware kan udgøre et fast driftssted, har været genstand for en række danske afgørelser. Afgørelserne er alle afsagt efter 2014-udgaven af modeloverenskomsten.

TfS 2012, 71

I TfS 2012, 71 skulle Skatterådet afgøre, om et udenlandsk selskab, spillefirmaet A, der tilbød forskellige former for onlinespil via internettet, ville få fast driftssted i Danmark.

A var hjemmehørende og havde hovedkontor i land-X, hvor de havde opnået en spillelicens hos spillemyndighederne. A's hovedaktiviteter foregik i land-X, der også var stedet, hvor alle beslutningerne blev truffet. A påtænkte at ansøge de danske spillemyndigheder om en spillelicens i Danmark. A ville ikke etablere et kontor i Danmark, og spillet ville blive afviklet gennem en dansk hjemmeside, men fra en server der fysisk var placeret i land-X. I henhold til dansk lovgivning kræves det, at alle spiludbydere med licens i Danmark lagrer alle spilletransaktionerne på en SAFE-server¹⁷². Denne SAFE-løsning ville blive varetaget af D, der ville stå for hosting-servicen til A. SAFE-serveren var placeret i Danmark og tilhørte D. A's egne servere i land-X kommunikerede med D's SAFE-server i Danmark for at kunne levere de nødvendige oplysninger om de danske kunders spilaktivitet, der bl.a. skulle danne grundlag for betaling af spilleafgift i Danmark. Al den administrative aktivitet knyttet til den danske hjemmeside, ville blive behandlet af A's personale i land-X, såsom anmodninger, klager fra kunder, betalinger, sikkerhedstjek, anti-hvidvask mv. A ville i opstartsfasen have to danske medarbejdere, der skulle udføre marketings- og reklamearbejde i Danmark.

Skatteministeriet kom i sagen med følgende indstilling og begrundelse til sagen:

- Siden A hverken havde retligt eller faktisk rådighed over forretningslokaler i Danmark, og
- Spillet skulle afvikles via en dansk hjemmeside fra en server, der fysisk var placeret uden for Danmark

ansås der ikke at foreligge et fast driftssted i Danmark.

Derved har Skatteministeriet i sin begrundelse taget stilling til den danske placerede server. Den danske SAFE-server udgør reelt en fysisk indretning, der lige som lokaler og udstyr kvalificerer sig til at udgøre et fast forretningssted efter OECD modeloverenskomst. Skatteministeriet var dog af den opfattelse, at SAFE-serveren ikke udgjorde et fast forretningssted for A, siden A hverken havde faktisk eller retlig rådighed over serveren.

Herefter skulle Skatteministeriet tage stilling til om A ville få et fast forretningssted gennem den danske hjemmeside. Da hjemmesiden bliver hostet fra en server, der fysisk er placeret uden for Danmark, vil der ikke foreligge et fast forretningssted, da hjemmesiden i sig selv ikke er et materielt aktiv og udgør derfor ikke et fast driftssted i Danmark.

Skatterådet tiltrådte Skatteministeriets indstilling og begrundelse. Derved blev det af afgørende betydning for om der forelå et fast driftssted i Danmark, da A ikke havde faktisk eller retlig rådighed over SAFE-serveren. Herefter kunne der ikke statueres et beskatningsgrundlag i Danmark pga. den manglende fysiske tilknytning til landet.

¹⁷² En SAFE(bankboks) er et data lager også kaldet en file server, hvor en spiludbyder opbevarer alle data i overensstemmelse med standard regler for spil. SAFE-serveren skaber en beskyttet atmosfære, der skal forhindre udefrakommende adgang, samt forhindre intern manipulation med dataene, da spilmyndighederne skal kunne afregne spilafgift.

TfS 2014, 435

Sagen vedrørte et dansk A/S A, der påtænkte at etablere et datterselskab B på Malta. B skulle drive online kasinovirksomhed via en international kasinohjemmeside.

B's ledelse ville have hovedsæde på Malta, og alle ansatte i B ville have arbejdsplads der, hvorfra den daglige ledelse også ville blive varetaget. Hjemmesiden ville blive hostet fra en server uden for Danmark.

Skatterådet anvendte samme fremgangsmåde som ved TfS 2012, 71 ved først at undersøge om B havde rådighed over forretningslokaler i Danmark. Skatterådet konkluderede, at B hverken ejede eller lejede lokaler eller lign. i Danmark, der kunne udgøre et forretningssted. B ville derfor ikke have nogen form for repræsentation i Danmark, og desuden ville spillet blive afviklet fra en server, der fysisk befandt sig uden for landet. På baggrund af denne manglende fysiske tilstedeværelse kunne der ikke statueres et fast forretningssted i Danmark, hvorved der heller ikke var noget beskatningsgrundlag.

Hidtil har vurderingen af om der foreligger et fast driftssted været begrænset af, at serveren har været placeret i udlandet. I kommentaren til OECD's modeloverenskomst afhænger vurderingen af om selskabet disponerer over serveren og står for driften af denne.¹⁷³

I følgende sag fik Skatterådet mulighed for at skelne mellem forudsætninger af at disponere og drive.

TfS 2015, 600

Sagen omhandlede, hvorvidt et dansk selskab ville få fast driftssted i land-X pga. drift og vedligeholdelse af software på en server. Et dansk registreret selskab havde udviklet et onlinespil. Spillet var gratis at downloade, og reklameindtægterne udgjorde en megen beskedent del, under 1%, af den samlede indtægt. Selskabets omsætning stammede primært fra in-game køb, hvor spillerne købte virtuel valuta, der kunne omsættes til effekter i spillet. Spillet blev tilbudt i en række forskellige lande og blev udgivet på forskellige sprog, herunder en række europæiske lande samt USA, Canada, Australien og New Zealand. Hvert land havde sin egen hjemmeside, .dk, .de, .nl osv. Spillet kunne afvikles på flere forskellige servere, der både kunne være placerede i og uden for Danmark. Hidtil havde spillet været hostet fra servere placeret i land-X, der var ejet af et hostingfirma. Dette hostingfirma anvendte cloud computing. Selskabet havde et fast antal servere, som de lejede, men havde mulighed for at anvende flere, hvis trafikken på spillet blev øget. Selskabet kunne selv starte serverne op og regulere, hvor meget data, der skulle trækkes ud af dem. Det danske selskab stod selv for installationer og opdateringer samt vedligeholdelsen af softwaren på serverne mens hostingfirmaet ejede og drev serverne.

Skatterådet kom frem til den afgørelse, at der ikke forelå et fast forretningssted i udlandet. Begrundelsen for dette var, at selskabets vedligeholdelse af softwaren ikke var tilstrækkelig til at antage, at de opererede serverne. Siden det var hostingfirmaet der ejede, vedligeholdte og forbedrede servernetværket, var det hostingfirmaet, der skulle anses for at være den, der opererede serverne. Her var det af afgørende betydning, hvem der stod for vedligeholdelsen og forbedringen af selve hardwaren, hvilket i dette tilfælde var hostingfirmaet.

I sagen udtalte Skatterådet endvidere, at forretningsstedet skulle være fast, hvilket ikke var tilfældet, da selskabet blot lejede en fast andel af serverkapaciteten, der kunne udvides og begrænses efter behov.

¹⁷³ OECD's Modeloverenskomst med kommentar (2017) art. 5 pkt. 124

TfS 2016, 272

Sagen omhandlede et udenlandsk selskab, der gennem deres danske ApS, ville etablere et datacenter¹⁷⁴ i Danmark. Datacentret ville indeholde servere og andet it-udstyr. Det danske ApS skulle stå for driften og vedligeholdelsen af datacentret samt hoste hjemmesider, data og applikationer for det udenlandske moderselskab. Alle ansatte og alt udstyr ville være under det danske ApS's kontrol. Skatterådet skulle tage stilling til om det udenlandske selskab udøvede erhverv gennem et fast driftssted i Danmark.

Det udenlandske selskab og datterselskabet ville indgå en data-hosting-aftale om anvendelsen af datacentrets servere samt lagring af data og hosting af hjemmesider. Adgangen til datacentret var begrænset til kun at omfatte det danske ApS, men en lille gruppe af ansatte hos det udenlandske moderselskab ville ved visse lejligheder have adgang og tilladelse til faciliteterne på datacentret fra tid til anden. Derudover ville samme gruppe også have fjernadgang til at overvåge ydeevnen på hardware og software samt at vedligeholde dette. Vedligeholdelsen bestod bl.a. i at installere og afinstallere applikationer, vedligeholde og forbedre hostede apps samt mulighed for at dirigere datatrafikken og at lukke servere ned.

Skatterådet kom frem til, at det udenlandske moderselskab ville kunne have et fast driftssted via serverne i Danmark efter OECD art. 5, stk.1, hvis selskabet udøvede en tilstrækkelig kontrol over serverne. Hvorved de ville blive anset for at faktisk eje eller operere serverne i Danmark.

Skatterådet mente ikke, at det udenlandske moderselskabs adgang var af sådan karakter, da de ikke havde fysisk adgang eller rådighed over serverne. Desuden havde moderselskabet hverken instruktionsbeføjelser over datacenterets ansatte eller kontrol med arbejdet. Det kunne derfor ikke konkluderes, at moderselskabet hverken disponerede eller opererede serverne i Danmark. I sagen henviste Skatterådet til afgørelsen i TfS 2015, 600, hvor fjernadgangen til serverne, vedligeholdelsen af software samt muligheder for at åbne og lukker server ikke var tilstrækkelig til at statuere et fast driftssted. Derved konkluderede Skatterådet, at datacentret inkl. servere ikke udgjorde et fast driftssted for det udenlandske moderselskab i Danmark.

4.3 Opsummerende

Som analyseret i afsnittet ovenfor udfordrer de digitale forretningsmodeller den gældende skatteret vedrørende fast driftssted. De digitale forretningsmodeller mangler det bærende element i fast driftsstedsbegrebet, nemlig den fysiske tilstedeværelse.

Ovenstående analyse af dansk retspraksis har vist, at de danske skattemyndigheder endnu ikke har haft anledning til at statuere et fast driftssted i Danmark pga. server eller software, der anvendes på serveren. For at en server skal kunne statuere et fast forretningssted i Danmark, skal serveren være fysisk placeret i Danmark, og dertil skal selskabet have et dispositionskrav over serveren i form af *faktisk eller retlig rådighed over serveren*, jf. TfS 2012, 71. Her havde spilleudbyderen hverken faktisk eller retlig rådighed over SAFE-serveren i Danmark. Derudover kræves det at *hovedaktiviteten* afvikles fra en server, der er placeret i Danmark, og at denne ikke er af hjælpende eller forberedende karakter, hvilket var tilfældet i TfS 2012, 71.¹⁷⁵

¹⁷⁴ Et datacenter er en samling af servere.

¹⁷⁵ Kendelse er efter modeloverenskomsten fra 2014, så udtalelserne omkring hjælpende eller forbedrende karakter, kan ændre sig hvis man anvender 2017-udgaven

Dispositionen og ejerskabet af softwaren på en server er ikke tilstrækkeligt til, at selskabet bliver anset for at disponere over selve serveren, hvilket blev bekræftet i TfS 2015, 600. Dertil kræves det, at selskabet disponerer og opererer selve serveren. Indirekte ejerskab over serveren kan ikke kvalificere sig som ejerskab, jf. TfS 2016, 272.

I forhold til dispositionskravet, forudsætter denne en faktisk adgang og retlig rådighed over serveren, hvilket kan udledes fra TfS 2016, 272, hvor det udenlandske moderselskabs begrænsede adgang og overvågning af datacentret ikke var tilstrækkelig til, at de kunne anses for at råde over serverne. Dertil kræves, at selskabet også faktisk vedligeholder de fysiske servere.

Faktisk rådighed over serveren indebærer derved en fysisk rådighed over serveren i form af at styre og betjene denne. I de tilfælde et selskab ejer serveren, hvor dataen og softwaren opbevares, vil det typisk indebære at selskabet også står for driften af denne, hvilket var tilfældet i TfS 2015, 600. Denne faktiske rådighed forudsætter, at selskabet har instruktionsbeføjelser over serveren og de ansatte, der måtte kontrollere og vedligeholder serveren jf. TfS 2016, 272. I de tilfælde hvor, serveren lejes fra tredjemand gennem en hostingaftale om cloud computing, vil serveren ikke udgøre et forretningssted for lejeren i skatteretligt henseende. Dette skyldes, at ved cloud computing er det ikke selskabet bag softwaren, der har den faktiske rådighed over serveren, men udbyderen der står for den faktiske drift af serveren jf. TfS 2015, 600 og TfS 2016, 272.

Dansk praksis har indtil videre kun taget konkret stilling til kriteriet vedrørende forretningsstedet og ikke de andre kriterier. I kommentaren til art. 5, pkt. 124, står der afslutningsvis, at de andre kriterier, omkring fasthed og virksomhedsudøvelse også skal være opfyldt.

4.4 Fasthedskriteriet

Skatterådet adresserede kort fasthedskriteriet i TfS 2015, 600. I sagen lejede et dansk selskab, der tilbød onlinespil, serverkapacitet fra et hostingfirma, der anvendte cloud computing. Selskabet lejede en fast procentdel af serverkapaciteten, hvor selskabet havde nogle faste servere til rådighed med mulighed for at udvide og begrænse serverkapaciteten på andre servere efter behov. Dette var efter Skatterådets opfattelse ikke tilstrækkeligt til, at arrangementet kunne klassificeres som "fast". Dog uden at komme med en præcisering eller yderligere forklaring på, hvad der skal forstås ved dette. Praksis vedrørende fasthedskriteriet er derfor stadig uklart. Det antages derfor, at praksis følger modeloverenskomsten. Fasthedskriteriet er nærmere beskrevet i afsnit 3.1.2.1.2.

Ifølge OECD kræves det, at serveren er fast. Det er ikke relevant for fasthedskriteriet om serveren kan flyttes, men om den reelt bliver flyttet. Således kræves det, at for en server kan udgøre et fast forretningssted, at den befinder sig på et bestemt geografisk sted i et tilstrækkeligt langt tidsrum, for at blive fast. OECD's fremgangsmåde er nærmere beskrevet i afsnit 3.1.2.1.2 omkring varighedskriteriet.

En server er en mobil enhed, der nemt kan flyttes, da den blot kræver tilslutning af strøm og netværk for at operere. I dag opføres der store datacentre rundt omkring i Danmark. Disse installationer består af mere end blot strømforsyning og internetforbindelse til serverne. Tilhørende disse datacentre er ofte anlæg med dieselgeneratorer, køleanlæg, driftslokaler mv., der besværliggør datacentrenes mobilitet.¹⁷⁶ OECD udtaler i kommentaren, at software kan udgøre et fast driftssted. Hertil kræves, at selskabet bag softwaren selv disponerer over serveren, hvor softwaren er lagret på. Ud fra ordlyden er der således tale om en specifik server, hvor beliggenheden for softwaren

¹⁷⁶ <https://www.zitcom.dk/vores-forretning/datacenter>

kan identificeres. De fleste udbydere af serverkapacitet, hostingfirmaer, tilbyder serverplads som en procentdel af deres samlede kapacitet, hvilket var tilfældet i TfS 2015, 600 og TfS 2016, 272, og ikke specifikke sektioner af en given server. Derved styrer hostingfirmaet datatrafikken og fordele data og softwaren på forskellige servere. Det er derfor nærliggende at undersøge om et netværk af servere på f.eks. et datacenter, kan udgøre en kommerciel og geografisk enhed, der opfylder fasthedskriteriet.

I OECD's kommentar til art. 5 fremgår det, at den økonomiske aktivitet skal foregå på et fast sted. Dette sted kan også identificeres som en sammenhængende kommerciel og geografisk helhed som beskrevet i afsnit 3.1.2.1.2. I forhold til aktiviteten, skal denne opretholdes i tilstrækkelig lang tid.¹⁷⁷ Til illustrationen kan nævnes Skatterådets afgørelse i TfS 2016,646. Et tysk selskab havde fået tildelt vedligeholdelsen af to vindturbiner på forskellige lokaliteter i vindmølleparken. Skatterådet skulle tage stilling til om vindmølleparken udgjorde et fast forretningssted for det tyske selskab, der angiveligt ville være i landet 120-150 dage om året. Skatterådet lagde til grund, at vindmølleparken udgjorde en sammenhængende kommerciel og geografisk helhed, hvorved fasthedskriteriet var opfyldt. En uddybende forklaring af kendelsen kan læses i afsnit 3.1.2.1.2.

Et selskab, der anvender et netværk af servere i et datacenter, må antageligvis derfor også kvalificere sig til at være en sammenhængende kommerciel og geografisk helhed, der opfylder fasthedskriteriet. Dette begrundes i ligheden mellem sammenkoblingen af vindmøllerne og serverne, der begge er tilkoblet et fælles netværk, hvor de enkelte vindmøller eller serverne bidrager til netværket. Dertil er det normalt at samle et større antal vindmøller i vindmølleparker og servere i et datacenter. Derved kan softwaren, der lagres på flere forskellige servere, men inden for samme netværk og datacenter, stadig blive anset for at være på en bestemt lokalitet.

Fasthedskriteriet bliver svært at opfylde, hvis den procentandel, der lejes, spredes over servere på flere datacentre, der geografisk ligger fjernt fra hinanden, selvom de er på samme netværk. Dette skyldes, at praksis er karakteriseret som en kommerciel og geografisk helhed, der er på sammenhængende arealer og som ikke strækker sig over landegrænser.

4.4.1 *Cloud computing*

Hostingfirmaer, som det i TfS 2015, 600, tilbød serverkapacitet gennem cloud computing. Her udtalte Skatterådet, at en fast procentdel af serverkapaciteten ikke opfyldte fasthedskriteriet. Skatterådet kom ikke med en uddybende forklaring i sagen. Ved anvendelsen af cloud computing får selskabet adgang til fleksibel og lokalitetsuafhængig databehandling gennem et netværk af servere, der hurtigt tildeles eller begrænses efter datatrafikken.¹⁷⁸ Selskabets data bliver derfor ikke lagret på en specifik server, men spredes ud over netværket, der kan dække over flere lande. Brugeren betjenes af den server, der hurtigst kan levere den ønskede cloud-tjeneste, hvorved softwaren aldrig lagres på et fast sted, men svæver rundt i skyen, som er et netværk af servere.

At beskatte skyen, kan være en tåget affære, men denne problemstilling kan løses ved sporing af IP-adresser.¹⁷⁹ Hver eneste server har en unik IP-adresse, der angiver dens identitet og lokalitet. En form for digitalt pas. Derved kan den digitale aktivitet spores tilbage til den server, der leverer tjenesten og til hvilket tidspunkt samt hvor dataen efterfølgende blev sendt og lagret. Derved er det muligt at kortlægge, hvilke servere der har været anvendt og hvor længe. Hvis aktiviteten kan

¹⁷⁷ OECD's Modeloverenskomst med kommentar (2017) art. 5 pkt.21-24

¹⁷⁸ Clouds behind the clouds, 2013 s.63

¹⁷⁹ Se forklaring af IP-adresser afsnit 12

henføres til en server, hvor anvendelsen af denne viser sig at være af vedvarende og regelmæssig karakter over en længere periode, vil denne have potentiale til at opfylde det tidmæssige aspekt af fasthedskriteriet, fast i tid. OECD's fremgangsmåde er, at der skal ske en addering af den tid, der er brugt i de tidsperioder serveren har været anvendt. I praksis er det på nuværende tidspunkt ikke set, at en server har opfyldt fasthedskriteriet.

4.5 Virksomhedsudøvelse

Det primære kriteriums sidste betingelse, virksomhedsudøvelse, forudsætter, at selskabet udøver sin virksomhed helt eller delvist gennem de pågældende servere. I OECD's kommentar nævnes det eksplicit, at dette kriterie skal afgøres konkret fra sag til sag.¹⁸⁰ I skrivende stund er dette kriterie ikke behandlet i dansk retspraksis vedrørende servere, og OECD's modeloverenskomst må derfor udgøre fundamentet for behandlingen af emnet.

En nærmere beskrivelse af kriteriet, virksomhedsudøvelse, er nærmere beskrevet i afsnit 3.1.2.1.3.

Som tidligere beskrevet anerkender OECD, at en server har potentialet til at udgøre et fast driftssted, men virksomhedsudøvelsen afhænger af, hvilken funktion serveren varetager. Virksomhedsudøvelse foretages hovedsageligt gennem personer, men et selskab kan også udøve virksomhed gennem en server selvom der ikke er personale til at varetage denne opgave. Dette begrundes i, at en server er et automatisk udstyr, ligestillet med pumpeudstyr, der kan udføre aktiviteter uden personaleindblanding.¹⁸¹ Derfor kan en fuldautomatisk server også opfylde kravet om virksomhedsudøvelse.

4.6 Kan de nuværende regler anvendes til at beskatte den digitale økonomi?

De nuværende regler om fast driftssted giver kildelandet en hvis mulighed for at beskatte ikke-hjemmehørende højt digitaliserede selskaber, der ikke har nogle faste traditionelle driftssteder. Dette er muligt, da højt digitaliserede selskaber er afhængige af software og serverkapacitet, der kan udgøre et fast forretningssted i kildelandet gennem servernes lokalitet.

Grundet de højt digitaliserede forretningsmodellens opbygning, vil de højt digitaliserede selskaber yderst sjældent operere og eje deres egne servere, men vil i de fleste tilfælde leje serverkapacitet fra et hostingfirma, som i TfS 2012 71, TfS 2015, 600 og TfS 2016, 272. I de omtalte sager var det ligeledes afgørende for, at disse selskaber ikke fik fast driftssted i de pågældende lande, netop det faktum, at de ikke ejede og opererede deres egne servere, og derved ikke havde retlig eller faktisk rådighed over serverne. I dansk praksis er der endnu ikke et udenlandsk selskab, der har fået statueret et fast driftssted i Danmark gennem servere.

Selvom reglerne i OECD's modeloverenskomst hypotetisk set giver mulighed for beskatning, så sker der ingen effektiv beskatning af de højt digitaliserede selskaber gennem de nuværende regler. Dette skyldes, at de højt digitaliserede selskaber kan drive virksomhed gennem servere uden at blive beskattet, så længe de ikke selv disponerer og driver disse servere, hvilket er det hyppigste tilfælde.

¹⁸⁰ OECD's Modeloverenskomst med kommentar (2017) art. 5 pkt. 126

¹⁸¹ Ibid pkt. 127

5 Kan de nye tiltag løse udfordringerne, som de digitale forretningsmodeller medfører?

I dette afsnit analyseres de nye tiltag omkring faste driftssteder set i konteksten af de digitale forretningsmodeller. De nye tiltag er i form af OECD's modeloverenskomst fra 2017 og MLI.¹⁸²

Dette er for at klarlægge om de nye tiltag eventuelt kan løse nogle af problemstillingerne de digitale forretningsmodeller har medført. Afsnittet tager udgangspunkt i de modeller, der er præsenteret i afsnit 2.1.4, og om hvorvidt de vil resultere i faste driftssteder efter MLI og 2017-udgaven.

Model 1: Online detailhandel

De selskaber, der anvender denne model, afsætter deres varer gennem en hjemmeside. Selve hjemmesiden, vil som bekendt, ikke udgøre et forretningssted. Derved kan selskaber, der alene sælger digitale varer eller tjenester nemt undgå beskatning. Dette skyldes, at software og algoritmer ubesværet kan færdes til alle klodens hjørner med et klik, der ikke forudsætter fysisk tilstedeværelse i modtagerlandet. Disse selskaber vil dog være afhængige af servere eller serverkapacitet. Serverne kan potentielt udgøre et fast driftssted under den forudsætning, at selskabet har faktisk eller retlig rådighed over serverne samt opererer dem.

De selskaber, der sælger fysiske varer gennem en hjemmeside, vil i en vis grad være afhængige af at have en form for fysisk tilstedeværelse. Årsagen til dette er, at de sælger fysiske varer, der skal leveres til kunderne. Det er derfor nødvendigt med et varelager. Før introduktionen til BEPS ville brugen af faciliteter i kildelandet med henblik på at opbevare, fremvise eller levere varer, ikke statuere et fast driftssted, da denne aktivitet er omfattet af negativlisten i art. 5, stk. 4. Efter BEPS Action 7 og MLI art. 13 a) blev der indført ændringer i negativlisten, som medførte, at ingen aktiviteter som udgangspunkt ville være undtaget. Med de nye ændringer skal der foretages en konkret vurdering, om aktiviteten er af hjælpende eller forberedende karakter. Dette resulterer i, at varelagere ikke vil være undtaget, hvis de udgør en kerneaktivitet for foretagendet. Et selskab, der har et stort varelager i kildelandet, hvor et betydeligt antal medarbejdere arbejder, med det primære formål at opbevare og levere varer til kunder i kildelandet, vil således få faste driftssteder i de lande, hvor de har varelagre.¹⁸³ Selskaber som Amazon og Zalando anvender denne model. Deres kernevirksomhed består af at sælge og levere tøj, sko og andre tekstiler, hvor et lager er en forudsætning for opretholdelsen af deres virksomhed.

For et selskab som Amazon kan dette have en betydelig effekt. Amazon har et stort antal varelagre i hele verden for at kunne tilbyde deres kunder en hurtig og effektiv service.¹⁸⁴ Disse varelagre vil efter ændringerne i BEPS Action 7 potentielt udgøre faste driftssteder for Amazon, hvis det kan lægges til grund, at disse udgør en kerneaktivitet. Dette vil medføre, at Amazon bliver begrænset skattepligtig af den profit, der kan allokeres til disse varelagre i de lande, hvor varelagrene er placeret. I bekræftende fald vil Amazon blive begrænset skattepligtige til følgende EU-lande: UK, Tyskland, Østrig, Frankrig, Italien, Spanien, Tjekkiet, Polen og Slovakiet.¹⁸⁵

¹⁸² OECD's modeloverenskomst fra 2017 er endnu ikke implementeret i dansk intern ret, men formodes at det sker snarest. Dette er begrundet i at MLI er implementeret i dansk lov jf. Lov nr. 2019-03-30 nr. 327, hvor det nævnes at 2017-udgaven først vil være gældende i dansk ret efter implementeringen. Se endvidere SR.2019.184 s.5 højre spalte midt, hvor lignende udsagn fremsættes.

¹⁸³ OECD's Modeloverenskomst med kommentar (2017) art. 5 pkt. 62

¹⁸⁴ http://www.mwpx.com/html/amazon_com.html

¹⁸⁵ Det skal gøres opmærksomt på, at de oplistede lande med varelagre, kan være gennem et datterselskab, da Amazon f.eks. har et datterselskab i UK og Tyskland. Amazon service Deutschland GmbH.

Dertil skal det bemærkes, at det kun er i de lande, hvor varelagrene er placeret, at de vil statuere et fast driftssted. Hverken Amazon eller Zalando har varelagre i Danmark, hvilket også kan ses i deres skattebetaling til Danmark, der er lig med nul.¹⁸⁶

BEPS Action 7 og MLI art. 12 medfører også en udvidelse af agent-reglen i art. 5, stk. 5. Dette udvider muligheden for, at et foretagende kan få et fast driftssted i kildelandet gennem en agent, hvis agenten sædvanligvis indgår kontrakter for foretagendet eller spiller en ledende rolle op til indgåelsen af kontrakten. Før udvidelsen af agentreglen kunne dette nemt undgås ved, at agenten ikke havde fuldmagt til at underskrive kontrakten.¹⁸⁷ Dette åbner muligheder for, at lokale marketings- og distributionsydelser kan udgøre et forretningssted for et foretagende ved at agere som agenter for foretagendet. Se model 3 nedenfor.

Model 2: Online Marketplace

Modellen hviler på et trepartsforhold, hvor mellemanden tilbyder sine kunder en platform, hvor disse kan interagere. Selskabet bag platformen er ikke nødsaget til at have fysisk tilstedeværelse i kildelandet, da platformen er tilgængelig for enhver bruger, der er tilsluttet nettet. Forbrugerne genererer indholdet mens selskabet kun står for platformen. Der kan potentielt statueres et fast driftssted gennem en server, hvis forudsætningerne er opfyldt, som diskuteret i afsnit 4. Dette er muligt, hvis serveren står fysisk placeret i kildelandet og selskabet bag hjemmesiden opererer den og har faktisk og retlig rådighed over den. Som udgangspunkt vil dette ikke statuere fast driftssted siden serverne er nemme at flytte, og at de fleste selskaber ikke selv står for deres egen it-infrastruktur, men bruger cloud-tjenester.¹⁸⁸

Model 3: Social Network

Modellen er kendetegnet ved, at der anvendes en flersidet forretningsmodel. Der tilbydes forskellige tjenester gennem en digital platform, hvor den ene tjeneste bidrager til den anden. På samme måde som model 2 opstiller udbyderen af det sociale netværk en digital platform, hvor brugerne kan interagere. Der er derfor ikke behov for fysisk tilstedeværelse i kildelandet, da brugerne kan tilgå platformen gennem internettet, hvor alt indholdet og alle tjenester leveres i digital form. Denne kategori af flersidet forretningsmodel benyttes typisk af sociale netværker, som Facebook og Twitter samt søgemaskiner som Google, Bing og Yahoo. Disse selskaber vil potentielt kunne få fast driftssted gennem servere, hvis forudsætningerne er opfyldt. Selskaber som Facebook og Google, har dog formået gennem mange år at allokere deres indtægter til deres europæiske hovedkontor i Irland.¹⁸⁹ Irland er et lille marked med få internetbrugere sammenlignet med de øvrige EU-lande. Dette viser, at deres forretningsmodel efter de nye tiltag kan fungere uhindret, da der ikke kan statueres faste driftssteder i kildelandene. En af grundene til dette er, at de servere, der hoster den software, der udfører den økonomiske aktivitet typisk er placeret uden for det land, hvor brugerne befinder sig.

Dernæst opstår spørgsmålet, om der kan statueres et fast driftssted gennem en agent? Ændringen i agentreglen åbner muligheder for, at f.eks. lokale marketings- og distributionsydelser kan udgøre et fast driftssted, hvis disse agerer som agenter for foretagendet. Dette kræver, at agenten sædvan-

¹⁸⁶ <https://www.sktst.dk/aktuelt/skatteoplysninger-for-selskaber/>

¹⁸⁷ Anders Nørgaard Laursen i SR.2018.111 s. 4-5.

¹⁸⁸ Bilag 5

¹⁸⁹ Bilag 6

ligvis indgår kontrakter for foretagendet eller spiller en ledende rolle op til indgåelsen af kontrakten. Situationen er blevet afprøvet af de franske skattemyndigheder efter OECD's 2014-udgave i en sag mod Google.¹⁹⁰ Selvom Google Ireland Ltd ikke havde noget forretningssted i Frankrig, leverede et andet koncernselskab, Google France, administrativ og marketingstøtte til Google Ireland, for hvilket de blev opkrævet et gebyr. Det franske selskab accepterede ingen ordrer for reklame eller visning i Frankrig fra franske kunder, der endeligt skulle godkendes af Google Ireland på deres kontor i Irland.¹⁹¹ Den franske domstol afviste, at Google Ireland havde et fast driftssted i Frankrig gennem Google France, svarende til OECD art. 5, stk.1. Derefter skulle det undersøges om de kunne få et fast driftssted efter art.5, stk.5, hvis en afhængig agent havde myndighed til at indgå kontrakter på vegne af det irske selskab og som regelmæssigt udøvede denne myndighed. Retten fandt, at Google France ikke havde beføjelser til at indgå kontrakter samt at formålet ved dets aktiviteter var at finde kunder for Google Ireland.

Denne ortodokse fortolkning og anvendelse af art. 5, har også været en af drivkræfterne bag ændringerne i definitionen af fast driftssted i BEPS Action 7.

I forbindelse med den nye ændring af agentreglen, vil der kunne statueres et fast driftssted gennem en agent, der sædvanligvis indgår kontrakter for foretagendet eller spiller en ledende rolle op til indgåelsen af kontrakten. Hvem der spiller den ledende rolle og hvorfor, er således ikke afklaret. En, der blot introducerer ydelser vil næppe være en person, der kan anses for at spille en ledende rolle. I de tilfælde, hvor kontrakter regelmæssigt udfærdiges og afsluttes uden væsentlige ændringer af selskabet, taler mere for, at denne agerer som agent, hvorved der kan statueres et fast driftssted, selvom denne agent ikke har bemyndigelse til at indgå kontrakten.¹⁹²

De nye ændringer i agentreglen vil have potentiale til at ændre udfaldet i Google-dommen, siden agenten kan statuere et fast driftssted, hvis det kan konkluderes, at agenten har den ledende rolle i kontraktforhandlingerne. Specialet har ikke mulighed for at besvare om dommen vil få et andet udfald, da Googles forretningsstruktur ikke kendes.

Model 4: Cloud computing

Som tidligere analyseret i afsnit 4, vil selskaber, der anvender cloud-tjenester ikke få fast driftssted gennem cloud-udbyderens servere eller datacentre jf. TfS 2015, 600.

I forhold til cloud-udbyderen vil servere og datacentre kunne udgøre et fast driftssted for cloud-udbyderen, hvis kriterierne i OECD modeloverenskomst art. 5 er opfyldt som beskrevet i afsnit 4 herunder TfS 2016, 272. De nye tiltag vil ikke ændre udfaldet i denne model. Dette skyldes, at model 4 næsten udelukkende behandles efter det primære kriterium, da cloud-udbyderen sjældent vil agere som en repræsentant for deres kunder i forretningsmæssige henseende.

5.1 Løser tiltagene udfordringerne?

De præsenterede forretningsmodeller forudsætter forskellige grader af fysisk tilstedeværelse i kildelandet. Fraværet af denne fysiske tilstedeværelse resulterer i, at der ikke sker beskatning i kildelandet. Dertil ses en vis korrelation mellem graden af fysisk tilstedeværelse og muligheden for kildelandsbeskatning. Udgangspunktet er, at des højere digitaliseret en forretningsmodel er, des mindre er mulighederne for kildelandet at beskatte aktiviteterne inden for deres egne grænser.

De nuværende regler og de nye tiltag giver bl.a. mulighed for at statuere faste driftssteder gennem:

¹⁹⁰ Paris Administrative Tribunal 12. juillet 2017. Stadfæstet ved La Cour administrative d'appel de Paris 25. avril 2019

¹⁹¹ <http://kluwertaxblog.com/2017/07/24/permanent-establishment-la-lutte-continue/?print=pdf>

¹⁹² Ibid

- Servere som selskabet har rådighed og disponerer over eller
- Varelagere mv. der udgør kerneaktivitet for selskabet eller
- Lokale sælgere, marketingmedarbejdere og andre hjælpefunktioner, som kan udgøre en agent, hvis disse spiller en ledende rolle i indgåelsen af kontrakter

Selvom de nuværende regler og de nye tiltag potentielt giver mulighed for at beskatte disse digitale forretningsmodeller, er det muligt at tilrettelægge virksomhedsudøvelsen således, at selskabet undgår at få et fast driftssted i kildelandet. Dette ses bl.a.

- Ved at selskaberne ikke disponerer over serverne, hvorfra softwaren hostes f.eks. gennem cloud computing eller
- Sælgere, marketing og andre hjælpefunktioner ikke udgør en agent.

Selv efter ikrafttrædelsen af de nye tiltag vil digitale selskaber ikke have tilstrækkelig fysisk tilstedeværelse i kildelandet til, at der kan statueres et fast driftssted, foruden de selskaber, der anvender model 1 og leverer fysiske varer. De andre modeller vil potentielt kunne opfylde det sekundære kriterium, hvis de har en agent i kildelandet. Grundet disse selskabers manglende fysiske tilstedeværelse, vil det primære kriterium ikke kunne anvendes over for disse forretningsmodeller. De muligheder som OECD åbner op for efter revision i 2017-udgaven og MLI har ikke de fornødne værktøjer til at løse udfordringerne. Dette resulterer i, at højt digitaliserede selskaber undgår at få fast driftssted i lande, hvor de opererer digitalt.

5.2 Allokeringproblemet

Spørgsmålet om, hvorvidt, der kan statueres et fast driftssted, er kun en del af den samlede problemstilling. Efter der er statueret skattepligt til kildelandet, vil det efterfølgende skulle fastlægges, hvad der skal beskattes. Som præsenteret i afsnit 3.2.3, findes der to metoder til at gøre dette, enten efter den direkte eller indirekte metode.

I forhold til den digitale økonomi har det tidligere været påvist, at den i dag er så indarbejdet i den globale økonomi, at de nærmest er umulige at skille ad. Et selskab, der opererer en hjemmeside i kildelandet og ikke har nogen fysisk tilstedeværelse der, vil udfordre allokeringen efter den direkte metode. Som vist i TfS 2012, 71 vil udgifter forbundet med hjemmesiden blive afholdt af selskabet i domicillandet og indtjeningen fra hjemmesiden vil ligeledes strømme dertil. Dette vil i flere tilfælde resultere i underskud efter den direkte metode, hvor kildelandet ikke vil have mulighed for at beskatte det faste driftssted, da der ikke er noget overskud at beskatte.¹⁹³ Anderledes vil det forholde sig ved anvendelsen af den indirekte metode. Ved den indirekte metode anses det faste driftssted for at være en forlængelse af koncernen, hvor begge foretagender har bidraget til koncernens overskud. Allokeringen kan derved ske efter den procentdel, som det faste driftssted har bidraget til koncernen. Dette gøres efter en forudbestemt fordelingsnøgle, hvor det er muligt at inddrage de indtægter og udgifter, der hidrører fra det digitale faste driftssted i kildelandet.

Begge metoder kan teoretisk anvendes til allokering af indkomst i digitale selskaber. Den indirekte metode virker mere hensigtsmæssig end den direkte metode. Dette er grundet i, at der ved den indirekte metode udelukkende fokuseres på omsætningen fra kildelandet. Det er forholdsvis nemt, hvorimod ved den direkte metode, skal man udskille det digitale faste driftssted fra resten af kon-

¹⁹³ A Long-term Solution for Taxing Digitalised Business Models: Should the Permanent Establishment Definition Be Modified to Resolve the Issue or Should the Focus Be on a Shared Taxing Right Mechanism?, 2018 s. 490

cernen. Hvordan dette foretages, virker udfordrende, da der ikke foreligger noget fysisk i kildelandet. Endvidere vil den direkte metode ikke vise den reelle indtægt i kildelandet.¹⁹⁴ Selvom dette er tilfældet, skal man efter OECD's modeloverenskomst anvende den direkte metode jf. art. 7, stk. 2.

5.3 Hvordan løser vi det?

EU-Kommissionen anerkender, at de nuværende skatteregler ikke fanger forholdet mellem tilstedeværelse og beskatning pga. digitale forretningsmodeller. Ifølge EU-Kommissionen vil de mangelfulde regler give anledning til større muligheder for skatteunddragelse, færre skatteindtægter til offentlige budgetter og have en konkurrenceforvridende effekt.¹⁹⁵

Hvilke potentielle løsninger EU-Kommissionen har fremsat, vil blive behandlet nedenfor. Som beskrevet ovenfor, vil de nye tiltag ikke kunne løse de digitale problemstillinger fyldestgørende. Derfor vil det følgende afsnit præsentere nye forslag, der har til formål at løse de tilbageværende problemstillinger vedrørende højt digitaliserede selskaber.

6 Potentielle løsninger

I følgende afsnit vil potentielle løsninger til at beskatte den digitale økonomi blive behandlet. Afsnittet tager udgangspunkt i EU's direktivforslag COM (2018) 147 final. I skrivende stund foreligger der ikke noget konkret løsningsforslag fra OECD, hvorfor afsnittet udelukkende vil behandle EU's konkrete forslag. Det forventes, at OECD vil komme med et forslag i 2020, hvor medlemslandene arbejder mod en konsensusbaseret løsning.¹⁹⁶

6.1 EU's direktivforslag

EU-Kommissionen har anerkendt, at den internationale skattemodel ikke er egnet til de digitale udfordringer og sikrer ikke en retfærdig fordeling af beskatningen.¹⁹⁷ Der er derfor behov for et nyt regelsæt til at bekæmpe de digitale udfordringer og sikre en fair fordeling af beskatningen.

I denne sammenhæng blev to forslag til direktiver fremsat. Et forslag COM (2018) 148 final om at indføre en udligningsafgift som en midlertidig løsning og et forslag COM (2018) 147 final om, en langsigtet løsning vedrørende et digitalt fast driftssted. Arbejdet omkring forslaget om at indføre en midlertidig løsning COM (2018) 148 final, er foreløbigt standset.¹⁹⁸ COM (2018) 148 final - forslaget vil derfor ikke blive behandlet.

Vedrørende den langsigtede løsning ønsker EU-Kommissionen med de nye regler, at beskatningen af alle selskaber, der opererer i EU, skal ske, hvor overskuddet og værdien skabes.¹⁹⁹

6.1.1 Den langsigtede løsning

Begrundelsen for forslaget er, at digitaliseringen har lagt pres på det internationale skattesystem. De nuværende regler har skabt en situation, hvor overskuddet ikke beskattes det sted, hvor værdien

¹⁹⁴ Ibid s. 490

¹⁹⁵ EU 2017 A Fair and Efficient Tax System in the European Union for the Digital Single Market, s.2

¹⁹⁶ OECD 2018 Tax Challenges Arising from Digitalisation – Interim Report 2018, s.175

¹⁹⁷ EU 2017 A Fair and Efficient Tax System in the European Union for the Digital Single Market s.6

¹⁹⁸ I forbindelse med Europaparlamentsvalget er COM (2018) 148 final blevet inddraget i valgkampen.

¹⁹⁹ EU 2017 A Fair and Efficient Tax System in the European Union for the Digital Single Market s.3

skabes. EU-kommissionen og Rådet har derfor konstateret, at der er behov for ”*et effektivt og retfærdigt skattesystem der er egnet til den digitale tidsalder*”²⁰⁰. Med henblik på at modernisere reglerne om fast driftssted og overskudsfordeling,²⁰¹ indebærer det en reformation af de nuværende internationale skatteregler vedrørende beskatningen af faste driftssteder.²⁰²

Uretfærdigheden skyldes, at de samme regler anvendes både på traditionelle og digitale selskaber, hvor beskatningen i kildelandet sker ud fra fysisk tilstedeværelse i kildelandet. Dette medfører, at selskaber, der skattemæssigt ikke er hjemmehørende i kildelandet, kun bliver skattepligtige der, hvis de har en fysisk tilstedeværelse, der svarer til fast driftssteds definitionen. Disse regler tager ikke højde for de digitale selskabers globale grænseløse rækkevidde, hvor fysisk tilstedeværelse ikke længere er en forudsætning for at kunne afsætte varer og tjenesteydelser digitalt (cross-jurisdiction scale without mass).

På denne baggrund er det nødvendigt med alternative indikatorer for, hvornår der foreligger en tilstrækkelig tilstedeværelse i kildelandet, som kan udløse beskatning. En foreslået indikator bygger på et nexus-koncept omkring ”væsentlig digital tilstedeværelse” som anker. Dette for at fastlægge og beskytte beskatningsretten med hensyn til de digitale forretningsmodeller.²⁰³

EU-Kommissionen introducerer i denne sammenhæng to problemstillinger ved den digitale økonomi, navnlig 1) hvor skal der beskattes? Og 2) hvad skal der beskattes?²⁰⁴

Hvor beskatningen skal ske, forudsætter indførelsen af et nyt nexus-koncept omkring hvordan man etablerer og sikrer beskatningsrettigheder i et land, hvor selskaber kan levere tjenester digitalt, med minimal eller ingen fysisk tilstedeværelse på trods af, at de har en kommerciel tilstedeværelse.²⁰⁵

Hvad der skal beskattes indebærer en indkomstallokering baseret på værdiskabelse, hvor en løsning omkring, hvordan man allokerer profit i de nye digitale forretningsmodeller, er drevet af immaterielle aktiver, data og viden.²⁰⁶

6.1.1.1 Indførelse af ny indikator ”Væsentlig digital tilstedeværelse”

Målsætningen med dette begreb er at fastslå en beskatningsmæssig tilknytning til en jurisdiktion. EU-kommissionens hensigt er, at dette skal udgøre et supplement til det eksisterende begreb om fast driftssted.²⁰⁷ Reglerne bygger på tre kriterier, der skal fastlægge om et digitalt selskab har en beskatningsmæssig tilknytning til en medlemsstat. Disse tre kriterier tager udgangspunkt i:

- Indtægter fra digitale tjenester,
- Antallet af brugere af digitale tjenester eller
- Antallet af erhvervsmæssige kontrakter vedrørende ydelse af digitale tjenester.

²⁰⁰ EU 2018 Forslag til Rådets Direktiv om regler vedrørende selskabsbeskatning af en væsentlig digital tilstedeværelse, COM (2018) 147 Final, s.1 og Rådets konklusioner af 5. december 2017 om tackling af udfordringerne ved beskatning af den digitale økonomis overskud (FISC 346 ECOFIN 1092)

²⁰¹EU 2018 Forslag til Rådets Direktiv om regler vedrørende selskabsbeskatning af en væsentlig digital tilstedeværelse, COM (2018) 147 Final, s.6

²⁰² Ibid s.12

²⁰³ Ibid s.1-2

²⁰⁴ EU 2017 A Fair and Efficient Tax System in the European Union for the Digital Single Market, s.7

²⁰⁵ Ibid s.7

²⁰⁶ Ibid s.7

²⁰⁷ EU 2018 Forslag til Rådets Direktiv om regler vedrørende selskabsbeskatning af en væsentlig digital tilstedeværelse, COM (2018) 147 Final, s.8

Disse kriterier skal måle de digitale selskabers digitale fodspor i medlemsstaterne for at kunne afgøre om selskabet har en ”væsentlig digital tilstedeværelse”, der vil statuere skattepligt til kildenlandet.²⁰⁸ Disse kriterier skal sikre, at definitionen er robust og at væsentligheden af den digitale tilstedeværelse afspejles i de forskellige forretningstyper samt tage hensyn til de forskellige parametres bidrag til værdiskabelsen.²⁰⁹

Forslaget fastsætter forskellige tærskelværdier for hvert enkelt kriterie. Resultatet bliver, at der foreligger en væsentlig digital tilstedeværelse, der medfører et fast driftssted i en medlemsstat, hvis et af følgende kriterier er opfyldt inden for en skatteperiode i en pågældende medlemsstat jf. art. 4, stk. 3 i forslaget.

Foruden at drive et selskab helt eller delvis gennem en digital grænseflade, skal ét af følgende kriterier være opfyldt, før der foreligger en væsentlig digital tilstedeværelse:

- De samlede indtægter, der stammer fra digitale tjenester overstiger 7.000.000 EUR
- Antallet af brugere overstiger 100.000
- Antallet af kontrakter vedr. digitale ydelser indgået med erhvervsdrivende overstiger 3.000

For at forhindre, at der fastslås en beskatningsmæssig tilknytning til en jurisdiktion alene på grund af forbrugsstedet, begrænses forslagens omfang således, at det blotte salg af varer eller tjenester ved hjælp af internettet, ikke betragtes som en digital tjeneste jf. art.1, stk. 6. F.eks. vil et selskab, som Airbnb, der anvender forretningsmodel 2 i afsnit 2.1.4, blive omfattet af direktivet, da det tilbyder et marketplace, der er en digital tjeneste, mens selve salget mellem køber og sælger ikke udgør en digital tjeneste i direktivets forstand.²¹⁰ Formålet med forslaget er udelukkende at beskutte højt digitaliserede selskaber jf. art. 4, stk. 3.

EU er blevet utålmodige, da der endnu ikke er opnået international konsensus og har derfor besluttet at handle. De håber at deres forslag kan bidrage til den internationale løsning.²¹¹ Ifølge EU er der tale om ”*en reform af de eksisterende internationale skatteregler om definitionen af et fast driftssted og henførelsen af overskud, som finder anvendelse på digitale aktiviteter.*”²¹²

6.2 Det tertiære kriterium

Med det nye direktiv udvider EU anvendelsesområdet for de eksisterende regler vedrørende faste driftssteder. Ved at udvide anvendelsesområdet, til også at omfatte digitale faste driftssteder, indføres der et tertiært kriterium. Det nye regelsæt adskiller sig ved, at det udelukkende gælder digitale faste driftssteder. Hvis man ikke opfylder det primære eller sekundære kriterium, vil det skulle undersøges om det tertiære kriterium er opfyldt. I bekræftende fald anvendes de almindelige regler i den resterende behandling af det faste driftssted. Når der er statueret et fast driftssted efter de nye regler, vil man falde tilbage til de nuværende regler vedrørende allokering, jf. art 5 i forslaget.

6.3 De danske server-domme

Set i lyset af forslaget vil de danske server-domme potentielt få et andet udfald, hvis EU-forslaget bliver vedtaget. Dette begrundes i, at efter de nye bestemmelser, er fysisk tilstedeværelse ikke en

²⁰⁸ Ibid s.8

²⁰⁹ Ibid s.12

²¹⁰ Ibid s.7

²¹¹ Ibid s.3

²¹² Ibid s.11 pkt. 3

forudsætning. Hvis de omhandlede selskaber opfylder de objektive kriterier i forslaget, vil de få fast driftssted i Danmark.

7 Incitamerter til nye regler omkring faste driftssteder

Dette afsnit vil undersøge baggrunden for, hvorfor der i den seneste tid er blevet fremlagt nye forslag til regler, der muliggør beskatning af højt digitaliserede selskaber. Afsnittet vil undersøge forskellige incitamerter til nye forslag, herunder hvordan nye forslag vil påvirke kildelandets²¹³ markeds- og statsøkonomi.

Der vil i afsnittet tages udgangspunkt i OECD's BEPS rapporter og EU's forslag til direktiv vedrørende beskatning af digitale selskaber.²¹⁴

7.1 Incitamerter

Hos EU har et af de vigtigste incitamerter til fremsættelsen af de nye regler været, at beskatningen af en indkomst skal ske, der hvor den skabes.²¹⁵ Denne passus indeholder flere elementer, der er værd at undersøge nærmere. Det første er, hvordan værdi skabes hos digitale selskaber, herunder om værdien skabes i det land, hvor det anvendes eller det land det produceres i. Passussen skaber også det spørgsmål, hvordan fordelingen af skatteindtægter fra digitale selskaber skal ske samt hvordan en forhøjet skattebetaling i et kildeland vil påvirke landet. Et sidste incitament kan være mindskelsen af skattekonkurrence mellem medlemsstater i EU og på verdensplan. Ved at indføre fælles bestemmelser vedrørende faste driftssteder for digitale selskaber, vil dette muligvis kunne påvirke skattekonkurrencen landene imellem. Konkurrencen mellem traditionelle og digitale selskaber vil sandsynligvis også blive påvirket af den potentielle indførelse af de nye bestemmelser.

I det følgende vil de beskrevne incitamerter blive undersøgt herunder hvordan de vil påvirke økonomien i kildelandet.

7.2 Beskatningen skal ske hvor værdien skabes

Udtrykket *beskatning skal ske hvor værdien skabes* er et forholdsvis nyt udtryk i international skatteret.²¹⁶ Før BEPS-rapporterne var det i international skatteret, ved allokering af indkomst, ikke afgørende om indkomsten havde kilde i kildelandet, men derimod om der forelå en tilknytning til et der i landet fast driftssted.²¹⁷

Selvom OECD anvender denne nye terminologi, er det ikke grundigt beskrevet, hvad der skal forstås ved begrebet i forhold til digitale selskaber.²¹⁸ EU præciserer i deres forslag til direktiv om

²¹³ Danmark vil være det land, der tages udgangspunkt i

²¹⁴ EU 2018 Forslag til direktiv om regler vedrørende selskabsbeskatning af væsentlig digital tilstedeværelse COM (2018) 147 final

²¹⁵ Ibid s. 1 og OECD 2015 Addressing the Tax Challenges of the Digital Economy Action 1 2015 Final Report s. 17 "Profits should be taxed where economic activities driving the profits are performed and where value is created"

²¹⁶ Først gang nævnt i OECD's 'Action plan on base erosion and profit shifting' 2013 og senere i OECD/G20's 'Base erosion and profit shifting project – Explanatory Statement' 2015

²¹⁷ Beskatning af international erhvervsindkomst – Indkomstopgørelsen for et fast driftssted, 2000 s. 199

²¹⁸ Taxing Where value is created: What 'user involvement' got to do with it, 2019 s. 1

digital beskatning²¹⁹, at beskatningen af overskud skal ske der, hvor det bliver skabt. EU udtaler endvidere, at beskatningen skal ske, hvor værdien skabes. Dette begrundes i synspunkt, at digitale selskaber anvender og udnytter infrastrukturen i kildelandet uden at bidrage til kildelandets offentlige budgetter. Ved infrastruktur forstås her internettets infrastruktur, retssystemet og uddannelsesniveaue hos indbyggerne i kildelandet.²²⁰

Denne holdning leder hen til to økonomiske diskussioner omkring begreberne, ”The benefit principle” og ”The ability-to-pay princip”. De to principper vil i det følgende blive analyseret og diskuteret ud fra EU's holdning.

7.2.1 *The Benefit Principle*

The benefit principle omhandler, at de selskaber eller personer, der benytter offentlige goder skal betale for anvendelsen.²²¹ Betalingen sker i form af skattebetaling. Et højt digitaliseret selskab, som ingen fysisk tilstedeværelse har i kildelandet, men har omsætning i kildelandet, vil ikke være omfattet af beskatningsreglerne. Spørgsmålet er, om det højt digitaliserede selskab benytter kildelandets infrastruktur, og derfor burde bidrage til de omkostninger, der er forbundet med infrastrukturen.

Spørgsmålet om, om højt digitaliserede selskaber burde betale skat til et kildeland grundet anvendelsen af deres infrastruktur, giver anledning til en politisk diskussion. Derfor vil der i det følgende både blive fremsat argumenter for og imod denne betragtning.

Indledningsvis tages der udgangspunkt i det argument, at højt digitaliserede selskaber anvender kildelandets infrastruktur. Dette argument bliver støttet af EU, og bygger på de præmisser, at digitale selskaber anvender kildelandets internet til at sælge deres ydelser til kunder i kildelandet. For at et digitaliseret selskab kan omsætte sine ydelser, er det nødvendigt med et forholdsvis stabilt internet i kildelandet. Internettet bliver i et vist omfang betalt af den offentlige sektor i kildelandet, selvom brugerne køber internetabonnementer hos private selskaber.²²² Dette betyder, at digitaliserede selskaber nyder godt af kildelandets offentlige investeringer i bedre internet som muliggør et fremstød i kildelandet og på denne måde forbedrer eller starter en omsætning.²²³

Hvis det konkluderes, at de højt digitaliserede selskaber udnytter kildelandets digitale infrastruktur, er det også nødvendigt, at de bidrager til de offentlige udgifter. Bidraget vil typisk foreligge i form af skattebetalingen til kildelandet. Skattebetalingen kan f.eks. ske ved at beskatte digitale faste driftssteder i kildelandet, hvorved selskaberne bidrager til en forsat udvikling af den digitale infrastruktur.

Et andet argument er, at højt digitaliserede selskaber ikke benytter infrastrukturen i kildelandet. Det, at et digitaliseret selskab, er hjemmehørende i et andet land end kildelandet, betyder ikke nødvendigvis, at selskabet benytter kildelandets infrastruktur. Eksempelvis vil et højt digitaliseret

²¹⁹ EU 2018 Forslag til direktiv om regler vedrørende selskabsbeskatning af væsentlig digital tilstedeværelse COM (2018) 147 final

²²⁰ Impact Assessment SWD (2018) 81 final European Commission s. 19

²²¹ <http://www.oxfordreference.com.ez.statsbiblioteket.dk:2048/view/10.1093/acref/9780198759430.001.0001/acref-9780198759430-e-214?rsk=BP&result=173>

²²² <https://www.berlingske.dk/virksomheder/nye-statslige-millioner-klar-til-bedre-internet> - Et eksempel på statens finansiering af internettet

²²³ <https://www.dr.dk/nyheder/viden/naturvidenskab/4-grunde-til-apple-bygger-endnu-et-datacenter-i-danmark>

selskab, der udgiver et spil på engelsk, ikke som udgangspunkt henvende sig til det danske marked. Selskabet har derved ikke danskerne eller Danmarks infrastruktur i tankerne ved udgivelsen.

Er det retfærdigt, at selskabet bliver skattepligtigt til Danmark? Brugere i Danmark må have adgang til en internetopkobling for at spille spillet, som de skal købe hos en dansk internetudbyder. Internetudbyderen er som udgangspunkt skattemæssigt hjemmehørende i Danmark og betaler derved skat af dens overskud i Danmark. Der bliver derved betalt skat i Danmark som følge af spillet. Skattebetalingen er dog ikke nær så stor, som hvis det digitale selskab antageligt blev beskattet.

Et eksempel kan være skaberen bag mobilspillet ”FlappyBird”. Spillet var kun udgivet på engelsk, og var derfor ikke direkte henvendt til det danske marked. På verdensplan blev spillet hentet mere end 50 millioner gange,²²⁴ og var også populært i Danmark.²²⁵ Indtægten ved spillet var primært reklamesalg. Spillet profiterede af adgangen til internettet i Danmark, men brugte ikke den danske infrastruktur ud over internettet. Kombinationen af reklameindtægter og antal brugere vil sandsynligvis medføre, at skaberen af spillet var blevet skattepligtigt til Danmark.²²⁶

Hvis situationen skal sammenlignes med et fysisk produkt, er bilsalg en sammenlignelig situation. I 2017 blev 29.564 Volkswagen-biler solgt i Danmark.²²⁷ 29.564 biler må antages at anvende den danske infrastruktur i væsentligt omfang. Volkswagen betalte 0 kr. i skat til Danmark i 2017.²²⁸ Volkswagen sælger ikke selv bilerne direkte til kunder i Danmark, men salget går som udgangspunkt gennem forhandlere, der er skattepligtige til Danmark. Situationen er sammenlignelig med salget af en app, hvor internettet er en forudsætning. Hverken Volkswagen eller et digitalt selskab benytter selvstændigt den danske infrastruktur. Et mellemlid er nødvendigt for, at deres produkter bliver anvendt. Om producenten kan gøres medansvarlig for produktets benyttelse af infrastrukturen, er ikke blevet diskuteret i den offentlige debat. Efter The benefit principle vil det i denne sammenhæng hovedsagligt ikke være producenten, men brugerne, der benytter infrastrukturen.

Om højt digitaliserede selskaber benytter kildelandets infrastruktur er der delte meninger om. En potentiel vedtagelse af direktivforslaget vil være forbundet med en reel risiko for, at visse digitale selskaber bliver skattepligtige til et kildeland, alene på grund af dets popularitet i kildelandet.

7.2.2 *The ability-to-pay principle*

Ability-to-pay princippet er modsætningen til the benefit principle. Princippet bygger på den grundsætning, at dem der har likviditet til at betale skat, skal betale skat. Det betyder ikke, at det kun er selskaber eller fysiske personer, der har likvide midler, der skal betale skat. Det betyder derimod, at selskaber med høj indkomst, skal betale mere i skat.²²⁹ Princippet er lidt Robin Hood-agtigt, hvor man ”tager fra de rige og giver til de fattige”. Det betyder, at højt digitaliserede selskaber, der skaber store overskud i et kildeland også har midlerne til at betale skat til kildelandet.

Et spørgsmål er, om højt digitaliserede selskaber, ud fra denne betragtning, skal beskattes i kildelandet. Det højt digitaliserede selskab har typisk ingen fysisk tilknytning til kildelandets økonomi.

²²⁴ <https://politiken.dk/kultur/spil/art5501639/Bagmand-tr%C3%A6kker-app-hit-tilbage-%C2%BBJeg-kan-ikke-klare-det-mere%C2%AB>

²²⁵ Det findes ingen tal på antal downloads i Danmark, men spillet var også meget populært her i landet.

²²⁶ Under den antagelse at EU’s forslag bliver vedtaget

²²⁷ <https://jyllands-posten.dk/livsstil/biler/ECE10194102/volkswagen-blev-det-mest-solgte-bilmaerke-i-2017/>

²²⁸ <https://www.sktst.dk/aktuelt/skatteoplysninger-for-selskaber/>

²²⁹ <http://www.oxfordreference.com.ez.statsbiblioteket.dk:2048/view/10.1093/acref/9780198759430.001.0001/acref-9780198759430-e-2?rsk=cutyJH&result=6>

Selvom de digitale selskaber antageligt har økonomiske midler til at bære en skattebyrde i kildelandet, bidrager princippet ikke med retningslinjer for, hvornår et digitalt selskab er skattepligtigt til et land efter dette princip.

Princippet bygger udelukkende på, at selskaberne har økonomiske midler til at betale skatten. Det er derfor udfordrende at fremsætte et modargument, da princippet alene begrundes i et selskabs økonomiske formåen, og ikke bygger på andre kriterier.

Ud fra den betragtning, at de højt digitaliserede selskaber anvender et kildelands infrastruktur og derfor burde bidrage til denne, findes der intet økonomisk belæg for, ud fra de to fremsatte økonomiske teorier. EU's opfattelse af højt digitaliserede selskabers anvendelse af den digitale infrastruktur, differentierer sig fra de økonomiske teorier. Anvendelsen begrundes i, at højt digitaliserede selskaber gennem internettet tilbyder tjenester, hvorved de udnytter infrastrukturen, der er tilgængelig for dem, selvom de ikke bliver anset for at være etableret i landet. Dette skaber, efter EU's holdning, ulige konkurrencevilkår i forhold til de etablerede selskaber, der har samme tilgængelighed til kildelandets infrastruktur.²³⁰

7.3 Konkurrencen mellem traditionelle og digitale selskaber

Efter de gældende skatteregler bliver udenlandske selskaber, der har en traditionel struktur, beskattet hårdere end selskaber, der kun er tilstede i kildelandet digitalt.²³¹ Forskellen i beskatning skaber en ulige konkurrence mellem de traditionelle og digitale selskaber. Afsnittet vil diskutere de mulige udfordringer denne ulige konkurrence medfører.

For bedre at kunne opstille og analysere de potentielle udfordringer, vil et eksempel blive konstrueret.

Eksempel 1:

Land X's skatteregler beskatter faste driftssteder efter OECD's modeloverenskomst, og der skal derfor foreligge en fysisk tilstedeværelse i land X, før et foretagende bliver skattepligtigt til landet. Selskaberne Y og Z sælger begge deres produkter til kunder i land X. Selskab Y sælger regnskabsydelse, som bliver solgt gennem deres kontor i land X. Ydelsen bliver skabt ved, at selskab Y's ansatte tager ud til kunden og hjælper dem. Selskab Z sælger digitale regnskabsprogrammer, og har kun kontor i Land Z. Selskab Z har ingen ansatte i land X, og besøger meget sjældent deres kunder i land X. Efter land X's skattelovgivning, bliver kun selskab Y beskattet i landet af den indkomst, der hidrører fra deres faste driftssted. Begge selskaber genererer et overskud i land X efter driftsomkostninger på 100 mio. De 100 mio. vil være den indkomst, skatten bliver beregnet ud fra. Selskabsskattesatsen i land X er 20 % mens den i land Y og Z er 5 %. Det antages i eksemplet, at de 100 mio. kan allokere til land X og er skattepligtigt i land X.

Som det fremgår af eksempel 1, er forskellen mellem selskab Y og Z, at selskab Y er fysisk tilstede i land X. Begge selskaber sælger til kunder i land X, og begge selskaber genererer et overskud. Konkurrencefordrejningen skyldes, at selskab Y skal betale 20 % i skat i land X, mens selskab Z betaler 0 % til land X. Selskab Y kan derfor hjemtage et overskud efter skat i land X på 80 mio. Selskab Z vil derimod hjemtage alle 100 mio. Hvilke beskatnings- og lempelsesmuligheder der er i selskabernes respektive domicillande vil ikke blive behandlet.

²³⁰ Impact Assessment SWD (2018) 81 final European Commission, s. 4

²³¹ EU 2017 A Fair and Efficient Tax System in the European Union for the Digital Single Market s.6. Der er tale om den effektive skattebetaling, og ikke hvilken skatteprocent selskaber bliver pålagt efter dansk ret.

Det skaber en konkurrencefordel for selskab Z, da selskabets større overskud i land X kan benyttes til at investere i yderligere værdiskabende produkter og processer. Selskab Y og Z sælger lignende ydelser og er derfor i konkurrence med hinanden.

Selskaberne Y og Z konkurrerer på andre parametre end kun prisen, men i eksempel 1 har selskab Z mulighed for at sænke deres pris mere end selskab Y. Dette skyldes, at selskab Z ikke skal indregne en skattebetaling i land X, hvor selskab Y skal have dette in mente.

Denne konkurrencefordrejning er blandt andet det, som EU og OECD prøver at løse med henholdsvis BEPS-rapporterne og EU's direktivforslag.²³² Hvis EU's direktivforslag bliver vedtaget, vil selskab Z ikke længere have en fordel i forhold til selskab Y. Begge selskaber vil nu blive skattepligtige til land X på samme vilkår.

Det formodes, at vedtagelsen af direktivforslaget vil mindske den nuværende fordrejning af konkurrencen, men ikke at al konkurrence vil forsvinde mellem de traditionelle og digitale selskaber. Dette skyldes, at problematikken omkring indkomstallokeringen, i henhold til traditionelle og digitale selskaber, endnu ikke er løst. Efter direktivforslaget skal indkomstallokeringen ske efter den direkte metode jf. art. 5, og dette vil endnu engang skabe en fordel for selskab Z. Indkomsten, som selskab Z vil få allokert, vil efter de nuværende regler give et underskud i land X.²³³ For en gennemgang af indkomstallokering se afsnit 3.2.

Dette betyder, at skattereglerne på nuværende tidspunkt skaber en skattefordel for højt digitaliserede selskaber og fortsat vil gøre det efter en potentiel vedtagelse af EU's direktivforslag. Selvom konkurrencen ikke forsvinder, vil kildelandets skatteprovenu stige, da de højt digitaliserede selskaber nu bliver skattepligtige til kildelandet. Dette er under den antagelse, at der foreligger et overskud hos de højt digitaliserede selskaber i kildelandet.

7.4 Forhøjelse af skatteprovenuet til kildelandet

Et incitament til de nye EU-regler er en forventning fra EU om, at skatteprovenuet i hver enkel medlemsstat vil stige efter implementeringen.²³⁴ På nuværende tidspunkt er der ingen præcise tal, der viser, hvor stor en stigning hver medlemsstat vil opnå i deres skatteprovenu.

Dette ændrer dog ikke på det faktum, at medlemsstaterne i EU som udgangspunkt vil opleve en forhøjelse af deres skatteprovenu.²³⁵ Spørgsmålet i dette afsnit er, om denne forhøjelse på længere sigt vil forsætte, eller om udviklingen vil tage en drejning. Hvis beskatningsreglerne bevæger sig mod, at beskatningen skal ske, hvor salget foregår, vil dette påvirke skatteprovenuet i alle EU lande.

²³² Se f.eks. EU 2018 Forslag til direktiv om regler vedrørende selskabsbeskatning af væsentlig digital tilstedeværelse COM (2018) 147 final, s. 2

²³³ A Long-Term Solution for Taxing Digitalized Business Models: Should the Permanent Establishment Definition Be Modified to Resolve the Issue or Should the Focus Be on a Shared Taxing Rights Mechanism?, 2018 – se s. 486 og 490 for denne problemstilling.

²³⁴ Impact Assessment SWD (2018) 81 final European Commission, s. 5, 19 og 28

²³⁵ Dette er udgangspunktet i skatteudvalget 2017-18 SAU Alm.del bilag 178 J.nr. 2018 - 1357

Påvirkningen i Danmark kan illustreres med Novo Nordisk A/S som eksempel. Novo Nordisk A/S betaler en størstedel af deres skattebetaling til Danmark, men har næsten ingen omsætning i Danmark. I 2017 solgte Novo Nordisk 99,6 % af deres varer uden for Danmark²³⁶, men betalte 74,69 % af deres totale skattebetalinger til Danmark.²³⁷ Novo Nordisk er et eksempel på, at beskatningen ikke sker der, hvor salget sker. Novo Nordisk er ikke et digitalt selskab, men afsætter fysiske produkter. Hvis EU vedtager deres direktivforslag om, at beskatningen skal ske, hvor salget sker for digitale selskaber, er det ikke utænkeligt, at denne fremgangsmåde også vil blive anvendelig for traditionelle selskaber, der sælger fysiske varer.

Hvis alle varer og tjenesteydelser skal beskattes, der hvor salget sker, vil f.eks. det danske skatteprovenu med stor sandsynlighed ikke stige, men derimod falde eller forblive det samme.²³⁸ På kort sigt vil skatteprovenuet stige, men på længere sigt kan dette ændre sig til det modsatte. Denne fremgangsmåde vil sikre en ligebehandling mellem traditionelle og digitale selskaber, men vil ikke alene påvirke medlemsstaternes skatteprovenu. Det vil ligeledes påvirke skattekonkurrencen mellem medlemsstaterne.

7.5 Den internationale skattekonkurrence

Skattekonkurrencen mellem lande er det scenarie, hvor landene ud over at konkurrere på faktorer som arbejdskraft, forsyningsnetværker mv. også konkurrerer på selskabsskatten.

Konkurrencen består i, at et land sænker sin skattesats på selskaber, for på denne måde at tiltrække udenlandske selskaber, som vil etablere sig i landet. Selvom en sænkning af selskabsskattesatsen kan medføre et tab af skatteprovenu, vil etableringen af nye selskaber i landet øge produktionen og beskæftigelsen, som i sidste ende vil bidrage positivt til skatteprovenuet i landet.²³⁹

Hvis et land sænker sin selskabsskattesats uden at forøge sin skattebase²⁴⁰, vil dette kunne presse andre lande til også at sænke deres selskabsskattesats. Siden 1980'erne har både Danmark og OECD's medlemslande, i gennemsnittet, sænket deres selskabsskattesats fra 50 % til omkring 25 % for OECD og til 22 % i Danmark.²⁴¹ Der har været en international tendens til at sænke selskabsskattesatsen, som kan være begrundet i skattekonkurrence mellem landene.

EU har adresseret problemstillingen vedrørende skattekonkurrencen mellem landene.²⁴² EU udtaler, at hvis medlemsstaterne ikke vedtager et harmoniseringsforslag til beskatning af digitale selskaber, vil dette resultere i en fordrejning af konkurrencen på det indre marked.²⁴³ Bekymringen skyldes, at flere lande både i og udenfor EU er begyndt at indføre skat på digitale tjenesteydelser enten i form af direkte eller indirekte skatter.²⁴⁴ Der er også den risiko, at mængden af digitale

²³⁶ https://www.novonordisk.com/content/dam/Denmark/HQ/investors/irmaterial/annual_report/2018/NN-AR17_UK_Online1.pdf - Novo Nordisk årsrapport 2017, s. 14

²³⁷ Ibid s. 73

²³⁸ <https://www.skm.dk/ministeriet/ministeren/ministerens-debatindlaeg/2019/maj/vi-skal-forlange-samfundssind-af-it-giganterne> - Karsten Lauritzen kommer med samme argumentation, at hvis man beskatter hvor varen sælges, vil Danmark miste skatteprovenu

²³⁹ Beskrivende Dansk Økonomi, 2014 s. 87

²⁴⁰ Skattebasen er den indkomst der skal betales skat af

²⁴¹ Selskabsskat i Danmark af Økonomi og Indenrigsministeriet – økonomisk analyse nr. 38 - <https://oim.dk/media/21852/oea-selskabsskatter.pdf>

²⁴² Impact Assessment SWD (2018) 81 final European Commission

²⁴³ Ibid s. 21 samt EU 2018 Forslag til direktiv om regler vedrørende selskabsbeskatning af væsentlig digital tilstedeværelse COM (2018) 147 final, s. 4

²⁴⁴ Tabel 6 i Impact Assessment SWD (2018) 81 final European Commission s. 53-55

tjenesteydelser omsat i markedet vil falde. Som det kan ses i Bilag 7 vil tilføjelsen af skat på et produkt begrænse antallet af produkter, der bliver solgt på et marked.²⁴⁵

Det ovenstående vil EU gerne løse med implementeringen af deres direktiv om beskatning af digitale faste driftssteder, der skal sikre, at selskaber beskattes ens i hver medlemsstat. Denne harmonisering vil på længere sigt, med stor sandsynlighed begrænse skattekonkurrencen mellem EU medlemsstaterne, da selskaberne ikke længere vil have incitament til at etablere sig i lande med lav selskabsskat. Eksempel 2 vil illustrere, hvordan EU's forslag vil begrænse skattekonkurrencen.

Eksempel 2:

En dansk iværksætter vil tilbyde digitale tjenesteydelser til danske og europæiske selskaber. Den danske iværksætter vil oprette selskabet "Digital hjælp". Iværksætteren vil betale så lidt i skat som muligt og opretter derfor et selskab, svarende til et dansk ApS, på Cypern, hvor selskabsskattesatsen er 12,5 %²⁴⁶. Siden Digital hjælp udelukkende er digital, vil de ikke have faste driftssteder i andre EU-lande, og kun blive beskattet på Cypern.

Ved harmoniseringen af digitale faste driftssteder i EU, vil Digital hjælp blive skattepligtige til alle de EU-lande, selskabet leverer tjenesteydelser til. Derved får Digital hjælp ikke en skattefordel ved at være oprettet på Cypern. Incitamentet til oprettelsen på Cypern vil derved forsvinde.²⁴⁷

Som det kan læses af eksempel 2, vil skattekonkurrencen ikke længere være tilstede i forhold til faste driftssteder efter vedtagelsen af EU's direktivforslag.

7.6 Hvad skaber værdi hos et digitalt selskab?

Spørgsmålet om, hvad der skaber værdi hos et digitalt selskab, er der ikke enighed om mellem medlemslandene i BEPS-projekterne. Det største område for uenigheden er om brugerdata og brugerinvolvering skaber værdi for digitale selskaber.²⁴⁸ Overordnet er der tre forskellige opfattelser. De tre er følgende.

1. Den første gruppe af lande mener, at data og brugere er med til at skabe værdi for højt digitaliserede selskaber. Hvordan dette skal forstås vil blive behandlet nedenfor.
2. Den anden gruppe er af den opfattelse, at data og brugere ikke skaber værdi for digitaliserede selskaber, men at der skal ske en ændring af nuværende skatteregler. Det er begrundet i, at selskaberne ikke bliver beskattet, selvom de er en stor del af et kildelands økonomi.
3. Den tredje gruppe er af den opfattelse, at data og brugere ikke skaber værdi for digitale selskaber, og mener derudover, at der ikke skal ske ændringer af nuværende internationale skatteregler.²⁴⁹

Om data og brugere skaber værdi for selskaber er en politisk diskussion, som i det følgende vil blive analyseret. Både argumenter for og imod vil blive fremsat, men det skal på nuværende tidspunkt erindres, at brugerne af online tjenester som Facebook og Youtube ikke bliver selskabsbeskattet i Danmark.

²⁴⁵ Bilag 7 omhandler et fysisk produkt. Samme tendens vil forekomme ved et digitalt produkt, da det er prisen der bliver reguleret og ikke andet. Prisfølsomheden på efterspørgselskurven er det der ændret sig. Hvis prisen på tjenesteydelsen bliver større, vil kunder der er villige til at betale prisen også falde.

²⁴⁶ Selskabsskattesatser i EU-landene <https://www.skm.dk/skattetal/statistik/generel-skattestatistik/selskabsskattesatser-i-eu-landene>

²⁴⁷ Det antages i eksempel at Digitalt hjælp vil opfylde betingelserne i EU 2018 Forslag til direktiv om regler vedrørende selskabsbeskatning af væsentlig digital tilstedeværelse COM (2018) 147 final.

²⁴⁸ OECD 2018 Tax Challenges Arising from Digitalisation – Interim Report 2018, s. 171

²⁴⁹ Ibid s.171-72

Transaktioner mellem selskaberne og brugerne er som udgangspunkt en byttehandel. Brugere giver en mængde data til de digitale selskaber, der som modstykke giver brugerne adgang til en digital tjeneste. Selskaberne sælger denne mængde data til diverse andre selskaber. På denne måde skaber selskabet en indtægt. Se en nærmere beskrivelse af denne forretningsmodel i afsnit 2.1.4.2 og 2.1.4.3.

Der kan ikke sættes spørgsmålstegn ved, at de digitale selskaber tjener penge på brugernes data i kildelandet. Spørgsmålet er om brugerne skaber en værdi for selskaber, der gør dem skattepligtige til kildelandet. Kan man værdiansætte en brugers data? I bekræftende fald burde brugerne blive beskattet for adgangen til den digitale tjenesteydelse.

En værdiansættelse af brugerens data og brugerens adgang til en digital tjeneste, vil være for omfattende for specialet. Til gengæld vil det nu blive diskuteret, om adgangen til data skaber værdi for selskabet og om denne burde være skattepligtig til kildelandet.

Som tidligere beskrevet skaber data værdi, hvis den sælges. Derimod vil den blotte adgang til data ikke skabe nogen værdi, da den ikke bliver aktiveret. Men hvordan adskiller salg af brugerdata sig fra salg af data generelt? Salg af data er ikke et nyt koncept i den økonomiske verden, hvor købt data blandt andet anvendes til markedsføring og reklamer. Der foreligger den forskel mellem traditionelle og digitale reklameindtægter, at der ikke er en fysisk tilstedeværelse i kildelandet. Det er dog ikke et nyt fænomen, da store sportsevents, hvor Danmark eller en dansker deltager, også sælger reklamepladser til forskellige danske selskaber.

Et eksempel er VM i håndbold i 2009 i Kroatien. De danske håndboldkampe blev til VM i 2009 set af 1,5 mio. danske seere. Værterne for VM'et vidste, at der ville være danske seere til kampene, og havde på denne måde fået en mængde data til sin rådighed, selvom der ikke var en byttehandel mellem værterne og seerne. Alligevel kunne værterne sælge reklamepladser til kampene, som blev vist på dansk tv.²⁵⁰ Spørgsmålet er, om værterne skal være skattepligtige til Danmark af fortjenesten? Hensigten med eksemplet er at illustrere, at denne form for indtjening ikke er ny, hvorved det er bemærkelsesværdigt, at denne form for indtjening vil blive beskattet efter EU's direktivforslag hvis værterne var et højt digitaliseret selskab. Ved EU's direktivforslag afgøres beskatningsretten efter selskabets form og ikke deres formål.

Diskussionen gælder kun for selskaber, der ikke har en direkte indtjening fra deres brugere. Digitale selskaber, der sælger abonnementer, som Netflix, vil ikke være omfattet. Der vil diskussionen minde om den i afsnit 7.2.

Set fra EU's side, fremgår det tydeligt i direktivforslaget, at brugere skaber værdi.²⁵¹ Dette fremgår i art. 4 i direktivforslaget, hvor et digitalt selskab vil få et fast driftssted, hvis antallet af brugere overstiger 100.000 i en medlemsstat.²⁵² Hvor stor en værdi brugerne skaber, fremgår ikke af forslaget. Et selskab kan derfor blive skattepligtigt til et land, alene på baggrund af antallet af brugere.

²⁵⁰ <https://stiften.dk/aarhus/Danske-sponsorer-boltrer-sig-ved-VM/artikel/39737>

²⁵¹ EU 2018 Forslag til direktiv om regler vedrørende selskabsbeskatning af væsentlig digital tilstedeværelse COM (2018) 147 final, s. 9

²⁵² Dette ses tydeligt i EU 2018 Forslag til direktiv om regler vedrørende selskabsbeskatning af væsentlig digital tilstedeværelse COM (2018) 147 final, s. 1 i sætningen "Hvor brugergenereret indhold og data er blevet centrale aktiviteter for værdiskabelsen i de digitale virksomheder".

Hvilken værdi brugere skaber eller om de skaber værdi for højt digitaliserede selskaber gennem data, er ikke endeligt afklaret. Det fremgår dog af direktivforslaget, at EU anser brugere for at skabe værdi, hvilket kan begrunde en beskatning. En afklaring af dette spørgsmål, forudsætter en vedtagelse eller afvisning af forslaget, og ligeledes en accept fra international side af opfattelsen omkring, at data skaber værdi.

7.6.1 Udfordringer ved at beskatningen skal ske hvor værdien skabes

I diskussionen, om værdien skal beskattes, der hvor den skabes, er det nødvendigt at lokalisere værdiskabelsen. I EU's direktivforslag vil lokaliseringen af brugerne ske ud fra deres IP-adresser²⁵³ eller en anden geolokaliseringmetode, som måtte være mere præcis jf. art. 4, stk. 6. Metoden er ikke fejlfri i forhold til lokalisering. Lokaliseringen kan sløres på mange måder, men en bestemt metode til at sløre sin IP-adresse er ved hjælp af en VPN²⁵⁴.

Hvis EU's forslag bliver vedtaget, er der en reel mulighed for, at denne metode kan skabe problemer for de nationale skattemyndigheder, da de ikke kan spore, hvor de digitale tjenesteydelser foregår. Dette sker ved, at VPN'en skjuler IP-adressens egentlige lokalitet.

Det er som udgangspunkt selve brugeren af en digital tjenesteydelse, der kan skjule sin IP-adresse og ikke selskabet bag tjenesteydelsen. Dette ændrer diskussionens retning. Hvor fokus før var på selskabet, vender fokuset nu over på, at det er brugeren der kan mislede systemet. Problemet, der her kan forekomme er, at brugerne ikke som udgangspunkt vil blive straffet for anvendelsen af en VPN, hvorved de vil have incitament til at anvende en VPN.

Da det er brugerne, der kan vanskeliggøre lokaliseringen af salget, kan det udfordre reglerne. Der skal i denne forbindelse henvises til, at før dette bliver relevant, skal priserne på de digitale tjenesteydelser variere fra kildeland til kildeland. Det skyldes, at før brugerne i et kildeland vil vælge at købe en tjenesteydelse i et andet kildeland, skal prisen i det andet kildeland være lavere. En af grundene til, at prisen kan være forskellig fra kildeland til kildeland er, at skattebetalingen bliver overvæltet på brugeren, og ikke det digitale selskab.

Grunden til, at brugerne først vil vælge at købe tjenesten i et andet land, er prisforskellen. Dette skyldes brugernes priselasticitet over for en bestemt digital tjenesteydelse. Priselasticiteten er følsomheden i prisen på en vare eller tjenesteydelse, hvor alle andre forhold forbliver de samme. Det betyder, at hvis prisen på et bestemt produkt f.eks. stiger, vil efterspørgslen på dette produkt falde. Omvendt hvis prisen falder, stiger efterspørgslen. Det er udgangspunktet for mange varer, men der findes også varer, som f.eks. medicin, hvor efterspørgslen ikke ændrer sig grundet prisforskellen.²⁵⁵

I det følgende antages det, at priselasticiteten på en digital tjenesteydelse er 1, hvilket betyder at hvis prisen ændres i op- eller nedadgående retning, vil efterspørgslen også ændre sig. Se Bilag 8 for illustration.

²⁵³ En IP-adresse er en række cifre, der tildeles netværksenheder på internettet. På denne måde kan man lokalisere en bruger, og i hvilket kildelandet brugeren befinder sig.

²⁵⁴ En VPN, Virtual Private Network, er en metode hvor man forbinder sin computer til en server, som så derefter finder computeren til internettet. Denne server kan stå flere forskellige steder i verden. Se <https://samvirke.dk/artikler/skjult-ip-adresse-giver-privatliv-og-nye-muligheder-pa-nettet> for mere information.

²⁵⁵ Economics, 2014 s. 84-85

Som det fremgår i Bilag 8 vil efterspørgslen falde, jo højere prisen bliver. Hvis prisen i et kildeland stiger til en pris, der medfører, at efterspørgslen vil falde til et begrænset antal, er der en risiko for, at brugerne vil forsøge at hente tjenesteydelsen i et andet land, hvor prisen er lavere. Dette kan lade sig gøre ved hjælp af en VPN, der viser, at IP-adressen er i et andet land.

Selvom det er nemt at opsætte en VPN for en bruger, er det ikke uden omkostninger. Anvendelsen af en VPN kan koste penge, og brugeren skal bruge tid på at opsætte VPN'en hver gang den skal anvendes. Brugere skal opleve en relativ stor prisstigning i kildelandet, før de vælger at hente tjenesteydelsen i et andet land. Grunden til, at der skal ske en stor prisstigning, skyldes de etableringsomkostninger brugerne har. Hvis der kun er en prisstigning i forbrugerlandet på 20 og etableringsomkostningerne for at hente tjenesteydelsen i et andet land er tilsvarende, er der ingen incitamenter for brugeren til at skifte. Det er ikke alene forskellen mellem pris og etableringsomkostninger der afgør, hvilket land brugeren henter fra, da tid også spiller i en rolle i valget.

Hvor meget prisen i kildelandet skal stige, før at forbrugslandet skifter, kan specialet ikke udtale sig om, da det afhænger af tjenesteydelsen og brugerne i kildelandet. Det er dog en udfordring, der ikke kan undgås at blive inddraget i debatten, vedrørende beskatningen af digitale selskaber. Da der vil foreligge udfordringer ved at lokalisere værdiskabelsen.

8 Udfordringer ved den digitale beskatning

I dette afsnit vil det, på baggrund af det fundne i specialet, blive diskuteret, hvilke potentielle udfordringer EU's direktivforslag vil have for den fremtidige beskatning og anvendelse af faste driftssteder.

8.1 Den manglende beskatning

Den første udfordring er EU's forsøg på at bygge et nyt regelsæt på et eksisterende fundament. Forslaget bygger på den fremgang, at et fast driftssted skal statueres efter de nye bestemmelser, hvor man efterfølgende falder tilbage til de eksisterende bestemmelser. De nye bestemmelser udvider anvendelsesområdet og omfanget for faste driftssteder og vil inkludere flere foretagender. Det er bemærkelsesværdigt, at EU fremsætter nye bestemmelser vedrørende kvalifikationen af, hvad der er et fast driftssted, men undlader at fremsætte tilsvarende ændringer i forhold til indkomstallokeringen. Det kan konstateres ved, at direktivforslaget gentagne gange beskriver, at efter der er statueret et fast driftssted, vil de eksisterende regler, som også gælder for de fysiske faste driftssteder, blive anvendt.

Det vil for højt digitaliserede selskaber resultere i et fast driftssted i diverse kildelande uden en reel beskatning. Begrundelsen for dette er, at ved anvendelsen af den direkte metode, skal hvert fast driftssted anses som værende en selvstændig enhed. Denne enhed vil skulle anskaffe sine ydelser hos hovedkontoret til markedspris. Markedsprisen må anses for at være den pris det faste driftssted videresælger deres ydelser til. Det faste driftssted vil derfor ikke efter den direkte metode have et skattemæssigt overskud i kildelandet og vil derfor ikke have en positiv skattepligtig indkomst.²⁵⁶ Derved vil de faste driftssteder generere et skattemæssigt underskud i de kildelande de

²⁵⁶ A Long-Term Solution for Taxing Digitalized Business Models: Should the Permanent Establishment Definition Be Modified to Resolve the Issue or Should the Focus Be on a Shared Taxing Rights Mechanism?, 2018 s. 490

befinder sig i, som muligvis kan hjemtages til domicillandet til anvendelse i selskabets skattepligtige indkomst.²⁵⁷

På nuværende tidspunkt foreligger der ingen endelige løsningsforslag, men OECD anerkender problematikken og arbejder henimod alternative løsninger med fokus på de digitale udfordringer.²⁵⁸

8.2 Kun en delvis løsning

Ved en implementering af OECD's modeloverenskomst 2017 i dansk ret, MLI og en potentiel vedtagelse af EU's direktivforslag, vil nogle af de skattemæssige udfordringer, som den digitale økonomi frembringer, blive løst. Visse skattemæssige udfordringer vil stadig stå uløste tilbage.

Med indførslen af disse ændringer, vil højt digitaliserede selskaber som Facebook, Google og Netflix blive skattepligtige til Danmark. Tilbage står selskaber som Amazon og Zalando, som anvender forretningsmodel 1, online detailhandel, der som udgangspunkt ikke vil blive skattepligtige til Danmark. Dette skyldes, at de ikke vil være omfattet af EU's direktivforslag, da det blotte salg gennem internettet er undtaget. Som beskrevet i afsnit 5, vil disse selskaber kun blive skattepligtige i de lande, hvor de har varelagre, der vil medføre et fast driftssted. Det er derfor muligt for disse selskaber at tilrettelægge deres forretning således, at de kun bliver skattepligtige i de lande de ønsker. Dette vil være tilfældet ved, at en online detailhandler placerer få, men store lagre strategiske steder i EU med gode forsendelsesmuligheder.

Dette står i skærende kontrast til den politiske debat, hvor hensigten er, at alle ovenstående selskaber skal bidrage til det danske samfund gennem skatten.²⁵⁹ Udfordringen ligger i, at det nuværende forslag kun fanger de højt digitaliserede selskaber og ikke de digitaliserede selskaber i tilstrækkeligt omfang. Forudsætningen for at omfavne samtlige selskaber vil være endnu en ændring, der bygger på, at det udelukkende er salget, der afgør om der kan statueres et fast driftssted og derved skattepligtigt. Se afsnit 7.4 for diskussionen omkring, hvad dette kan medføre. Forslaget er derfor kun en delvis løsning på problemstillingen, da det kun omfatter højt digitaliserede selskaber, hvilket også er hensigten med forslaget. Idéen, om at samtlige it-giganter skal få fast driftssted i kildelandene, er drevet af politiske holdninger, om en fair fordeling af skatteprovenuier. De fremsatte forslag imødekommer ikke de politiske holdninger i tilfredsstillende grad. Forslaget løser derfor ikke samtlige problemstillinger, som den digitale økonomi frembringer, men er et skridt på vejen mod en international løsning.

De tiltag der foreligger på nuværende tidspunkt, lægger op til en delvis løsning på de udfordringer digitale forretningsmodeller medfører.

Om de nye tiltag er fuldendt i forhold til deres mål, mener specialet ikke. De nye tiltag mangler at binde de løse ender sammen. Der kan dog stilles spørgsmålstegn ved, om de nye tiltag er for at fordele skatteprovenuet i EU, eller om det er for at få en del af det skatteprovenu, der på nuværende tidspunkt havner i USA.

²⁵⁷ Efter Bevola-dommen C-650/16 kan et endeligt underskud i et fast driftssted i en anden medlemsstat, hjemtages til fradrag i domicillandet.

²⁵⁸ OECD Public Discussion Document – Addressing The Tax Challenges Of The Digitalisation Of The Economy 13 February – 6 March 2019

²⁵⁹ <https://www.skm.dk/ministeriet/ministeren/ministerens-debatindlaeg/2019/maj/vi-skal-forlange-samfundssind-af-it-giganterne> og <https://politiken.dk/kultur/art7145040/%C2%BBVi-betaler-faktisk-et-betragteligt-bel%C3%B8b-i-skat-p%C3%A5-globalt-plan%C2%AB>

8.3 Amerikanerskat?

En af udfordringerne, der ligger uden for skatteretten, som de nye tiltag kan medføre, er en mulig handelskrig mellem USA og EU. Dette er begrundet i, at blandt de 20 største it-selskaber på verdensplan, stammer 15 fra USA og 1 fra Europa.²⁶⁰ Den øgede beskatning af digitale selskaber i EU, vil derfor ramme flere amerikanske end europæiske selskaber.

Hvordan USA vil reagere i tilfælde af en implementering, er umuligt at spå om. Amerikanerne anerkender, at de nuværende regler kan give u hensigtsmæssige resultater, når de anvendes til digitale forretningsmodeller. De er imidlertid uenige om at indføre foranstaltninger, der alene rammer visse udvalgte digitale selskaber.²⁶¹ Siden langt størstedelen af den digitale sektor er hjemmehørende i USA, vil situationen i høj grad omhandle at sikre en fair fordeling af "amerikanske" skatteindtægter mellem medlemsstaterne i EU. De selskaber, der ifølge USA bliver udpeget af EU, er selskaber, der allerede er blevet pålagt bøder af EU i konkurrencemæssig henseende. Selskaber, som Apple, Google og Amazon er blevet pålagt bøder for konkurrenceforvridende adfærd, misbrug af data og manglende skattebetalinger.²⁶²

USA har tidligere udtalt sig i kritiske vendinger omkring EU's forslag til beskatning og på skatteforslagene fra enkeltstående EU-lande. USA er af den opfattelse, at forslagene hovedsagligt er rettet mod amerikanske selskaber og derved skaber de en amerikanerskat, i stedet for en skat, der kan løse problemstillingerne angående digitale selskaber.²⁶³ USA er mere tilhænger af, at alle medlemslande af OECD finder en fælles løsning på problemet, i stedet for de enkelte lande selv prøver at løse det.²⁶⁴

Det kan ikke undgås, at en eventuel ændring af skatteretten i EU, i forhold til digitaliserede selskaber, vil ramme amerikanske selskaber hårdest, og at USA vil mene, at ændringen er rettet mod dem. Om USA eller EU skal lempe for dobbeltbeskatning vides ikke, men kan føre til yderligere uenigheder mellem EU og USA.

9 Konklusion

På baggrund af ovenstående analyse og diskussion konkluderes det, at de nuværende regler vedrørende beskatning af faste driftssteder, ikke fyldestgørende løser de udfordringer som den digitale økonomi frembringer. Det skyldes, den udfordring de digitale forretningsmodeller frembringer ved ikke at have en fysisk tilstedeværelse i kildelandet. Den fysiske tilstedeværelse er en væsentlig forudsætning for, at der kan statueres skattepligt efter fast driftsstedes bestemmelserne.

De nuværende regler samt tiltagene, MLI og 2017-udgaven af modeloverenskomsten, formår at løse nogle af udfordringerne ved udvidelse af negativlisten og agentreglen. Udvidelsen gør det

²⁶⁰ <https://www.economist.com/leaders/2019/03/23/why-big-tech-should-fear-europe?fbclid=IwAR1P8iH9wq7-znJCx2fWB5Q0xytu8FzfpbMgxlln2r4YGYtqfakG5TTNiBk>

²⁶¹ <https://www.bakerinstitute.org/media/files/files/2a38fa65/bi-report-010919-cpf-digitaltax.pdf?fbclid=IwAR2-vMAhETHDDShsKRjP1v5BQmn-ZVXEXPCa6dvtgqLCykopGdqf1r4sFs> s.5

²⁶² <https://www.nytimes.com/2018/03/19/us/politics/europe-digital-tax-trade.html?fbclid=IwAR1GYn29gwLai-DGKNIhcIUrIBWb-I13ic85gMxfMeP02QcYDSSHX7KkaV8>

²⁶³ <https://borsen.dk/nyheder/avisen/artikel/11/221189/artikel.html>

²⁶⁴ Ibid

muligt at beskatte visse digitaliserede selskaber, der stadig er afhængige af at have en fysisk tilstedeværelse for at kunne afsætte deres vare, i form af f.eks. varelagre.

Der er derfor behov for nye bestemmelser for at højt digitaliserede selskaber kan blive omfattet af fast driftsstedes bestemmelserne. Med EU's direktivforslag vil højt digitaliserede selskaber kunne blive omfattet af bestemmelserne, hvis de opfylder de objektive kriterier, der er fremsat i forslaget.

EU begrundet deres direktivforslag i, at en manglende vedtagelse af forslaget vil give anledning til større mulighed for skatteunddragelse, færre skatteindtægter til offentlige budgetter og have en konkurrenceforvridende effekt. Incitamenterne bag forslaget skal sikre en forhøjelse af skatteprovenuet, formindske skattekonkurrencen og at digitale selskaber skal betale for anvendelsen af infrastrukturen i forbrugslandet. Vedrørende skatteprovenuet, vil den på kortsigt stige, men på langt sigt er det tvivlsomt om provenuet stiger. Skattekonkurrencen kan forsvinde, da de digitale selskaber vil blive skattepligtige til de lande de omsætter deres vare i, hvorved incitamenterne til at etablere sig i lav skattelande vil forsvinde. Om hvorvidt digitale selskaber anvender et kildelands infrastruktur, er der delte meninger om. Der kan argumenteres for begge synspunkter, men internationalt er synspunktet at infrastrukturen blive udnyttet af digitale selskaber.

Forslaget løser dog ikke samtlige udfordringer, som den digitale økonomi medfører. Forslaget undtager det blotte salg af varer ved hjælp af en digital platform, hvorved mange digitaliserede selskaber, som f.eks. Amazon's detail-handel, vil ikke være omfattet af direktivet og derved kun blive skattepligtige i de lande, hvor de har en fysisk tilstedeværelse. Reglerne vil derfor ikke ændre situationen i de lande, hvor de digitaliserede selskaber kun sælger varer gennem en digital platform og ikke har en fysisk tilstedeværelse i landet, som f.eks. i Danmark.

EU har med direktivforslaget taget det første skridt i retningen mod en international løsning, vedrørende beskatningen af den digitale økonomi. Selvom forslaget kun delvist løser udfordringerne, bidrager forslaget til den internationale debat omkring digital beskatning. Den internationale skatteverden afventer i spænding på OECD forslag til beskatning af den digitale økonomi, der forventes at blive udgivet i 2020.

Om OECD's forslag bliver fyldestgørende og hvilke konkrete tiltag der foreligger, er i skrivende stund uklart. Om hvorvidt der opnås en international enighed, før den digitale økonomi går ind i sin næste udviklingsfase bliver interessant at følge.

10 Perspektivering

Gennem specialet er bestemmelser og forslag fra OECD og EU blevet analyseret for at klarlægge, om digitale selskaber kan beskattes i de lande, de genererer omsætning i. Det er dog ikke kun i EU, der foreligger konkrete forslag til beskatning af digitale selskaber. Dette afsnit vil perspektivere til lande uden for EU, der har lovgivning der beskatter digitaliserede selskaber, uden selskabet har fysisk tilstedeværelse i landet. De udvalgte lande er USA, Indien og Israel.

Internt i USA blev der i juni 2018 afsagt en dom fra USA's højesteret, der godkendte en stats lovgivning omkring beskatning af virtuelle faste driftssteder.²⁶⁵ Sagen omhandlede et selskabs

²⁶⁵ US: Supreme Court 21 June 2018, No. 17-494, *South Dakota v. Wayfair Inc.*

forpligtelse til at indeholde en salgsskat²⁶⁶, selvom selskabet ikke havde en fysisk tilstedeværelse i staten, hvor kunderne befandt sig. Tidligere var praksis i USA, at før en stat kunne forpligte et selskab til at indeholde denne skat, skulle der foreligge en fysisk tilstedeværelse i staten.²⁶⁷ Den amerikanske højesteret kom frem til det resultat, at staten kunne forpligtige et selskab, uden fysisk tilstedeværelse, til at indeholde skatten til betaling til den pågældende stat. Sagen er vedkommende for diskussionen omkring beskatningen af digitale selskaber, da den muliggør beskatning af digitale faste driftssteder. Det skal i forbindelse med dommen have i mente, at der er tale om en salgsskat og ikke en indkomstskat. Sagen er derfor ikke komplet sammenlignelig med EU's direktivforslag, men bidrager til forståelse af, at flere nationer, mener at digitale selskaber skal beskattes, der hvor de sælger deres produkter.

Det er ikke kun i Europa og USA, der er en tendens til at beskatte digitale selskabers tilstedeværelse i et land. En række lande overvejer at modificere deres koncept af fast driftssted til også at omfatte faktorer som "digital" og "online" i deres forståelse af tilstedeværelse. I Israel og Indien foreligger der konkrete mål for, hvornår en sådan digital tilstedeværelse kan statueres. Disse er baseret på en form for "væsentlig økonomisk tilstedeværelse".²⁶⁸

Indien har udvidet deres intern retlige definition omkring nexus for faste driftssteder, til også at omfatte konceptet om "væsentlige økonomisk tilstedeværelse". Dette stadfæster et alternativt mål, der muliggør at beskatte ikke hjemmehørende selskaber af den profit de generer i Indien, uden at inddrage disse selskabers fysiske tilstedeværelse i Indien. Konceptet bygger på to kriterier, et på lokal omsætning og et baseret på antallet af lokale brugere i Indien. Dette skaber en direkte skattepligt til Indien, uanset hvor skatteyderen er bosiddende eller befinder sig. I tilfælde af uoverensstemmelser med dobbeltoverenskomster eller andre internationale aftaler, vil disse overtrumfe Indiens intern retlige definition af faste driftssteder. Forslaget vil derfor sandsynligvis kun finde anvendelse i situationer, hvor der ikke foreligger en DBO eller anden international aftale, der regulerer området.²⁶⁹

Israel har indført lignende tiltag til beskatning af digitale selskaber, der bygger på samme principper. Forskellen mellem Indien og Israels tilgang er, at Israel også beskatter selskaber, der henvender sig til det israelske marked samt at kriterierne ikke har nogle tærskelværdier.

Ovenstående bidrager til den internationale debat vedrørende beskatning af den digitale økonomi. Alle forslag fremsætter alternative indikatorer, som alle er supplementet til de gældende fast driftssted bestemmelser. Forslagene viser, at der internationalt er enighed om, at der skal ske ændringer i forhold til beskatning af digitale selskaber. Alle internationale forslag er dog enige i en holdning. Digitale selskaber skal betale skat, der hvor de har omsætning. Baggrunden for holdningen er, at dette er mest fair for den globale økonomi.

Hvad er fair?

Hensigten med disse forslag er at sikre, at digitale selskaber betaler en fair andel i skat til de lande de operer i. Men hvad er en fair andel? De fleste selskaber overholder den skattelovgivning de er underlagt og bliver derfor beskattet af det, som skattereglerne tillader at de kan beskattes med. Begrebet "en fair andel" bygger på subjektive politiske holdninger baseret på en moralsk forstå-

²⁶⁶ I USA er skatten en "Sales tax"

²⁶⁷ US: Supreme Court 26 May 1992, 504 U.S. 298, Quill Corp. v. North Dakota, 312

²⁶⁸ OECD 2018 Tax Challenges Arising from Digitalisation – Interim Report 2018, s.135

²⁶⁹ Ibid, s.138

else, af hvad de digitale selskaber burde betale. De digitale selskaber bliver derved pålagt at overholde gældende skattelovgivninger og samtidig pålagt en ureguleret moralsk byrde at betale en fair andel i skat. Om hvorvidt digital tilstedeværelse og moral bliver fremtidige parametre inden for skatteretten til at løse de udfordringer, som den digital økonomi frembringer, bliver spændende at følge.

11 Litteraturliste

Litteratur

Bøger

- Andersen, Torben M., Jan Bentzen, Hans Linderoth, Valdemar Smith og Niels Westergård-Nielsen ”Beskrivende Dansk Økonomi, 4. Udgave, HandelsVidenskab Bogforlag, 2012
- Laursen, Anders Nørgaard ”Fast driftssted”, 1. Udgave, Jurist- og Økonomiforbundets Forlag, 2011
- Michelsen, Aage, Anja Svendgaard Dalgas og Anders Nørgaard Laursen ”International Skatteret”, 4. Udgave, Karnov Group, 2017
- Parkin, Michael, Melanie Powell og Kent Matthews ”Economics”, 8. Udgave, Pearson, 2014
- Skaar, Arvid A. ”Permanent Establishment”, Ad Notam Forlag AS, 1991
- Tapscott, Don ”The Digital Economy: Promise and Peril in the Age of Networked Intelligence” 1.udgave, McGraw-Hill, 1995
- Tvarnø, Christina D. og Ruth Nielsen ”Retskilder og Retsteorier”, 5. Udgave, Jurist- og Økonomiforbundets Forlag, 2017
- Winther-Sørensen, Niels ”Beskatning af international Erhvervsindkomst – Indkomstopgørelsen for et fast driftssted”, Thomson Gadjura, 2000

Artikler

- Rente-/royaltydirektivet i national kontekst af Jakob Bundgaard, SU.2009.61
- A Long-term Solution for Taxing Digitalised Business Models: Should the Permanent Establishment Definition Be Modified to Resolve the Issue or Should the Focus Be on a Shared Taxing Right Mechanism? By Lisa Spinosa & Vikram Chand, Intertax, Volume 46, Issue 6 & 7, 2018
- Clouds behind the clouds, Aitor Ortiz, World Competition, Issue 1, 2018
- Digital Taxation Opens the Pandora Box: The OECD Interim Report and the European Commission Proposals, Ana Paula Dourado, Volume 46, Issue 6 & 7 2018
- Ændringer af fast driftsstedsdefinitionen afledt af BEPS-projektet af Anders Nørgaard Laursen, SR.2018.0111
- Taxing Where value is created: What ’user involvement’ got to do with it, Johannes Becker & Joachim English, Intertax, Volume 47, Issue 2, 2019
- Fast driftsstedsbegrebet i intern dansk ret og betydningen af 2017- opdateringen af OECD's modeloverenskomst af Anders Nørgaard Laursen, SR.2019.184

Praksis

Nationale afgørelser

- Tfs 1996, 532
- Tfs 2003, 71
- Tfs 2004, 162
- Tfs 2006, 100
- Tfs 2007, 289
- Tfs 2012, 71
- Tfs 2014, 435
- Tfs 2014, 706
- Tfs 2015, 600
- Tfs 2016, 272
- Tfs 2016, 646

Afgørelser fra EU-domstolen

- C-270/83 Avior Fiscal
- C-336/96 Gilly
- C-311/97 Royal Bank of Scotland
- C-324/00 Lankhorst-Hohorst
- C-446/03 Mark & Spencer
- C-513/03 Van Hilten-Van der Heijden
- C-414/06 Lidl Belgium
- C-650/16 Bevola

International praksis

- US: Supreme Court 26 May 1992, 504 U.S. 298, Quill Corp. v. North Dakota
- Paris Administrative Tribunal 12. July 2017
- US: Supreme Court 21 June 2018, No. 17-494, *South Dakota v. Wayfair Inc.*
- La Cour administrative d'appel de Paris 25. Avril 2019

Lovegrundlag mv.

- Lovbekendtgørelse 2016-01-28 nr. 117 Kildeskattelovens
- Lovbekendtgørelsen 2016-09-06 nr. 1164 Selskabsskatteloven
- Lov nr. 2019-03-30 nr. 327 om anvendelse af multilaterale konvention til gennemførelse af tiltag i dobbeltbeskatningsoverenskomster til forhindringer af skatteudhuling og overskudsflytning
- Forslag til lov om indgåelse af overenskomster med fremmede stater til undgåelse af dobbeltbeskatning mv. LFF 1994-10-06 nr. 3
- Lovforslag til ændring af forskellige skatteloven Fast driftssted og fiskale repræsentanter – under almindelige bemærkninger LFF 1996-12-11 nr. 119
- Lovforslag til Lov om anvendelse af multilateral konvention til gennemførelse af tiltag i dobbeltbeskatningsoverenskomster til forhindring af skatteudhuling og overskudsflytning LFF 2019-02-06 nr. 160
- Forslag til lov om ændring af selskabsskatteloven, kildeskatteloven, skattekontrolloven, skatteforvaltningsloven og forskellige andre love LFF2011-2012.1.173

International lovgivning

- Rådets direktiv 2003/49/EF om en fælles ordning for beskatning af renter og royalties, der betales mellem associerede selskaber i forskellige medlemsstater
- Rådets direktiv 2009/133/EF af 19. oktober 2009 om en fælles beskatningsordning ved fusion, spaltning, partiel spaltning, tilførsel af aktiver og ombytning af aktier vedrørende selskaber i forskellige medlemsstater og ved flytning af et SE's eller SCE's vedtægtsmæssige hjemsted mellem medlemsstater
- Rådets direktiv 2011/96/EU af 30. november 2011 om en fælles beskatningsordning af moder- og datterselskab for forskellige medlemsstater
- Traktaten om den europæiske unions funktionsmåde 2012 C326/49 af 26. oktober 2012
- Forslag til direktiv om regler vedrørende selskabsbeskatning af væsentlig digital tilstedeværelse COM (2018) 147 final
- Forslag til direktiv om et fælles system for en skat på indtægter fra levering af visse digitale tjenester COM (2018) 148 final

Internationale konventioner

- 2014 "OECD Model Tax Convention on Income and on Capital: Condensed Version 2014"
- 2017 "OECD Model Tax Convention on Income and on Capital: Condensed Version 2017"
- 2017 "Multilateral Convention to Implement Tax Treaty Related Measures to Prevent BEPS"

Rapporter mv.

OECD

- 2013 "Action plan on base erosion and profit shifting"
- 2015 "OECD/G20's 'Base erosion and profit shifting project – Explanatory Statement'"
- 2015 "Addressing the Tax Challenges of the Digital Economy, Action 1: 2015 Final Report"
- 2015 "Preventing the Artificial Avoidance of Permanent Establishment Status Action 7: 2015 Final Report"
- 2018 "Tax Challenges Arising from Digitalisation – Interim Report 2018"

EU

- 2014 "Commission Expert Group on Taxation of the Digital Economy"
- 2017 "A Fair and Efficient Tax System in the European Union for the Digital Single Market"
- 2018 "Impact Assessment SWD(2018) 81 final by European Commission"

Andre

- Rådets konklusioner af 5. december 2017 om tackling af udfordringerne ved beskatning af den digitale økonomis overskud (FISC 346 ECOFIN 1092)
- Skatteudvalget 2017-18 SAU Alm. del bilag 178 J.nr. 2018 - 1357

Høringsvar

- OECD 2019 "Public Discussion Document – Addressing The Tax Challenges Of The Digitalisation Of The Economy" 13 February – 6 March 2019

Hjemmesider

- <https://azure.microsoft.com/da-dk/free/> (Sidst besøgt 2. juni 2019)
- <https://azure.microsoft.com/da-dk/pricing/> (Sidst besøgt 2. juni 2019)
- <https://azure.microsoft.com/da-dk/overview/what-is-cloud-computing/> (Sidst besøgt 2. juni 2019)
- <https://www.berlingske.dk/virksomheder/danskerne-rekordhandler-paa-nettet-i-udenlandske-butikker> (Sidst besøgt 2. juni 2019)
- <https://www.berlingske.dk/annonce/e-handel-vokser-og-vokser> (Sidst besøgt 2. juni 2019)
- <https://www.berlingske.dk/virksomheder/nye-statslige-millioner-klar-til-bedre-internet> (Sidst besøgt 2. juni 2019)
- <https://www.bakerinstitute.org/media/files/files/2a38fa65/bi-report-010919-cpf-digital-tax.pdf?fbclid=IwAR2-vMAhETHDDShlsKRjP1v5BQmn-ZVXEXPCa6dvtgqLCykopGdqf1r4sFs> (Sidst besøgt 2. juni 2019)
- <https://borsen.dk/nyheder/avisen/artikel/11/221189/artikel.html> (Sidst besøgt 2. juni 2019)
- http://denstoredanske.dk/It,teknik_og_naturvidenskab/Informatik/Hardware/internetet (Sidst besøgt 2. juni 2019)
- http://denstoredanske.dk/It,teknik_og_naturvidenskab/Informatik/Hardware/server (Sidst besøgt 2. juni 2019)
- http://denstoredanske.dk/It,teknik_og_naturvidenskab/Informatik/Software,programmering_internet_og_webkommunikation/software (Sidst besøgt 2. juni 2019)
- <https://www.britannica.com/technology/binary-code> (Sidst besøgt 2. juni 2019)
- <https://www.dr.dk/nyheder/viden/naturvidenskab/4-grunde-til-apple-bygger-endnu-et-datatcenter-i-danmark> (Sidst besøgt 2. juni 2019)
- <https://www.economist.com/leaders/2019/03/23/why-big-tech-should-fear-europe?fbclid=IwAR1P8iH9wq7-znJCx2fWB5Q0xytu8FzfpbMgxlIn2r4YGYt-qfakG5TTNiBk> (Sidst besøgt 2. juni 2019)
- <https://ec.europa.eu/eurostat/documents/2995521/9447642/9-13122018-BP-EN.pdf/731844ac-86ad-4095-b188-e03f9f713235> (Sidst besøgt 2. juni 2019)
- <https://erhvervkundeservice.tdc.dk/bredbaand/ip-adresser#> (Sidst besøgt 2. juni 2019)
- <https://finans.dk/okonomi/ECE11170886/storbanker-trump-goer-klar-til-at-kickstarte-handelskrig-med-europa/?ctxref=ex> (Sidst besøgt 2. juni 2019)
- <https://www.forbes.com/sites/koshagada/2016/06/16/what-is-the-digital-economy/> (Sidst besøgt 2. juni 2019)
- <https://www.forbes.com/powerful-brands/list/#tab:rank> (Sidst besøgt 2. juni 2019)
- <https://jyllands-posten.dk/livsstil/biler/ECE10194102/volkswagen-blev-det-mest-solgte-bilmaerke-i-2017/> (Sidst besøgt 2. juni 2019)
- <http://klwertaxblog.com/2017/07/24/permanent-establishment-la-lutte-continue/?print=pdf> (Sidst besøgt 2. juni 2019)
- http://www.mwpvl.com/html/amazon_com.html (Sidst besøgt 2. juni 2019)
- https://www.novonordisk.com/content/dam/Denmark/HQ/investors/irmaterial/annual_report/2018/NN-AR17_UK_Online1.pdf (Sidst besøgt 2. juni 2019)
- <https://www.nytimes.com/2018/03/19/us/politics/europe-digital-tax-trade.html?fbclid=IwAR1GYn29gwLAI-DGKNIhcIUrIBWb-I13ic85gMxf-MeP02QcYDSHSX7KkaV8> (Sidst besøgt 2. juni 2019)
- <http://www.oed.com.ez.statsbiblioteket.dk:2048/view/Entry/52611?redirectedFrom=digital+economy#eid137337196> (Sidst besøgt 2. juni 2019)
- <http://www.oed.com.ez.statsbiblioteket.dk:2048/view/Entry/248411?rsk=FBjQ8F&result=1&isAdvanced=false#eid> (Sidst besøgt 2. juni 2019)

- <https://www.oecd.org/tax/beps/> (Sidst besøgt 2. juni 2019)
- <https://oim.dk/media/21852/oea-selskabsskatter.pdf> (Sidst besøgt 2. juni 2019)
- <http://www.oxfordreference.com.ez.statsbiblioteket.dk:2048/view/10.1093/acref/9780198759430.001.0001/acref-9780198759430-e-214?rskey=rBPIOR&result=173> (Sidst besøgt 2. juni 2019)
- <http://www.oxfordreference.com.ez.statsbiblioteket.dk:2048/view/10.1093/acref/9780198759430.001.0001/acref-9780198759430-e-2?rskey=cutyJH&result=6> (Sidst besøgt 2. juni 2019)
- <https://politiken.dk/kultur/art7145040/%C2%BBVi-betaler-faktisk-et-betragteligt-bel%C3%B8b-i-skat-p%C3%A5-globalt-plan%C2%AB> (Sidst besøgt 2. juni 2019)
- <https://politiken.dk/kultur/spil/art5501639/Bagmand-tr%C3%A6kker-app-hit-tilbage-%C2%BBJeg-kan-ikke-klare-det-mere%C2%AB> (Sidst besøgt 2. juni 2019)
- <https://searchio.techtarget.com/definition/ICT-information-and-communications-technology-or-technologies> (Sidst besøgt 2. juni 2019)
- <https://www.skm.dk/ministeriet/ministeren/ministerens-debatindlaeg/2019/maj/vi-skal-forlange-samfundssind-af-it-giganterne> (Sidst besøgt 2. juni 2019)
- <https://stiften.dk/aarhus/Danske-sponsorer-boltrer-sig-ved-VM/artikel/39737> (Sidst besøgt 2. juni 2019)
- <https://samvirke.dk/artikler/skjult-ip-adresse-giver-privatliv-og-nye-muligheder-pa-nettet> (Sidst besøgt 2. juni 2019)
- <https://www.skm.dk/skattetal/statistik/generel-skattestatistik/selskabsskattesatser-i-eu-landene> (Sidst besøgt 2. juni 2019)
- <https://static.financieel-management.nl/documents/16690/EU-Tax-Revenue-Loss-from-Google-and-Facebook.pdf> (Sidst besøgt 2. juni 2019)
- <https://www.sktst.dk/aktuelt/skatteoplysninger-for-selskaber/> (Sidst besøgt 2. juni 2019)
- <https://www.theguardian.com/technology/2019/mar/17/the-cambridge-analytica-scandal-changed-the-world-but-it-didnt-change-facebook> (Sidst besøgt 2. juni 2019)
- <https://www.zitcom.dk/vores-forretning/datacenter> (Sidst besøgt 2. juni 2019)
- <https://www2.deloitte.com/mt/en/pages/technology/articles/mt-what-is-digital-economy.html> (Sidst besøgt 2. juni 2019)

12 Begrebsafklaringer

IP-adresser:

En IP-adresse kan sammenlignes med et telefonnummer. Når computere og andre it-enheder kommunikerer med hinanden, sker det gennem en internetprotokol, hvor it-enhederne bruger IP-adressen til at genkende og skabe forbindelse til andre it-enheder.²⁷⁰ Når en computer tilsluttes til internettet, bliver den tildelt en unik IP-adresse. Siden hver IP-adresse er unik, er det muligt at spore den fra hvilken server en digital aktivitet udføres fra.

Servere:

²⁷⁰ <https://erhvervkundeservice.tdc.dk/bredbaand/ip-adresser#>

En server er en computer, der er programmeret til at løse opgaver for andre computere. Serverens formål er at indsamle, lagre, levere data og betjene brugere der efterspørger dens indhold.²⁷¹

En server er hardware, hvilket indebærer at den er en fysisk og håndgribelig enhed, i modsætning til software. Servere eller serverkapacitet er en forudsætning for selskaber, hvis virksomhed er baseret på software, da adgangen til softwaren sker igennem servere.

Software:

Software er et immaterielt aktiv der gør en computer operationel eller applikationer der kan udvikles på en computer til at udføre opgaver. Modsætningen til software er hardware, som er fysiske komponenter i en computer. Eksempler på software er hjemmesider og computerprogrammer.²⁷²

Cloud computing:

Cloud computing er levering af computertjenester som servere, lager, databaser, netværk, software, analyse, intelligens osv. via internettet.²⁷³ Tjenesten udbydes af en cloud udbyder, som f.eks. Microsoft Azure. Tjenesten udbydes via internettet gennem udbyderens hardware, hvorved brugerne kan tilgå tjenesten ved hjælp af forskellige typer af it-enheder, der giver dem adgang til internettet.²⁷⁴ De tjenester og ressourcer som brugerne benytter, bliver ikke gemt på hver enkelt computer, men på et netværk af sammenkoblede computere og servere, der er tilgængelige for alle der har adgang til denne "sky/cloud" af computing ressourcer. Det operative cloud system kopierer brugernes data og software til andre servere, der gør det muligt at allokere forespørgslerne efter hardware ressourcer (diskplads) til den fysiske lokalitet der bedst kan opfylde efterspørgslen (styre datatrafikken).

Derved har hver enkelt bruger adgang til stor mængde af computer ressourcer, der kan leveres præcis når de har brug for det, og fra den relevante geografiske placering.²⁷⁵ Derved er det ikke den samme server, der servicerer brugeren hver gang, men den server der hurtigst kan levere den ønskede tjeneste. Denne fremgangsmåde sikrer, at ingen data eller software går tabt, da indholdet ligger spredt over hele skyen.

²⁷¹ [http://denstoredanske.dk/It, teknik og naturvidenskab/Informatik/Hardware/server](http://denstoredanske.dk/It,_teknik_og_naturvidenskab/Informatik/Hardware/server)

²⁷² [http://denstoredanske.dk/It, teknik og naturvidenskab/Informatik/Software, programmering, internet og webkommunikation/software](http://denstoredanske.dk/It,_teknik_og_naturvidenskab/Informatik/Software,_programmering,_internet_og_webkommunikation/software)

²⁷³ <https://azure.microsoft.com/da-dk/overview/what-is-cloud-computing/>

²⁷⁴ OECD 2015: Addressing the Tax Challenges of the Digital Economy, Action 1: 2015 Final Report, s.59

²⁷⁵ OECD 2015: Addressing the Tax Challenges of the Digital Economy, Action 1: 2015 Final Report, s.59

13 Bilag

Bilag 1

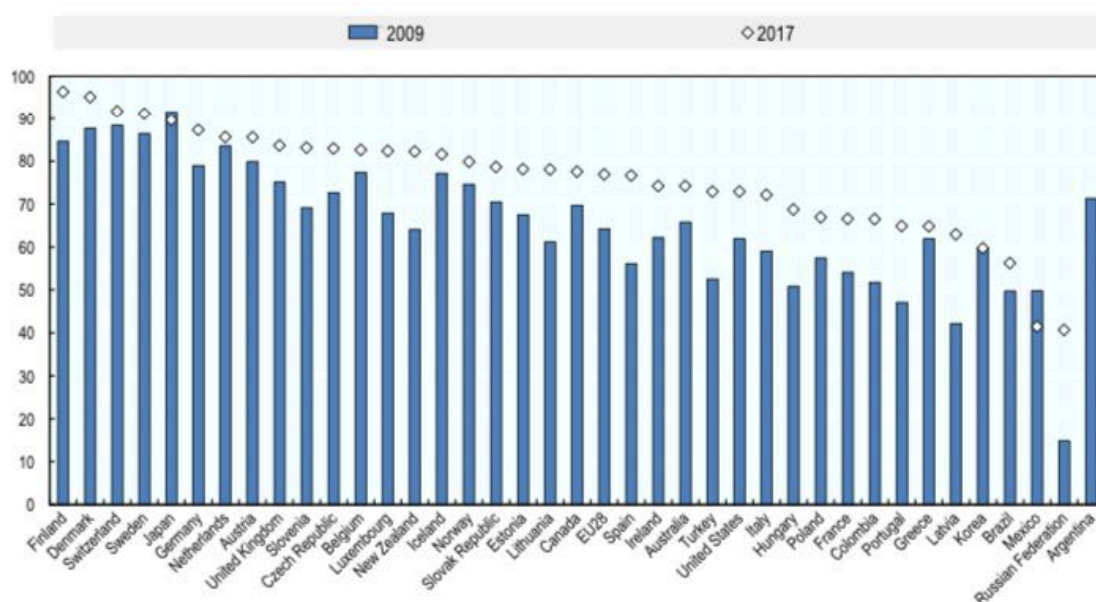
		Andel i procent af den samlede nethandel i Danmark(129 mia.)	Andel i procent af den samlede nethandel i Danmark(115 mia.)
Placering	Navn	2018	2017
1.	Zalando (DE)	3,4%	2,7%
2.	Amazon (US)	2,0%	1,8%
3.	H&M (SE)	1,9%	1,4%
4.	Wish.com (CN)	1,8%	1,7%
5.	Ebay (US)	1,7%	1,9%
6.	Coop.dk (DK)	1,6%	1,8%
7.	Nemlig.com (DK)	1,2%	-
8.	Bilka.dk (DK)	1,2%	-
9.	Elgiganten (NO)	1,2%	-
10	Saxo.com (DK)	1,1%	-

Egen tilvirkning, baseret på data fra <https://www.berlingske.dk/virksomheder/danskerne-rekord-handler-paa-nettet-i-udenlandske-butikker>

Bilag 2

Figure 1.1. Business with a web presence

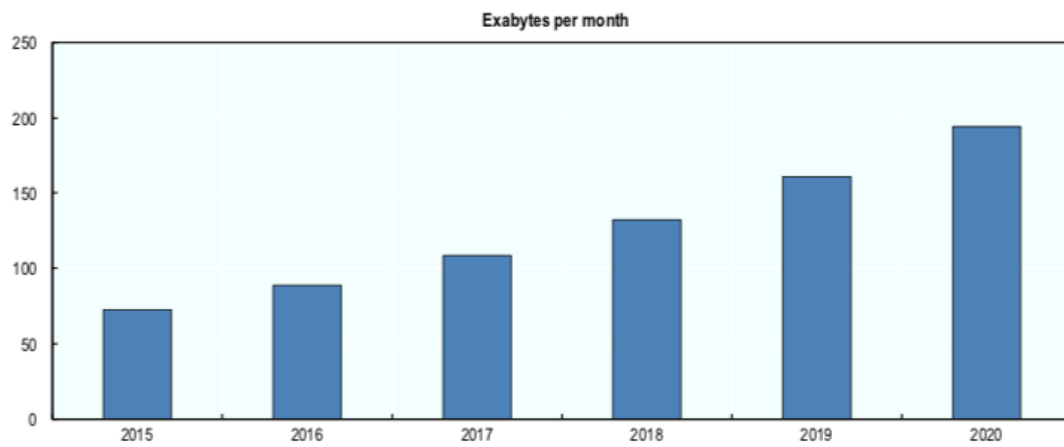
As a percentage of total businesses.



Kilde: OECD 2018: Tax Challenges Arising from Digitalisation – Interim Report 2018, s.14

Bilag 3

Figure 1.2. Global Internet traffic forecast, 2015-20⁶

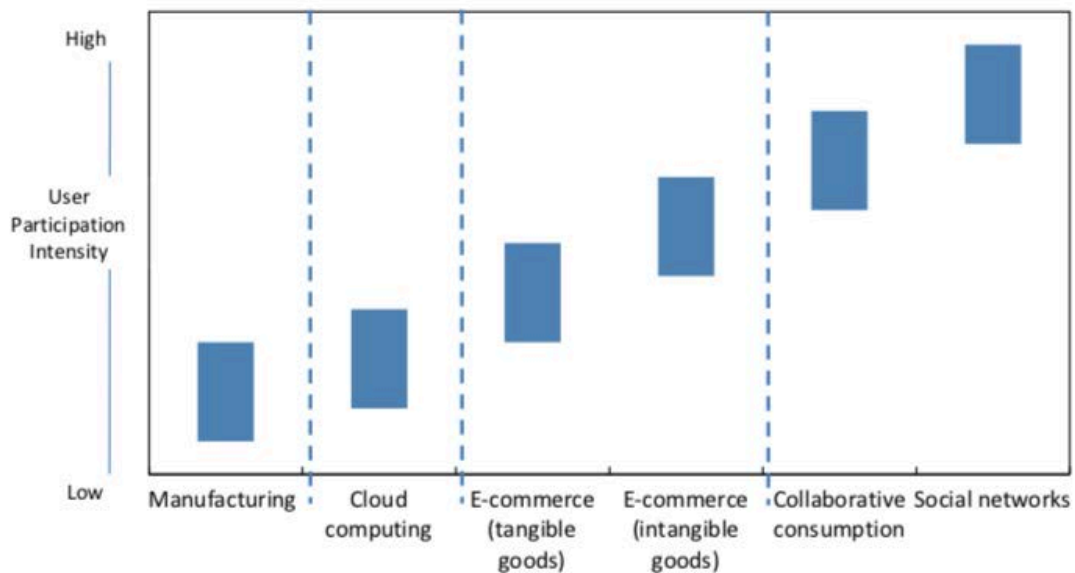


Source: Cisco (2016).

Kilde: OECD 2018: Tax Challenges Arising from Digitalisation – Interim Report 2018, s.15

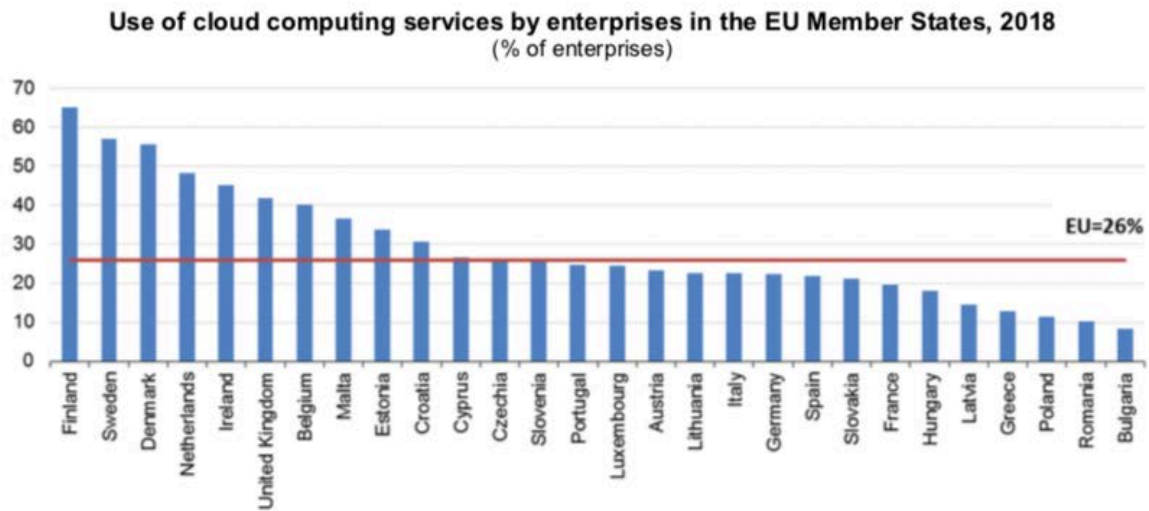
Bilag 4

Figure 2.8. Intensity of user participation



Kilde: OECD 2018: Tax Challenges Arising from Digitalisation – Interim Report 2018, s.58

Bilag 5

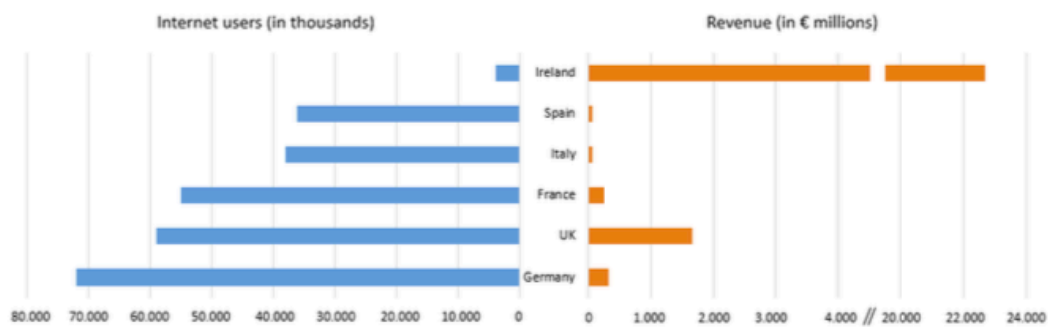


Kilde: <https://ec.europa.eu/eurostat/documents/2995521/9447642/9-13122018-BP-EN.pdf/731844ac-86ad-4095-b188-e03f9f713235>

Bilag 6

Example of Google: *Almost all of Google's European revenues are made by Google Ireland Ltd. in Ireland where its European headquarter is located. No advertisement revenue is generated for those Member States where Google operates through a local website without having a physical office.*

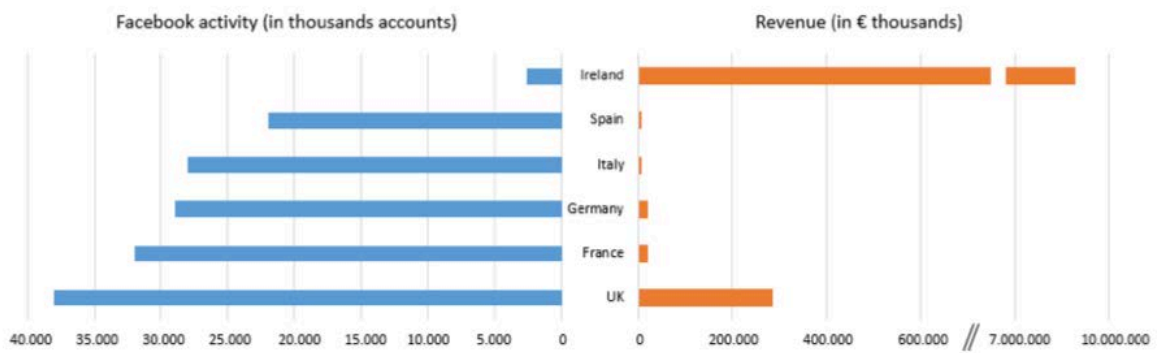
Figure 1. Google's revenue vs. internet users in Ireland and 5 largest EU Member States, 2015



Source: Orbis database (Bureau Van Dijk) and Internet World Stats, own projections

Example of Facebook: *Similarly, most of Facebook's European revenues are made by Facebook Ireland Ltd. in Ireland where also its European headquarter is located.*

Figure 2. Facebook's revenue vs. activity in Ireland and 5 largest EU Member States, 2015

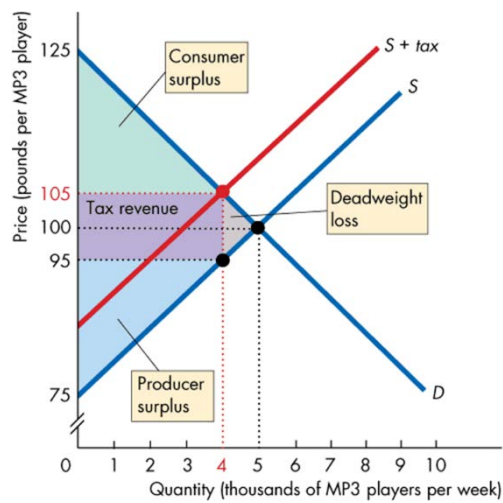


Source: Orbis database (Bureau Van Dijk) and Internet World Stats, own projections

Kilde: <https://static.financieel-management.nl/documents/16690/EU-Tax-Revenue-Loss-from-Google-and-Facebook.pdf>

Bilag 7

Effekten af skat på et produkt

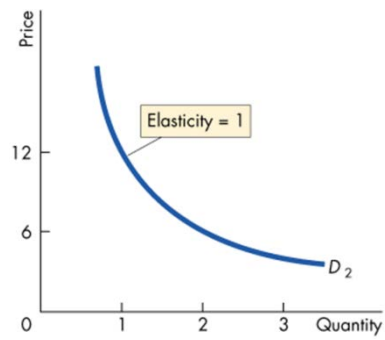


Kilde: Economics, 2014 s.

135

Bilag 8

Priselastisitet på 1



Kilde: Economics, 2014 s. 84-

(b) Unit elastic demand

85