



Beskatning af digitale tjenester | Taxation of Digital Services

Kandidatafhandling
Maj 2018
Signe Bilde & Mathias Ekstrøm

Juridisk kandidatafhandling
Beskatning af digitale tjenester | Taxation of Digital Services

Signe Bilde & Mathias Ekstrøm

Vejleder:
Tanja Kammergaard Christensen

Aalborg Universitet
Aalborg, 2018

Abstract

Global revenues in the digital economy have grown exponentially over the past years. The continuous development of digital business models has led to considerations regarding a reformation of the current international legislation on corporate taxation. These considerations are based on a global political aim to develop new measures that ensure a fair distribution of the right to tax income, derived from digital services in a specific country. As such, the current international legislation and bilateral conventions preventing double taxation, often lead to taxation of income in the country of corporate domicile, thus basing the assessment on physical factors.

The OECD and The European Union has put forth legislative proposals targeting income, derived from these digital services, and transferring the right to tax this income based rather on a digital presence than a physical presence.

The scope of this master thesis will be to present and analyse the current rules on international taxation of digital services. To undertake a reliable analysis, jurisprudence from the Court of Justice of the European Union (CJEU) as well as national courts and tax authorities will be included as a tool of interpretation. Based on the analysis the thesis will subsequently assess to what extent the current system is fit to ensure fair distribution of the right to tax income derived from digital services. Lastly, the thesis will analyse and assess the proposed changes from OECD and the European Union, thus concluding whether the new potential regime will remedy the identified challenges.

Indholdsfortegnelse

1 Indledning	4
1.1 Problemformulering	5
1.2 Afgrænsning.....	5
2 Metode og retskilder	6
2.1 Metode.....	6
2.2 Retskildeanvendelse	6
2.2.1 Modeloverenskomsten som fortolkningsbidrag.....	6
2.2.2 EU-retskilder	10
2.2.3 Nationale retskilder	10
2.2.4 Forslag.....	10
2.2.5 Litteratur.....	11
3 Det internationale skattelandskab	12
3.1 Indledning.....	12
3.2 International beskatning af selskaber	12
3.2.1 Anvendelsen af dobbeltbeskatningsoverenskomster.....	13
3.2.2 OECD's Modeloverenskomst	16
3.2.3 EU-rettens bidrag	21
4 Digitale tjenester – en udfordring for skattesystemet?	22
4.1 Indledning	22
4.2 Definition af begreberne digital økonomi og digitale tjenester.....	22
4.3 Infrastrukturen i den digitale økonomi.....	26
4.4 Digitale tjenester og fast driftssted	28
4.4.1 Serverlandsproblematikken.....	29
4.4.2 Forbrugerlandsproblematikken	37
4.4.3 Annoncørproblematikken.....	39
4.6 Aktuelle politiske tiltag	40
4.7 Delkonklusion	41

5 Analyse og vurdering af løsningsforslag	43
5.1 Løsningsforslag fra BEPS-projektet	43
5.1.1 Forslag 1: En vurdering baseret på væsentlig økonomisk tilstedeværelse	43
5.1.2 Forslag 2: Indførsel af en kildeskat på digitale transaktioner	46
5.1.2 Forslag 3: Indførsel af en udligningsafgift.....	46
5.2 Indledning til relevante EU-retlige tiltag på skatteområdet	47
5.4 Kommissionens to direktivforslag	48
5.4.1 Det kortsigtede løsningsforslag	48
5.4.2 Det langsigtede løsningsforslag	55
5.6 Fremtidens beskatning af digitale tjenester.....	64
6 Konklusion	66
Kildefortegnelse.....	68
Bilag I	74
Bilag II.....	75

1 Indledning

De digitaliserede markeder er ekspotentielt vokset de seneste år, og det estimeres, at omsætningen inden for den digitale økonomi før år 2020 vil udgøre 3.000 mia. USD¹. Til sammenligning udgjorde denne omsætning i 2013 blot 1.300 mia. USD². Digitaliseringen har medført, at der udvikles nye teknologier, og skabes nye forretningsmodeller. En vare er ikke længere kun fysisk, men i høj grad også digital, hvilket medfører nye forretningsmuligheder. Det kan derfor konstateres, at den digitale økonomi er kommet for at blive.

Digitaliseringen har ændret den måde, hvorpå vi som mennesker tænker, interagerer og forbruger. Skyen er ikke længere blot noget, vi ser på himlen, men derimod, hvor vi gemmer vores billeder, ser vores film og streamer vores musik. Det må konstateres, at en sådan samfundsforandring, uundgåeligt skaber nye juridiske problemstillinger. Udviklingen har ganske enkelt overhalet lovgivningen, og dette har medført, at reglerne på flere områder, ikke længere er egnet til at regulere den virkelighed, vi lever i.

Sådanne juridiske udfordringer er opstået inden for skatteretten. De nuværende internationale skatteregler er vedtaget i en anden tid, hvor udgangspunktet for en forretning i høj grad knyttede sig til en fysisk tilstedeværelse. Verden har gennemgået en udpræget digitalisering og globalisering, og på denne baggrund er det blevet let at distribuere og sælge digitale tjenester uafhængigt af fysisk tilstedeværelse. Dette har i sagens natur medført skattemæssige udfordringer, idet det ikke længere giver mening at beskatte sådanne digitale tjenester ud fra, hvor et selskab er fysisk til stede. Der er således opstået et behov for nye værktøjer til fortsat at sikre en hensigtsmæssig fordeling af beskatningsretten til de lande, hvor der skabes værdi for selskaberne.

Fra lovgivers side er man bevidst om de udfordringer, den digitale økonomi har medført, og emnet har således de seneste år været genstand for politisk debat. Trods omfattende arbejde i OECD såvel som i EU, har man fortsat ikke gennemført den reformation af det internationale skattesystem, som man er blevet enig om, at der er behov for. På denne baggrund vil det primære formål med denne kandidatafhandling være at analysere de problematikker, som er forbundet med beskatning af indtægter, der opstår inden for den digitale økonomi. Desuden er det hensigten at foretage en nærmere undersøgelse og kvalificeret vurdering af de lovgivningsmæssige initiativer, som i dag eksisterer på forslagsstadiet i EU såvel som internationalt.

¹ Turner (2014)

² Turner (2014)

1.1 Problemformulering

Formålet med denne afhandling er, efter en nærmere definition af begrebet *digitale tjenester*, at undersøge det nuværende regelgrundlag for beskatning af sådanne tjenester. Herefter vil det blive undersøgt, hvorledes de foreliggende lovændringsforslag, i OECD- såvel som EU-regi, vil kunne påvirke vurderingen af, hvor digitale tjenester beskattes i fremtiden. Afslutningvist vil de pågældende ændringsforslag blive vurderet i relation til, hvorvidt de er egnede til at sikre et fælles system for fordeling af beskatningsretten.

1.2 Afgrænsning

Nærværende kandidatafhandling vil primært fokusere på de regler, som regulerer international dobbeltbeskatning. Der vil således ikke blive behandlet regler vedrørende beskatning af tjenester, som ikke indeholder et grænseoverskridende element. Desuden vil kandidatafhandlingen afgrænse sig til at behandle beskatning af det, der senere vil blive defineret som *digitale tjenester*. Beskatning af andre former for tjenesteydelser samt fysiske varer, vil derfor ikke blive behandlet. Dette indebærer, at spørgsmål vedrørende digital handel med fysiske varer, ikke falder inden for rammerne af kandidatafhandlingen.

Kandidatafhandlingen søger udelukkende at undersøge problemstillinger, som vedrører bestemmelsen af beskatningsstedet for digitale tjenester, og således ikke de øvrige skattemæssige udfordringer ved multinationale, selskabsretlige konstruktioner, som omfattet af Moder/datter-direktivet, Direktiv 2011/96/EU. Af samme årsag vil kandidatafhandlingen ikke omtale, eller i øvrigt behandle indholdet af dette direktiv. Spørgsmål vedrørende beskatning af renter og royalties i enhver form afgrænses tillige ud af kandidatafhandlingen. På denne baggrund vil Rente/Royalty-direktivet, Direktiv 2003/49/EF, ikke blive behandlet yderligere.

De senere kapitler har til formål at foretage en vurdering af, hvorledes de nuværende ændringsforslag vil påvirke lovgivningen og beskatningen af digitale tjenester. Resultaterne søger ikke at afspejle politiske synspunkter.

2 Metode og retskilder

2.1 Metode

Det metodiske udgangspunkt i kandidatafhandlingen er den retsdogmatiske metode. Til behandlingen af problemstillingerne benyttes derfor juridisk metode til at analysere og fastlægge gældende ret³. I kapitel 4 søges det således, med udgangspunkt i gældende ret, at skitsere problemstillingerne i reglernes nuværende udformning. Som grundlag for denne analyse vil blive inddraget gældende lovgivning samt fortolkningsbidrag i form af forarbejder, kommentarer og rets- såvel som administrativ praksis.

Kandidatafhandlingen indeholder desuden en perspektivering til de lege ferenda, idet retsdogmatikken ikke blot søger at analysere, beskrive og fortolke, men endvidere at konstruere⁴. Dette betyder, at der vil forekomme kritik af nugældende lovgivning, og analyse af forslag til fremtidig lovgivning⁵. Analyse og vurdering af OECD'S BEPS-projekt⁶ samt EU-kommissionens direktivforslag, indgår på denne baggrund som et element ved anvendelsen af den retsdogmatiske metode. Det bemærkes, at skattelovgivning i høj grad beror på politiske dagsordener. Af denne grund vil der således indgå elementer af retspolitik i kandidatafhandlingen, særligt i forbindelse med vurderingen af de aktuelle forslag til ændringer af nuværende lovgivning. Dette skyldes, at en velbegrunnet vurdering af konkrete ændringsforslag ikke er mulig, uden at hense til de politiske formål, som ligger til grund for de pågældende forslag.

2.2 Retskildeanvendelse

Kandidatafhandlingens omdrejningspunkt er behandling af skatteretlige problemstillinger med et grænseoverskridende element. Derfor vil både internationale såvel som EU-retlige og nationale regelsæt indgå. Ved anvendelsen af disse retskilder, er det relevant, hvorledes de tillægges betydning ved konfliktende regelsæt. I dette kapitel behandles således reglernes retskildemæssige værdi. Det nærmere indhold i reglerne vil blive behandlet i de følgende kapitler.

2.2.1 Modeloverenskomsten som fortolkningsbidrag

OECD's Modeloverenskomst udgør det primære fortolkningsbidrag inden for international skatteret. Modeloverenskomsten er en *model*, og har således ikke direkte eller bindende virkning. Der er dog flere forhold, som leder til, at den alligevel kan betragtes som en retskilde. OECD's Modeloverenskomst anvendes som

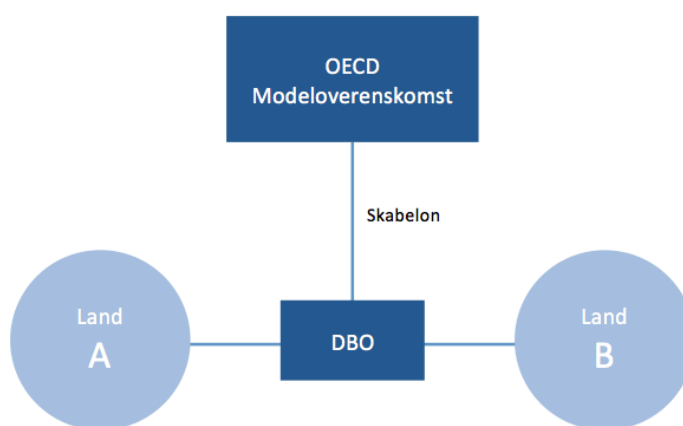
³ Schaumburg-Müller, s. 406.

⁴ Nielsen 1999 (2004), s. 19.

⁵ Evald og Sten (2004), s. 207ff.

⁶ Base Erosion and Profit Shifting.

model til udarbejdelsen af dobbeltbeskatningsoverenskomster mellem OECD medlemsstaterne. Danmark har ca. 70 dobbeltbeskatningsoverenskomster, som alle tager udgangspunkt i OECD's Modeloverenskomst⁷. I disse tilfælde er der således tale om lov med direkte og bindende virkning mellem de kontraherende stater. Det er ordlyden i den konkrete dobbeltbeskatningsoverenskomst, som er gældende ret.



Figur 1. Forholdet mellem OECD Modeloverenskomsten og de bilaterale dobbeltbeskatningsoverenskomster

OECD's Modeloverenskomst er ledsaget af et sæt kommentarer, udarbejdet som værktøj til fortolkning af Modeloverenskomstens bestemmelser. Heri ligger tillige medlemsstaternes fælles opfattelse, medmindre en medlemsstat direkte har taget et forbehold for den enkelte artikel⁸. Kommentarerne angiver, hvorledes de enkelte bestemmelser i OECD's Modeloverenskomst skal fortolkes og anvendes. Ethvert medlemsland kan angive, hvis man er uenig i den fortolkning, som OECD har anlagt i kommentarerne⁹.

Kommentarerne udgør et væsentligt bidrag til udarbejdelsen og fortolkningen af dobbeltbeskatningsoverenskomster¹⁰. I teorien diskuteres det, om kommentarerne er bindende for de stater, som har benyttet Modeloverenskomsten, ved udarbejdelsen af staternes dobbeltbeskatningsoverenskomster. Professor Frank Engelen indtager det synspunkt, at kommentarerne, ud fra princippet om estoppel¹¹, er bindende for

⁷ Laursen (2017), s. 1.

⁸ Benævnt *reservations*. Heri angiver en medlemsstat, at denne ikke fremtidig har til hensigt at inkorporere en eller flere bestemmelser i dobbeltbeskatningsoverenskomster.

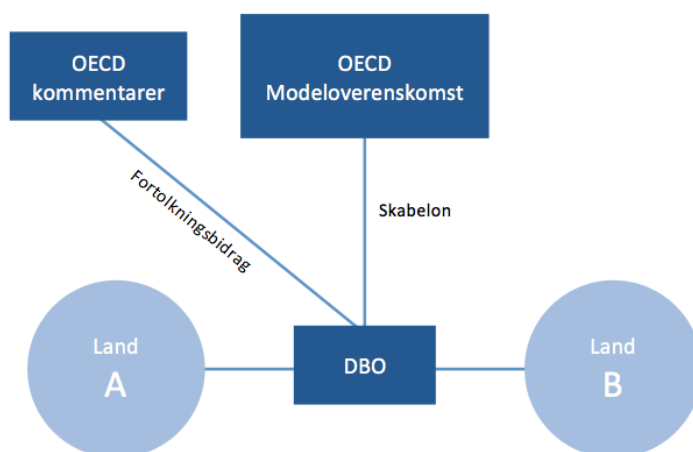
⁹ Benævnt *observations*. En medlemsstat angiver således en observation, hvis denne ikke kan tilslutte sig kommentaren.

¹⁰ Michelsen (2015), s. 132.

¹¹ Almindeligt anerkendt princip i lande med common law. Frank Engelen henviser i denne henseende til princippet om *estoppel by silence*, hvori estoppel forhindrer en part i at adressere noget, når denne havde mulighed for at gøre dette på et tidligere stadie og, at parten således har påført den anden part ulempe.

OECD's medlemsstater, såfremt disse har implementeret Modeloverenskomsten¹². Hvis en medlemsstat ikke har taget eksplicit forbehold i kommentarerne, forpligtes denne således af Modeloverenskomstens fulde indhold. Denne opfattelse deler professor Ulf Linderfalk og senior lektor Maria Hilling imidlertid ikke. De finder ikke, at princippet om estoppel finder anvendelse på kommentarerne til OECD's Modeloverenskomst, idet Frank Engelen teori fordrer en reaktion, hvis medlemsstaten ikke ønsker at blive bundet af kommentarerne¹³. I forbindelse med dobbeltbeskatningsoverenskomsters tilblivelse, mener Linderfalk og Hilling, at den forhandling, som sker, ikke giver anledning til at tillægge kommentarerne bindende virkning for de stater, som indgår dobbeltbeskatningsoverenskomsten.

Det må lægges til grund, at der ikke foreligger tilstrækkelige holdepunkter for at tillægge kommentarerne bindende virkning. Omend kommentarerne ikke har bindende virkning, tiltræder kandidatafhandlingen, at de har stor betydning, idet de i høj grad kan anvendes som generelle fortolkningsbidrag, og således fordrer en mere uniform forståelse og anvendelse af Modeloverenskomsten.



Figur 2. Forholdet mellem OECD Modeloverenskomsten, kommentarerne og dobbeltbeskatningsoverenskomster (DBO). Kilde: Egen tilvirkning

Modeloverenskomstens værdi underbygges af, at domstolene benytter den som direkte fortolkningsbidrag i skatteretlige tvister¹⁴. Herunder kan nævnes den danske højesteretsdom TfS 1993.7H (Texaco), hvor Højesteret udtalte: "(...) *det i dansk og international skattepraksis – på baggrund af OECD's modeloverenskomster med de foran citerede kommentarer, har været fast antaget (...)*"¹⁵ (vores uddrag).

¹² Engelen (2008), s. 6 og 58.

¹³ Linderfalk og Hilling (2015), s. 43.

¹⁴ Koerver Smith, s. 25.

¹⁵ TfS 1993.7H.

Dette gør sig tillige gældende i sag C-265/04, hvor EU-Domstolen ved fortolkningen af en dobbeltbeskatningsoverenskomst mellem Frankrig og Sverige, henviste direkte til OECD's Modeloverenskomst og dennes kommentarer. I dommens præmisser pkt. 44 angives det, at *"denne overenskomst fortolkes i lyset af kommentarerne fra Organisationen for Økonomisk Samarbejde og Udvikling til dennes modeloverenskomst (...)"*¹⁶ (vores uddrag). I EU-retlig henseende bemærkes det dog, at kommentarerne til OECD's Modeloverenskomst ikke kan indskrænke EU-rettens anvendelsesområde, idet de ikke har direkte og bindende virkning¹⁷.

På baggrund af ovenstående kan Modeloverenskomsten og kommentarerne anvendes som fortolkningsbidrag.

I november 2017 trådte den senest reviderede udgave af OECD's Modeloverenskomst i kraft. Dette har medført, at der ikke er overensstemmelse mellem de hidtil vedtagne dobbeltbeskatningsoverenskomster og den reviderede Modeloverenskomst. Hvis disse skal bringes i overensstemmelse, vil det som udgangspunkt kræve en genforhandling af samtlige dobbeltbeskatningsoverenskomster. For at undgå genforhandling, har man med Det Multilaterale Instrument (DMI) sikret, at ændringerne får umiddelbar virkning i de allerede vedtagne dobbeltbeskatningsoverenskomster¹⁸. Dette er tilfældet, hvis medlemsstaterne har tiltrådt instrumentet, hvilket Danmark gjorde den 7. Juni 2017, sammen med mere end 78 øvrige medlemsstater¹⁹. Tiltrædelsen bevirker, at den nyeste udgave af OECD's Modeloverenskomst inkorporeres i alle bestående dobbeltbeskatningsoverenskomster mellem stater, som har ratificeret instrumentet²⁰. Den nyeste udgave af OECD's Modeloverenskomst er således en del af de dobbeltbeskatningsoverenskomster, hvor de deltagende medlemsstater har tiltrådt DMI, og hvor de pågældende dobbeltbeskatningsoverenskomster i forvejen var i overensstemmelse med Modeloverenskomstens ordlyd²¹. På denne baggrund analyserer kandidatafhandlingen reglerne, med udgangspunkt i den revideret udgave af OECD's Modeloverenskomst fra november 2017.

Henført ovenfor vil OECD's Modeloverenskomst blive tillagt lovstatus, i det omfang, at den er inkorporeret i staternes dobbeltbeskatningsoverenskomster. Hvor dette ikke er tilfældet, eller hvor staterne har taget forbehold af betydning for nærværende problemformulering, vil dette blive bemærket.

¹⁶ C-265/04, I-962, Margaretha Bouanich mod Skatteverket.

¹⁷ C-299/16, pkt. 53.

¹⁸ Laursen (2018), s. 1.

¹⁹ OECD, Information Brochure, s. 2.

²⁰ OECD, Information Brochure, s. 2.

²¹ Laursen (2018), s. 1.

2.2.2 EU-retskilder

EU-retten bidrager endnu ikke til håndteringen af dobbeltbeskatningsproblematikker. Udgangspunktet er da også, at skattelovgivning er et nationalt anliggende i medfør af princippet om EU-medlemsstaternes suverænitet²².

Såfremt man i EU ønsker at vedtage fællesskabsretlige regler på skatteområdet, bemærkes det, at sådanne regler skal gennemføres ved anvendelse af en særlig lovgivningsprocedure, jf. TEUF art. 113 og 115, jf. art. 289, stk. 2. Under en særlig procedure indtager Rådet en stærkere rolle, hvorved Parlamentets synspunkter blot tages i betragtning i form af en høring, men i øvrigt ikke er bindende i forbindelse med den endelige vedtagelse i Rådet.

2.2.3 Nationale retskilder

Retten til at beskatte tilkommer staten, som herefter anvender principper og fortolkningsværktøjer om international beskatning, eksempelvis OECD's Modeloverenskomst.

National lovgivning og praksis kan således tillægges betydning, som retskilde på det internationale skatteområde²³. Det er i den henseende relevant at bemærke, at danske domstole og skattemyndigheder, skal inddrage afgørelser fra andre jurisdiktioner på tilsvarende vis som de inddrager dansk praksis²⁴. I denne kandidatafhandling vil det således ikke blive tillagt værdimæssig betydning, om der anvendes praksis fra Danmark eller andre lande. På tilsvarende vis vil administrativ praksis fra danske såvel som udenlandske skattemyndigheder blive anvendt som ligeværdige fortolkningsbidrag.

2.2.4 Forslag

I analysen såvel som perspektiveringen vil kandidatafhandlingen anvende lovforslag, herunder OECD's BEPS-Actionplan samt EU-Kommissionens forslag til direktiver. Disse forslag vil ikke blive betragtet som gældende ret²⁵. Derimod vil forslagene blive benyttet som et troværdigt bidrag til analysen af de lege ferenda. Når der i analysen henvises til de pågældende forslag, skal dette således betragtes som et bidrag til at fastlægge, hvordan den fremtidige retstilstand potentielt kan udformes.

²² EU-Kommissionens publikation (2015), s. 3.

²³ Jf. Michelsen (2015), s. 135. Som eksempel se TfS 1993.7H, jf. ovenfor.

²⁴ Dette ud fra en analog anvendelse af princippet om *global jurisconsultorium*, hvor international ret skal anvendes uniformt. Princippet anvendes i den internationale kontraktsret, hvor nationale domstole under CISG, skal inddrage retspraksis fra alle jurisdiktioner for at sikre en konform fortolkning af de internationale regler.

²⁵ Munk-Hansen (2014), s. 96.

2.2.5 Litteratur

Litteraturen vil generelt blive inddraget som fortolkningsbidrag, og således supplere de øvrige bidrag, i forståelsen af gældende ret. Litteraturen tillægges værdi i henhold til den retlige trinfølge.

Noter fra Karnov Group vil tillige blive benyttet. Disse er ikke en retskilde, men derimod et bidrag til forståelsen og anvendelsen af lovgivningen. På denne baggrund vil noterne blive tillagt samme værdi som juridisk litteratur.

3 Det internationale skattelandskab

3.1 Indledning

Dette kapitel indeholder en introduktion til de relevante regler, som finder anvendelse, i forbindelse med international beskatning af selskaber. Det primære fokus er det retlige anvendelsesområde for beskatning af grænseoverskridende digitale aktiviteter. Det bliver tillige blive belyst, hvordan situationer med international dobbeltbeskatning søges afhjulpet, gennem indgåelse af dobbeltbeskatningsoverenskomster. Endelig vil kapitlet forholde sig til, i hvilket omfang EU-retten har indflydelse på dette område.

3.2 International beskatning af selskaber

I det nuværende internationale skattesystem skal selskaber, i medfør af staternes suverænitet, beskattes, hvor de efter nationale regler er skattemæssigt hjemhørende²⁶. I dansk ret findes den nationale hjemmel til at beskatte udenlandske selskabers indkomst i Selskabsskatteloven (SEL) § 2, stk. 1, litra a. Det fremgår af denne bestemmelse, at skattepligtig påhviler selskaber, som har hjemsted i udlandet, såfremt de driver erhverv fra et fast driftssted i Danmark. Man har således i dansk ret indarbejdet en fast driftsstedsbetragtning, og denne bestemmelse skal fortolkes i overensstemmelse med OECD's Modeloverenskomst art. 5 samt kommentarerne hertil²⁷. Modeloverenskomstens baggrund, formål og anvendelse gennemgås nærmere i afsnittene nedenfor.

Dobbeltbeskatning opstår, hvor en skatteyder²⁸ tilpligtes at betale skat af den samme indkomst i to eller flere lande²⁹. Dette medfører den praktiske udfordring, at to lande har national hjemmel til at beskatte selskabet af den samme indkomst. Skatteteknisk betegnes denne form for dobbeltbeskatning som *juridisk dobbeltbeskatning*, idet den beror på flere landes hjemmel til at pålægge skat af den samme indkomst³⁰. Sådanne situationer søges afhjulpet ved bilaterale aftaler i form af dobbeltbeskatningsoverenskomster. Disse kan tage udgangspunkt i den af OECD udarbejdede modeloverenskomst.

²⁶ Koerver Schmidt (2015), s. 18.

²⁷ Jf. SKAT's juridiske vejledning, afsnit C.D.1.2.2, smh. også Karnov om Selskabsskatteloven, note (50).

²⁸ *Skatteyder* betyder i denne henseende selskaber og foreninger, som omfattes af Selskabsskatteloven, jf. SEL § 1, stk. 1.

²⁹ Koerver Schmidt (2015), s. 21.

³⁰ SKAT's juridiske vejledning, afsnit C.F.8.1.1, modsat *økonomisk dobbeltbeskatning*, som opstår, når samme indkomst beskattes hos to forskellige skattesubjekter.

3.2.1 Anvendelsen af dobbeltbeskatningsoverenskomster

En dobbeltbeskatningsoverenskomst er en bilateral aftale, som har til formål at sikre, at der ikke opstår juridisk dobbeltbeskatning, hvorved to eller flere lande beskatter en person eller et selskab af den samme indkomst³¹. Via dobbeltbeskatningsoverenskomster søges det undgået, at samme indkomst beskattes både i det land, hvor indkomsten oppebæres (kildelandet), og i det land, hvor modtageren af indkomsten er skattemæssigt hjemhørende (domicillandet). Hensigten er at skabe en rimelig fordeling af beskatningsretten, mellem kildelandet og domicillandet³².

Dobbeltbeskatning kan forekomme i to situationer: 1) Hvor et selskab eller en person er *”fuldt skattepligtigt til et land (bopælsland) og begrænset skattepligtigt til et eller flere lande (kildeland)”*, eller 2) hvor et selskab eller en person er *”fuldt skattepligtigt til to eller flere lande (doppeltdomicil)”*³³. Ved begge situationer er den eneste måde, hvorpå dobbeltbeskatning kan undgås, at de to stater indgår, eller har indgået, en dobbeltbeskatningsoverenskomst. Hvis dette ikke er tilfældet, vil den, som er doppeltdomicileret, blive beskattet i begge stater. Forefindes derimod en dobbeltbeskatningsoverenskomst mellem de to stater, afgøres det af art. 4 i OECD’s Modeloverenskomst, til hvilken stat beskatningsretten tilkommer, hvis dobbeltbeskatningsoverenskomsten har samme ordlyd som Modeloverenskomsten, jf. nærmere nedenfor.

OECD’s Modeloverenskomst art. 4, stk. 1 fastlægger et krav om, at der skal være national hjemmel til at beskatte en indtægt. Modeloverenskomstens art. 5 fastlægger herefter, hvilket land, der har beskatningsretten som hjemlet i art. 4.

Retten til at pålægge skat kræver, i henhold til folkeretten, at der er en vis forbindelse mellem landet og skattesubjektet³⁴. Den nødvendige forbindelse kræver, at selskabet er registreret eller har sin ledelse i det pågældende land. Således har domicillandet retten til at pålægge selskabet fuld skattepligt.

Ved begrænset skattepligt er det ikke selve skattesubjektets tilknytning til landet, som er afgørende, men derimod indtægten, som skattesubjektet oppebærer i det pågældende land. Begrænset skattepligt opstår i tilfælde, hvor et selskab oppebærer en indtægt i et andet land end det, hvori selskabet har domicil. Begrænset skattepligt er således et udtryk for, at der pålægges kildeskat af indtægten, i det pågældende land. Hvis der opstår dobbeltbeskatning, beskattes selskabet således af den samme indtægt to gange. Beskatningens størrelse afhænger af de nationale regler

³¹ Jf. ovenfor afsnit 3.2.

³² SKAT’s juridiske vejledning, afsnit C.F.8.1.1.

³³ SKAT’s juridiske vejledning, afsnit C.F.8.1.1.

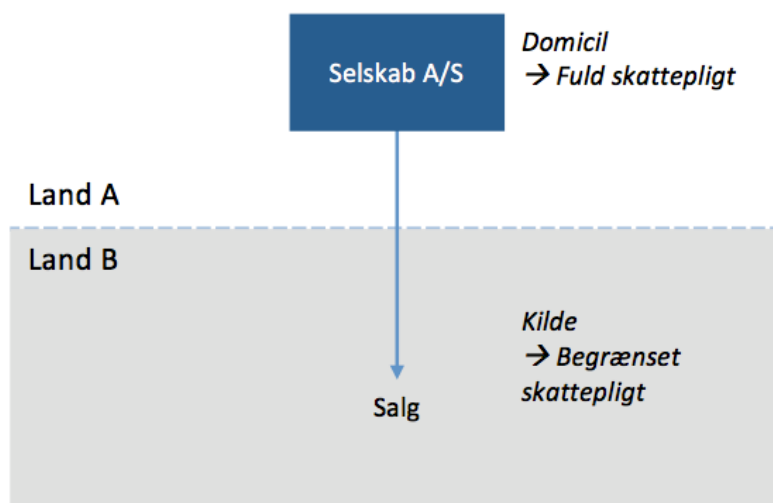
³⁴ Koerver Schmidt (2015), s. 18

i domicillandet såvel som i kildelandet. Til illustration af en dobbeltbeskatningsproblematik kan opstilles følgende eksempel:

Selskab A/S har domicil i Land A. Selskab A/S har i alt en indkomst på 1.000 DKK, hidrørende fra Land B, der således er kildeland. Der eksisterer ikke en dobbeltbeskatningsoverenskomst mellem Land A og Land B. Land A har en selskabsskattesats på 40 % og Land B en selskabsskattesats på 30 %. Således vil indtjeningen fra salget i Land B på 1000 DKK beskattes som nedenfor:

Land A:	40 % af 1000	= 400 DKK
Land B:	<u>30 % af 1000</u>	<u>= 300 DKK</u>
I alt		= 700 DKK

Dette svarer til en samlet skattesats på 70 % af Selskab A/S's indtægt, som hidrører fra Land B. Selskab A/S bliver således beskattet af den pågældende indtægt i både Land A og Land B. Baggrunden herfor er, at Land A, i henhold til dettes nationale lovgivning, beskatter ud fra en domicillandsbetragtning, mens Land B har nationale regler, som berettiger til en kildelandsbeskatning. Dette er således et eksempel på juridisk dobbeltbeskatning, hvor et skattesubjekt er skattepligtigt til to lande efter de pågældende landes nationale regler³⁵.



Figur 3. Illustration af dobbeltbeskatning. Beskatning af Selskab A/S's indtægt sker i både domicillandet og kildelandet. Selskab A/S er således fuld skattepligtig til Land A og begrænset skattepligtig til Land B. Kilde: Egen tilvirkning

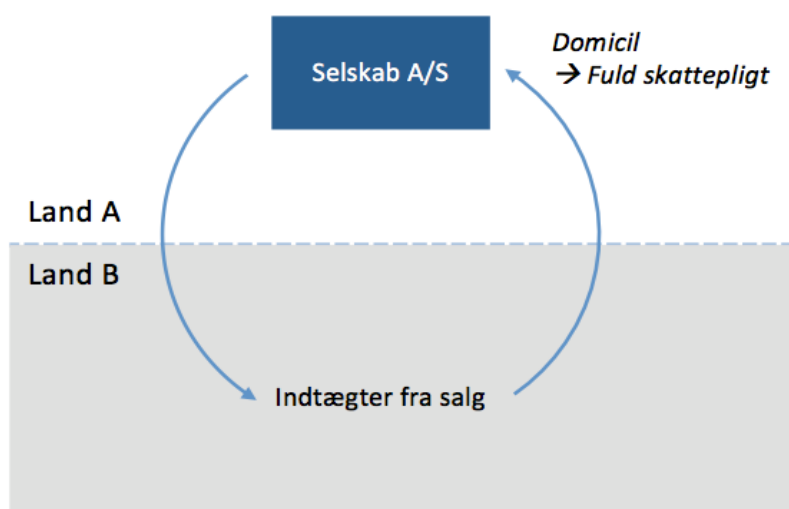
Dobbeltbeskatningsproblematikker løses, henført ovenfor, ved indgåelse af dobbeltbeskatningsoverenskomster. Hovedformålet med dobbeltbeskatningsoverenskomster er således at eliminere eller reducere disse problematikker, som kan være skadelige

³⁵ Koerver Schmidt, s. 22.

for skattesystemet eller medvirke til skattesunddragelse³⁶. Hvis der mellem Land A og Land B er vedtaget en dobbeltbeskatningsoverenskomst identisk med OECD's Modeloverenskomst, bevirker dette, at Land A, som domiciland, har beskatningsretten, jf. Modeloverenskomstens art. 5. Dobbeltbeskatningsoverenskomsten vil således fungere som et værktøj til, at Land B ikke kan pålægge en kildeskat af den indtægt, som hidrører fra land B. Dette illustreres ved følgende eksempel:

Forudsætningerne er ligeledes, at Selskab A/S i alt har en indtægt på 1.000 DKK, hidrørende fra land B. Land B er således kilden til indtægten, mens Land A er skattemæssigt hjemsted (domicil) for Selskab A/S. Land A har en selskabsskattesats på 40 % og Land B en selskabsskattesats på 30 %. Indtægten fra salget i Land B på 1.000 DKK vil beskattes på følgende måde:

Land A:	40 % af 1.000	= 400 DKK
Land B:	0 % af 1.000	= 0 DKK
I alt		= 400 DKK



Figur 4. Illustration af beskatningen, af Selskab A/S's indtægt, oppebåret i Land B. Beskatningen sker i Land A efter reglerne om domicilbeskatning i OECD Modeloverenskomst art. 4 og 5. Kilde: Egen tilvirkning

I ovenstående eksempel beskattes Selskab A/S kun én gang. Beskatningen sker i det land, hvor Selskab A/S har sit faste driftssted, jf. Modeloverenskomstens art. 5. En dobbeltbeskatningsoverenskomst i overensstemmelse med OECD's Modeloverenskomst sikrer således, at et selskab eller person ikke bliver dobbeltbeskattet af grænseoverkridende indtægter. Modeloverenskomstens nærmere

³⁶ Koerver Schmidt, s. 23

anvendelse og indhold vil blive gennemgået nedenfor, herunder indholdet og definitionen af fast driftssted.

I de danske dobbeltbeskatningsoverenskomster sker vurderingen af beskatningsstedet ud fra fra Modeloverenskomstens art. 5, idet de indeholder samme ordlyd som denne³⁷.

3.2.2 OECD's Modeloverenskomst

Dobbeltbeskatning har været et prioriteret tema siden OECD's grundlæggelse i 1961, og den første dobbeltbeskatningsoverenskomst, med udgangspunkt i OECD's Modeloverenskomst, blev indgået i 1963³⁸. Det overordnede formål med Modeloverenskomsten var, og er til stadighed, at fjerne de skatteretlige barrierer, som forhindrer udvikling af økonomiske relationer mellem lande, samt sikre harmonisering og klarhed for skatteydere³⁹. Modeloverenskomsten tilsigter således at give landene en skabelon til, hvordan dobbeltbeskatning bilateralt kan undgås.

Modeloverenskomsten er dynamisk, idet den undergår løbende revision af OECD's økonomiudvalg, *Committee of Fiscal Affairs*⁴⁰. Siden offetnliggørelsen af den første forandringsparate version af Modeloverenskomsten i 1992, har man vedtaget 10 reviderede versioner, senest i november 2017⁴¹. Baggrunden for denne løbende revision er, at Modeloverenskomsten skal kunne tilpasses udviklingen af stadig mere komplekse og internationale forretningsmodeller⁴². OECD's kommentarer til Modeloverenskomsten revideres tillige på løbende basis, og udgør et omfattende bidrag til fortolkningen af de forskellige bestemmelser, jf. nærmere herom ovenfor.

OECD's Modeloverenskomst tager udgangspunkt i en domicilandsbeskatning. Udgangspunktet er, at selskabet har domicil, hvor det har et *fast driftssted*. Således er det art. 5 i Modeloverenskomsten, som danner grundlaget for beskatningen.

Artikel 5 – Permanent Establishment

Definitionen af fast driftssted findes i art. 5 i OECD's Modeloverenskomst, hvoraf det fremgår, at et fast driftssted er “(...) *a fixed place of business through which the business of an enterprise is wholly or partly carried on*”, jf. Modeloverenskomstens art. 5, stk. 1.

Art. 5 består af et primært og et sekundært kriterium. Det primære kriterium afgrænser positivt og negativt definitionen af et fast driftssted, jf. art. 5, stk. 1-4. Det

³⁷ Jf. artikel 5 til alle de af Danmark indgåede dobbeltbeskatningsoverenskomster.

³⁸ SKAT's juridiske vejledning, afsnit D.F.8.2.1.

³⁹ OECD's Modeloverenskomst, introduktion, pkt. 1 og 2.

⁴⁰ SKAT's juridiske vejledning, afsnit D.F.8.2.1.

⁴¹ OECD's Modeloverenskomst, introduktion, pkt. 11.2.

⁴² OECD's Modeloverenskomst, introduktion pkt. 7.

sekundære kriterium er en modifikation, som søger at gribe de situationer, som ikke direkte er omfattet af definitionen i art. 5, stk. 1-4, jf. art. 5, stk. 5 og 6.

I det følgende vil indholdet i det primære kriterium blive gennemgået, med henblik på at klarlægge Modeloverenskomstens definition af fast driftssted, jf. art. 5. Herefter vil de sekundære kriterier, således agentreglen og afhængighedsvurderingen, blive gennemgået, med henblik på at definere, hvilke situationer, der ligeledes falder under begrebsafgrænsningen, jf. art. 5, stk. 5 og 6.

Artikel 5, stk. 1-4 – Det primære kriterium

I art. 5, stk. 1 findes den overordnede definition af fast driftssted, som angiver, at fast driftssted er *et fast forretningssted, hvorigennem en virksomheds forretning helt eller delvist udøves*⁴³. Bestemmelsen fastsætter dermed 3 kumulative betingelser:

1. Der skal eksistere et forretningssted
2. Forretningsstedet skal være fast
3. Virksomhedsudøvelsen skal ske helt eller delvist gennem det faste forretningssted (krav om afhængighed)⁴⁴

Endvidere fastsættes det i art. 5, stk. 2, at fast driftssted særligt omfatter stedet, hvor selskabets har ledelse, kontor, fabrik eller afdeling, jf. art. 5, stk. 2, litra a-f. For at finde en nærmere afgrænsning af disse betingelser, skal henses til den såkaldte negativliste, som fremgår af art. 5, stk. 4. Herefter er visse aktiviteter undtaget fra at kunne medføre fast driftssted, trods opfyldelse af betingelserne i art. 5, stk. 1 og 2. Negativlisten har således til formål at afgrænse den ellers brede definition af fast driftssted.

Indholdet i art. 5, stk. 4 er todelt. Art. 5, stk. 4, litra a-d er de specifikke undtagelser, mens der i art. 5, stk. 4, litra f findes en generel undtagelse fra aktiviteter, som er af *hjælpende eller forberedende karakter*. Det har tidligere været diskuteret, hvorvidt de specifikke undtagelser i litra a-e, skal være *af hjælpende eller forberedende karakter*, for at være undtaget⁴⁵. Baggrunden herfor var, at selskaber havde mulighed for at drive omfattende virksomhed i kildelandet, uden statuering af fast driftssted⁴⁶. Diskussionen har medført en ændring af art. 5, stk. 4, litra f, således at de beskrevne aktiviteter i art. 5, stk. 4, litra a-e nu kun er undtaget, såfremt disse må anses for at være hjælpende eller forberedende karakter.

⁴³ SKAT's juridiske vejledning, afsnit C.F.8.2.2.5.2.1.

⁴⁴ Dette krav om afhængighed skal ikke forveksles med det generelle afhængighedskrav vedrørende det sekundære kriterium (agentreglen) i Modeloverenskomstens art. 5, stk. 6. Betingelsen i art. 5, stk. 1 betegnes som et afhængighedskrav, idet betingelsen ofte siges at være opfyldt når selskabet er afhængigt af forretningsstedet og udøver sin virksomhed herigennem. Selskabet er således afhængig af dette driftssted for at kunne udøve sine aktiviteter. Se nærmere nedenfor ved gennemgang af agentreglen.

⁴⁵ Laursen (2018), s. 4.

⁴⁶ Modeloverenskomstens kommentarer til art. 5, pkt. 1 og 10.

Ændringen har medført en ny forståelse af de oplyste undtagelser i art. 5, stk. 4. Dette betyder, at undtagelsen i art. 5, stk. 4, litra a, vedrørende varelager i kildelandet, hvor varer opbevares og udleveres, ikke længere er undtaget, medmindre lageret er af hjælpende eller forbedrende karakter, jf. art. 5, stk. 4, litra a, jf. litra f. Således er anvendelsesområdet for negativlisten indskrænket betydeligt.

Ordlyden i det primære kriterium, i art. 5, stk. 1-4, bidrager ikke yderligere til en forståelse af begrebet fast driftssted. For en nærmere afgrænsning henses i det følgende derfor til kommentarerne til OECD's Modeloverenskomst.

I kommentarerne til Modeloverenskomstens art. 5 angives det, at den første betingelse, om forretningsstedets tilstedeværelse, opfyldes ved en objektiv tilstedeværelse. Der kræves således et forretningssted, førend betingelsen er opfyldt⁴⁷. Der er imidlertid ikke krav om en fysisk facilitet, hvis dette ikke kræves af den type virksomhed, som udøves på lokaliteten. Der er således ikke krav om permanent funderede bygninger, men blot, at selskabet eller selskabets udstyr er til stede i en sådan grad, at typen af virksomhed kan udøves i gennem forretningsstedet⁴⁸.

Den anden betingelse fastsætter, at forretningsstedet skal være fast. Heri ligger et krav om, at selskabets virksomhed i kildelandet skal have en permanent karakter og varighed, og at denne således ikke må være af midlertidig karakter⁴⁹. Trods manglende kontinuitet i medlemslandene, er det almindeligt anerkendt, at forretningsstedet skal foreligge i mere end 6 måneder, førend det anses for værende af permanent karakter⁵⁰. Ved tilstedeværelse i mindre end 6 måneder, skal der foretages en konkret vurdering, som tager udgangspunkt i arten af foretagendes virksomhed⁵¹. Udgangspunktet er dog, at der er formodning for fast driftssted, hvis et selskab er til stede på en lokalitet i mere end 6 måneder, og de to øvrige betingelser er opfyldt⁵². I kommentarerne behandles således primært situationer, som trods et selskabes etablering på lokaliteten i under 6 måneder, alligevel må anses at være af permanent karakter⁵³.

Den tredje betingelse angår strukturen i den virksomhed, som forretningsstedet driver på en lokalitet. Kravet er, at forretningsstedet, som er etableret og af fast

⁴⁷ Modeloverenskomstens kommentarer til art. 5, pkt. 1 og 10.

⁴⁸ Se også betingelse 3.

⁴⁹ Modeloverenskomstens kommentarer til art. 5, pkt. 1.

⁵⁰ Modeloverenskomstens kommentarer til art. 5, pkt. 28.

⁵¹ Modeloverenskomstens kommentarer til art. 5, pkt. 28. Der findes dog to undtagelser til dette udgangspunkt, hvorefter sæsonbetonede aktiviteter og aktiviteter, som udelukkende kan foregå på én bestemt lokation, godt kan have fast driftssted, trods tilstedeværelse i mindre end 6 måneder.

⁵² Betingelse 1 og 3, jf. nærmere ovenfor.

⁵³ Modeloverenskomstens kommentarer til art. 5, pkt. 28-34.

karakter, ligeledes skal udøve virksomheden herigennem⁵⁴. Det er som udgangspunkt ikke et krav, at aktiviteten omfatter egentlig produktion af varer⁵⁵. Derimod kræver det, at selskabet har fysisk adgang og mulighed for at tilgå forretningsstedet samt, at aktiviteten udøves kontinuerligt. Hvis selskabets aktiviteter drives automatisk via forretningsstedet, eksempelvis via en server, kan dette godt opfylde den tredje betingelse, såfremt ansvaret for serverens vedligeholdelse påhviler selskabet. Hvis serveren derimod udlejes til tredjemand, og denne står for driften heraf, vil der som udgangspunkt ikke kunne statueres fast driftssted⁵⁶. Det essentielle er således, hvorvidt selskabet kan medvirke til beslutninger eller har ansvaret for foretagendes vedligeholdelse og drift⁵⁷. Fast driftssted foreligger i det øjeblik, hvor selskabet udøver sin virksomhed i gennem et fast forretningssted⁵⁸. En nærmere analyse af dette krav om afhængighed vil blive foretaget nedenfor.

Art. 5, stk. 5-6 – Det sekundære kriterium

Det sekundære kriterium har til formål at gribe situationer, hvor et selskab i Land A benytter sig af kommissionærarrangementer i Land B, jf. Modeloverenskomstens art. 5, stk. 5. Bestemmelsen søger således at begrænse tilfælde med skattespekulation, hvor man, i stedet for at etablere et fast driftssted i henhold til art. 5, stk. 1, forsøger at undgå beskatning ved at foretage retshandler via en kommissionær, også betegnet en agent. En agent indikerer efter Modeloverenskomsten et fuldmagtsforhold, og det afgørende i bestemmelsen er, hvorvidt en agent eller fuldmagtshaver kan foretage bindende dispositioner for fuldmagtsgiver⁵⁹.

Spørgsmålet i agentreglen er, hvorvidt et selskab i Land A, kan få fast driftssted i land B, selvom dette kun benytter en agent i land B. Muligheden for kunstigt at undgå beskatning via kommissionærarrangementer er søgt løst i den nyeste version af Modeloverenskomsten fra november 2017⁶⁰. Modeloverenskomstens art. 5 angiver, at selvom betingelserne i art. 5, stk. 1 og 2 ikke opfyldes, og der således ikke kan statueres fast driftssted, skal en agent forsat beskattes, hvis betingelserne i art. 5, stk. 5 er opfyldt.

⁵⁴ Modeloverenskomstens kommentarer til art. 5, pkt. 38.

⁵⁵ Modeloverenskomstens kommentarer til art. 5, pkt. 35.

⁵⁶ Modeloverenskomstens kommentarer til art. 5, pkt. 41.

⁵⁷ Modeloverenskomstens kommentarer til art. 5, pkt. 36.

⁵⁸ Modeloverenskomstens kommentarer til art. 5, pkt. 44.

⁵⁹ Laursen (2018), s. 2.

⁶⁰ Bestemmelsen blev konsekvensændret i den nyeste udgave af OECD Modeloverenskomsten på grundlag af BEPS Action 7, idet man ikke anså det daværende regelgrundlag for at være tilstrækkeligt til at afhjælpe skattespekulation, på grundlag af kommissionærarrangementer [agenter].

Agentreglen tilsiger, i henhold til Modeloverenskomstens art. 5, stk. 5, at der foreligger et fast driftssted, hvis:

*"(...) en person handler i en kontraherende stat på vegne af et foretagende og i den forbindelse sædvanligvis indgår aftaler om salg eller overdragelse af brugsrettigheder, til ejendom som det udenlandske foretagende ejer eller har retten til at anvende eller [indgår aftaler om] levering af tjenesteydelser, som skal leveres af foretagedet"*⁶¹.

Det er nu, i modsætning til tidligere, muligt at statuere fast driftssted ved, at en person eller et selskab handler og indgår aftaler på vegne af et foretagende⁶². Den primære vurdering er derfor, hvorvidt en person eller et selskab kan siges at handle på vegne af et andet selskab, og om der i mellem foretagedet og agenten er etableret en afhængighed⁶³. I kommentarerne til Modeloverenskomsten angives det, at en person eller et selskab handler på vegne af et andet selskab, når denne foretager dispositioner herfor i et *tilstrækkeligt* omfang⁶⁴. Det afgørende er, at agenten foretager handlinger, som direkte eller indirekte påvirker foretagedet⁶⁵. Som eksempel herpå kan nævnes en medarbejder, som har mulighed for at indgå bindende aftaler på vegne af sin arbejdsgiver. Foretagedet skal således have givet medarbejderen mulighed for at indgå retligt bindende aftaler på dets vegne.

I Modeloverenskomstens art. 5, stk. 6 findes den egentlige afgrænsning af agentreglen. Heri ligger afhængighedsvurderingen, som angiver, at art. 5, stk. 5 kun finder anvendelse, hvis agenten kan siges at være afhængig af foretagedet⁶⁶. Modsat angives det, at hvis agenten agerer uafhængigt af foretagedet, kan der ikke statueres fast driftssted. En afhængighed kan forekomme både subjektivt og objektivt. Den subjektive test tager hensyn til alle foreliggende omstændigheder, og den objektive test vurderer udelukkende afhængighed ud fra den formelle konstruktion af aftalen⁶⁷. Foreligger der afhængighed efter den subjektive eller objektive test, statueres fast

⁶¹ Eftersom der endnu ikke forefindes dansk oversættelse, benyttes oversættelsen, jf. Laursen (2018), s. 3.

⁶² Laursen (2018), s. 3.

⁶³ Laursen (2018), s. 3 og Davidsen, s. 1.

⁶⁴ Modeloverenskomstens kommentarer til art. 5, pkt. 86. Den originale ordlyd: *"A person is acting in a Contracting State on Behalf of an enterprise when that person involves the enterprise to a particular extent in business activities in the state concerned"*.

⁶⁵ Modeloverenskomstens kommentarer til art. 5, stk. 5, pkt. 86.

⁶⁶ Afhængighedsvurderingen i art. 5, stk. 6 og afhængighedsreglen i art. 5, stk. 1 skal ikke forveksles. I denne henseende angår vurderingen alene den afhængighed, som foreligger mellem en agent og et foretagende i en anden stat. Afhængighedsreglen i art. 5, stk. 1 angår den afhængighed, eller udøvelse af virksomhed, der skal foreligge gennem et forretningssted, førend dette opfylder art. 5, stk. 1 og dermed skal beskattes på grundlag af reglerne om fast driftssted.

⁶⁷ Laursen (2018), s. 4.

driftssted i den stat, hvor en agent agerer på vegne af et foretagende, jf. Modeloverenskomstens art. 5, stk. 6.

3.2.3 EU-rettens bidrag

Der synes at være begrænset skatteretlig regulering i EU-retten⁶⁸. EU-retten bidrager således ikke på nuværende tidspunkt til reguleringen af de nærværende dobbeltbeskatningsproblematikker. Der foreligger imidlertid forslag i EU-regi, som adresserer disse problematikker. Initiativerne angår to direktivforslag, som Kommissionen offentliggjorde den 21. Marts 2018. Formålet med forslagene er overordnet at skabe et fællesskabsretligt regelgrundlag i EU-retten, på området for grænseoverskridende beskatning af digitale tjenester. Forslagene vil blive gennemgået og analyseret i kandidatafhandlingens kapitel 5.

⁶⁸ Sørensen, Nielsen og Danielsen (2014), s. 785.

4 Digitale tjenester – en udfordring for skattesystemet?

4.1 Indledning

I politisk kontekst drøftes reglerne for beskatning af den *digitale økonomi*, og mere konkret, *digitale tjenester*⁶⁹. Vurderingen af, hvor et selskab har fast driftssted, bygger i den internationale skatteret på en fysisk tilstedeværelse, jf. nærmere ovenfor om OECD's Modeloverenskomst art. 5. Udviklingen af den digitale økonomi betyder, at selskaber, som udbyder digitale tjenester, kan drive forretning i lande, hvor de ikke har nogen fysisk tilknytning. Som konsekvens af, at den fysiske tilstedeværelse er i et andet land end den forretningsmæssige aktivitet, efterlades beskatningsretten efter de nuværende regler til domicillandet.⁷⁰ Det er således blevet muligt for selskaber at placere sig i et lavskatteland, og dermed minimere skattebyrden, imens den forretningsmæssige aktivitet udøves i et land med høj selskabsskat.⁷¹ Folketingets EU-udvalg har, til illustration af denne problemstilling, opstillet følgende eksempel:

*”En abonnementstjeneste holder til i lavskatteland A. Virksomheden tilbyder filmstreaming til kunder i land B. Skal overskuddet beskattes i land A, hvor virksomheden har en fysisk tilstedeværelse i form af servere, eller i land B, hvor omsætningen bliver genereret?”*⁷²

Dette kapitel vil fokusere på fastlæggelsen af begrebet *digitale tjenester*, og infrastrukturen i digitale forretningsmodeller. Kapitlet søger desuden at sammenfatte de nuværende regler med forretningsmodeller, som baserer sig på den digitale økonomi. Det søges i denne forbindelse belyst, hvorvidt reglerne på det nuværende grundlag er egnede til at fastlægge en hensigtsmæssig fordeling af beskatningsretten, på indtægter fra digitale tjenester.

4.2 Definition af begreberne digital økonomi og digitale tjenester

Indledningsvis er det relevant at klarlægge, hvorledes *tjenesteydelser* som hovedbegreb kan defineres. Dette vil danne grundlaget for den nærmere fastlæggelse af underbegrebet *digitale tjenester*. Det vil i denne forbindelse også blive undersøgt, i hvilket omfang det overordnede tjenesteydelsesbegreb kan bidrage til definitionen af *digitale tjenester*.

⁶⁹ Europaudvalget (2017), s. 1.

⁷⁰ OECD: *Addressing the tax challenges of the digital economy*, side 102.

⁷¹ OECD: *Addressing the tax challenges of the digital economy*, side 112.

⁷² Europaudvalget (2017), s. 2.

TEUF nedsætter forbud mod restriktioner, der hindrer fri udveksling af tjenesteydelser, inden for Unionen⁷³, jf. TEUF art. 56. En nærmere fastlæggelse af *tjenesteydelser* findes i TEUF art. 57, hvoraf det fremgår, at tjenesteydelser skal betragtes som de ydelser, der udføres mod betaling, og som ikke kan betegnes som varer, kapital eller personer. I Traktaten anvendes tjenesteydelsesbegrebet således som en opsamlingsbestemmelse, der skal gribe de situationer, som ikke anses for at være omfattet af de øvrige frihedsrettigheder, som vedrører fri bevægelighed af varer, kapital eller personer. Når der er tale om en opsamlingsbestemmelse, vil en positiv afgrænsning af begrebet, ud fra TEUF art. 56 og 57 således ikke være mulig⁷⁴. Det kan dog konstateres, at en tjenesteydelse efter ordlyden må fordrer en slags udførelse eller levering af ikke-håndgribelig karakter. Der indgår således et immaterielt element.

I vurderingen forudsættes som udgangspunkt, at tjenesteydelsen *udføres mod betaling*, jf. TEUF art. 57. Dette kan rejse et spørgsmål om, hvorvidt gratis platformstjenester, herunder sociale medier som Facebook og Twitter, kan anses for at udgøre tjenesteydelser, idet de ikke kræver en direkte betaling fra sine brugere⁷⁵. Det er imidlertid ikke afgørende, hvorvidt betalingen sker direkte fra modtageren, eller af tredjemand⁷⁶. Herunder vil der bl.a. kunne statueres en tjenesteydelse, selvom betalingen sker via f.eks. sponsoring, jf. blandt andet de forenede sager C-51/96 og C-191/97, Deliège. I sagerne skulle EU-domstolen bl.a. tage stilling til, om en belgisk sportsudøver, ved at deltage i en turnering, kunne anses for at udføre en tjenesteydelse. I dommens præmis 57 lagde EU-domstolen til grund, at sportsudøveren, som modydelse for sit sponsorat, giver sine sponsorer en reklameydelse, som er baseret på den sportslige virksomhed. Domstolen lægger således vægt på, at en sådan betaling fra en sponsor kan bestå i, at tjenesteyderen stiller en reklameplatform til rådighed, og at dette forhold er nok til, at der er tale om en tjenesteydelse, som omfattet af TEUF art. 56. Der kan sluttes analogt til eksemplet med Facebook, som ikke modtager direkte betaling fra sine brugere, men derimod i vid udstrækning er finansieret ved, at tjenesten stiller reklameplads til rådighed for en lang række sponsorer. På denne baggrund kan det udledes, at tjenesteydelsesbegrebet godt kan omfatte de tjenester, der er gratis for brugeren, men som på anden vis opnår indirekte betaling via en tredjemand.

Tjenesteydelsesbegrebet kan således bidrage til definitionen i det omfang, at der er tale om en immateriel ydelse, som ikke nødvendigvis forudsætter en direkte betaling fra modtageren. En tjenesteydelse forudsætter dog i sagens natur en form for personlig præstation, og at dette ikke er tilfældet ved digitale tjenester.

⁷³ Den Europæiske union.

⁷⁴ Jf. Karnov om TEUF art. 56-62, note (3), s. 14.

⁷⁵ For så vidt angår salget af digitale tjenester, anvendes betegnelsen *brugere* synonymt med *forbrugere*.

⁷⁶ Jf. Karnov om TEUF art. 56-62, note (3), s. 15.

Begreberne *digital økonomi* og *digitale tjenester* hænger uløseligt sammen, idet den digitale økonomi overordnet set er baseret på et netværk af digitale tjenester, som udbydes via forskellige teknologier og forretningsmodeller. Omvendt er digitale tjenester muliggjort gennem den digitale økonomi. På denne baggrund vil de to begreber blive behandlet sideløbende nedenfor.

I OECD-regi defineres *digital økonomi* som en afhængighed af immaterielle aktiver, hvor der anvendes massive mængder data, og hvor det i nogen grad er vanskeligt at fastlægge jurisdiktion for, hvor værdiskabelsen sker⁷⁷. Den vanskelige fastlæggelse af jurisdiktion er særligt relevant for beskattningen af digitale tjenester. Dette skyldes, at de internationale dobbeltbeskatningsregler i dag knytter sig til fysiske kriterier. Det nuværende system forholder sig således ikke til, om der bør foretages en anderledes vurdering, når selve tjenesten består i en immateriel ydelse, som er uafhængig af fysisk tilstedeværelse. OECD indtager desuden det synspunkt, at den digitale økonomi kendetegnes ved, at udbyderen anvender blandede forretningsmodeller⁷⁸. Disse forretningsmodeller kan f.eks. bestå i reklamebaserede aktiviteter, salg af digitale produkter og services, abonnementsbaserede tjenester og databaserede aktiviteter.

EU-Kommissionens bidrag til definitionen af digital økonomi findes i Kommissionens rapport om beskatning inden for den digitale økonomi. I følge Kommissionen er afgrænsningen af den digitale økonomi tredelt, og indeholder således elementer af 1) mobilitet, 2) netværkseffekter, og 3) anvendelse af data⁷⁹.

Den digitale udvikling tillader i dag en høj grad af mobilitet, idet digitale tjenesters eksistens beror på immaterielle aktiver, som let og billigt kan kopieres og flyttes over landegrænser, såvel som mellem mobile enheder med internetadgang. Mobilitet knytter sig således til muligheden for at kunne overføre data ubesværet mellem forskellige digitale systemer. Digitale tjenester indeholder en høj grad af mobilitet, idet de ikke fordrer en fysisk tilstedeværelse, og desuden er forbundet med meget lave omkostninger til flytning og lagring⁸⁰.

Billig lagring og flytning af digitale tjenester betyder, at selskaberne opnår lave marginalomkostninger⁸¹. Således skabes værdien i den digitale økonomi, når tjenesterne distribueres i stordrift, og selskabet således opnår såkaldt *economies of scale*⁸². Elementet af netværkseffekter omfatter netop denne værdiskabelse gennem stordrift, med lave marginalomkostninger. Selve værdiforøgelsen ligger i, at selskaberne kan tilbyde lavere priser samt et øget udbud af tjenester, idet tjenesterne,

⁷⁷ OECD Action Plan (2013), s. 10.

⁷⁸ OECD Action Plan (2013), s. 10.

⁷⁹ Kommissionen (2014): *Taxation of the Digital Economy*, s. 11.

⁸⁰ Kommissionen (2014): *Taxation of the Digital Economy*, s. 11.

⁸¹ Omkostninger pr. solgt enhed.

⁸² *Economies of scale* foreligger, når gennemsnitsomkostningerne på lang sigt, givet faste input-priser, er faldende, når mængden stiger, jf. Frank (2010), s. 374.

henført ovenstående, er baseret på uhåndgribelige, immaterielle aktiver, og således lette og billige at overføre og lagre. Dette betegnes i Kommissionens fremstilling som netværkseffekter⁸³.

Det sidste element, som efter Kommissionens opfattelse kendetegner den digitale økonomi, relaterer sig til mængden af den data, som anvendes, i forbindelse med udbuddet af de enkelte tjenester. Digitaliseringen tillader, at selskaber kan anvende store mængder data til nemmere og billigere at kunne målrette markedsføring og teste nye tjenester, for herefter at udbyde tjenesterne i stordrift til de relevante markeder⁸⁴. Denne anvendelse af data betegnes også som *big data*, idet den fordrer en vis mængde af data, for at kunne målrette f.eks. markedsføring eller levering af tjenester til specifikke målgruppe. Anvendelsen af disse store mængder af data udgør således det tredje og sidste element i Kommissionens afgrænsning af den digitale økonomi.

Litteraturens bidrag til begreberne digital økonomi og digitale tjenester er generelt uklar. Digitale tjenester anses for at være et underbegreb til samlebetegnelsen digital handel. Uklarheden opstår, idet der i litteraturen henvises til digital handel, digitale tjenester og digital økonomi som synonymer såvel som selvstændige begreber.⁸⁵ På baggrund af denne tvetydighed kan det udledes, at litteraturen ikke bidrager med en nærmere definition af rækkevidden på begreberne.

I dansk ret defineres begrebet *informationssamfundstjenester* som ”enhver tjeneste, der har et kommercielt sigte, og som leveres online (ad elektronisk vej over en vis distance) på individuel anmodning fra en tjenestemodtager”, jf. E-handelsloven⁸⁶ § 2, nr. 1. Denne definition knytter sig til en online levering med kommercielt sigte. Selvom ordlyden af selve begrebet ikke er den samme, kan disse fællestræk alligevel tjene som bidrag til en nærmere fastlæggelse af begrebet *digitale tjenester*.

På baggrund af ovenstående synes en præcis fastlæggelse af begreberne vanskelig. Der synes således ikke at eksistere én fast definition på digital økonomi og digitale tjenester. Samlet set kan det dog udledes, at eksistensen af digital økonomi såvel som digitale tjenester i ethvert tilfælde forudsætter, at nedenstående, akkumulerede elementer er til stede:

1. Muligheden for at anvende store mængder data,
2. Nem og billig flytning og lagring af immaterielle aktiver, og
3. Synergieffekter ved at anvende stordrift på disse immaterielle aktiver

⁸³ Kommissionen (2014): *Taxation of the Digital Economy*, s. 12.

⁸⁴ Kommissionen (2014): *Taxation of the Digital Economy*, s. 12.

⁸⁵ Laudon og travet (2013), s. 50 og Chaffey (2007), s. 15.

⁸⁶ E-handelsloven gennemfører EU-direktiv 2000/31/EF om visse retlige aspekter af informationssamfundstjenester, navnlig elektronisk handel, i det indre marked.

Kandidatafhandlingen vil herefter tiltræde det synspunkt, at den digitale økonomi kan defineres som *et netværk af teknologier, der muliggør kommercielle transaktioner, baseret på forskellige online forretningsmodeller*. Herefter betegnes disse kommercielle transaktioner som digitale tjenester. Digitale tjenester kan således defineres som:

Kommercielle transaktioner af digitale, immaterielle aktiver, som leveres gennem den digitale økonomi.

Begreberne bør holdes adskilt, idet digitale tjenester anses for at udgøre blot en del af den samlede digitale økonomi. En digital tjeneste kan på denne baggrund eksempelvis bestå i en online streamingtjeneste eller en mobilapp.

Henset til kandidatafhandlingens afgrænsning, vil fokus være på de digitale tjenester, der i sig selv udgør hovedydelsen. Problemstillinger vedrørende digital handel med fysiske varer vil således ikke blive behandlet yderligere.

4.3 Infrastrukturen i den digitale økonomi

I dette afsnit følger en fremstilling af strukturen bag den digitale økonomi samt, hvordan cloud-teknologi⁸⁷ anvendes til at distribuere digitale tjenester til forbrugere i hele verden. Fremstillingen vil primært fokusere på de tekniske aspekter af den digitale økonomi. Denne gennemgang er relevant for at kunne identificere potentielle udfordringer, som er forbundet med beskatningen af digitale tjenester.

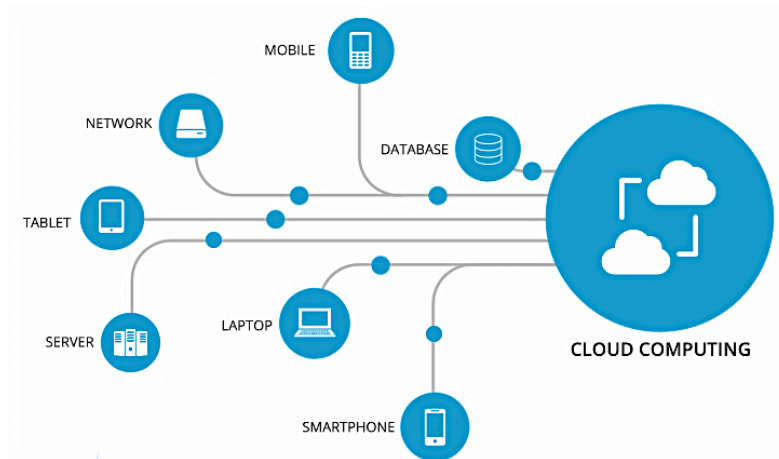
Teknologierne, som de digitale forretningsmodeller kan basere sig på, er som udgangspunkt muliggjort gennem anvendelse af servere. En server er en type computer, hvis primære formål er at samle og lagre information fra et netværk af computere⁸⁸. Serverens funktion er herefter at tillade andre computere at sende og modtage denne information, på tværs af netværket⁸⁹. Til simplificeret illustration kan en servers funktion sidestilles med et fysisk lager, som samler varer fra forskellige leverandører. Herefter får forbrugere adgang til at tilgå lageret, og hente de købte varer.

⁸⁷ Også refereret til som *cloud computing*.

⁸⁸ Basu (2007), s. 120.

⁸⁹ Basu (2007), s. 120.

Cloud-teknologien tillader at opbevare indhold på servere, og gøre det tilgængeligt for alle brugertilsluttede enheder, herunder computere, smartphones, iPads mv.⁹⁰ Cloud-teknologien defineres i et e-commerce-perspektiv⁹¹ som ”data og IT-funktioners evne til at blive placeret i et virtuelt miljø”⁹². I dansk litteratur findes endog en mere nuanceret beskrivelse, hvorefter cloud-teknologi beskrives som ”standardiserede, konfigurerede, on-demand, online computer services, der kan inkludere computerkraft, lagring, software og data management, som benytter både fysiske og virtuelle ressourcer”⁹³. I denne definition indgår således et element af fysiske ressourcer, som knytter sig til placeringen af den eller de serverer, der gennemfører overførslerne af data til den relevante forbruger. Mobiliteten af data betyder imidlertid, at serverens fysiske placering er irrelevant for, hvor informationen skal distribueres hen. Serveren anvendes på denne måde som et slags virtuelt fjernlager for den information, som brugeren kan købe adgang til. I praksis sikrer cloud-teknologien, at lokal lagring⁹⁴ af data bliver overflødig, idet brugeren efter behov kan tilgå informationen fra den eksterne server.



Figur 5. Illustration af cloud-teknologi [cloud computing]. Kilde: Eurocloud.org.uk

Et selskab kan basere sin forretningsmodel på at udbyde denne form for cloud-service, hvorefter ydelsen består i at stille den eksterne lagring og data til rådighed for forbrugeren. Modydelsen består således i, at forbrugere betaler et engangsbeløb

⁹⁰ Chaffey (2007), s. 49.

⁹¹ Digital handel.

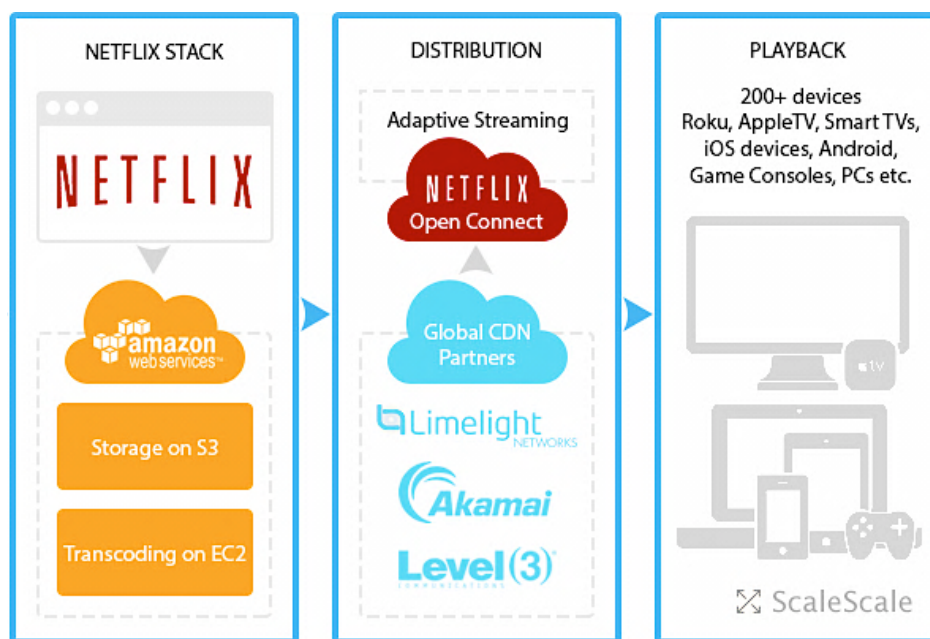
⁹² Laudon og Traver (2013), s. 116.

⁹³ Jørnsgaard og Kjærsgaard (2016), s. 1. Der er desuden udarbejdet en lignende beskrivelse af US National Institute of Standards and Technology, hvorefter cloud-teknologi defineres som “a model for enabling ubiquitous, convenient, on-demand network access to a shared pool of configurable computing resources (e.g. networks, servers, storage, applications, and services) that can be rapidly provisioned and released with minimal management effort or service provider interaction”, jf. Jansen og Grance (2011), s. 3.

⁹⁴ Lokal lagring forekommer, hvor data opbevares, og således optager plads på den enkelte enhed.

eller et abonnement for at kunne tilgå den købte data og, i nogle tilfælde, overføre den permanent til sin egen mobile enhed.

Som eksempel på en sådan forretningsmodel kan nævnes filmstreaming-tjenesten Netflix. Selskabets aktivitet består i at give forbrugeren adgang til tjenestens information⁹⁵, som er lagret på eksterne servere. Disse servere kan være placeret i et andet land end det, hvor forbrugeren tilgår informationen. Når forbrugeren har betalt abonnement til Netflix, gives der via internettet adgang til de film og serier, som Netflix har lagret på sine eksterne servere. Det fremgår af nedenstående illustration, hvordan eksterne servere er placeret som mellemlid, og således fungerer som en slags online distributør af information til forbrugeren. Dette muliggøres ved, at de eksterne servere anvender cloud-teknologi til at lagre og videredistribuere informationen. De eksterne servere kan være ejet og administreret af Netflix selv, men i langt de fleste tilfælde har man indgået aftaler med eksterne serverudbydere, hvis forretningsmodel blot består i at stille en given mængde lagringsplads til rådighed i *skyen* – i nedenstående illustration er Global CDN Partners et eksempel på en sådan ekstern serverudbyder.



Figur 6. Illustration af Netflix struktur. Kilde: Virtualtothecore.com.

4.4 Digitale tjenester og fast driftssted

Hvis et selskab, som er skattemæssigt hjemmørende i land A, etablerer en fabrik til produktion af fysiske varer i land B, vil dette ubestridt medføre, at selskabet får fast

⁹⁵ For så vidt angår eksemplet med Netflix består informationen, som udbydes, i film- og serier, som kan ses online på en digital enhed.

driftssted i land B, jf. Modeloverenskomstens art. 5, stk. 2, litra d. Selskabet vil således ikke selv have indflydelse på, hvorvidt der statueres fast driftssted i land B, hvor selskabet gennem sin fabrik har en fysisk tilstedeværelse. Digitale forretningsmodeller har derimod skabt øget kompleksitet i de måder, hvorpå selskaber kan etablere sig, uden det berører, hvor selskabet skal beskattes. Komplexiteten i de digitale forretningsmodeller består blandt andet i:

- At et selskab kan bevare fast driftssted i land A, imens selskabets servere, hvorigennem aktiviteten drives, er placeret i land B. Denne situation vil nedenfor blive illustreret og behandlet med henvisning til ”serverlandsproblematikken”.
- At et selskab kan have fast driftssted i land A, etablere servere i land B og afsætte sine digitale tjenester i land C, D og E, uden at dette påvirker selskabets skattepligt til land A som domicilland. Denne situation vil nedenfor blive illustreret og behandlet med henvisning til ”forbrugerlandsproblematikken”.
- At et selskabs indtægt kan hidrøre fra land A, mens selve grundlaget for indtægten hidrører fra land C, og selskabet har domicil i land B. Dette er muligt, idet indtægten baseres på selskabets annoncering af tredjemands virksomhed, over for selskabets forbrugere. Denne situation vil nedenfor blive illustreret og behandlet med henvisning til ”annoncørproblematikken”.

4.4.1 Serverlandsproblematikken

Som beskrevet ovenfor drives digitale selskabers aktivitet i høj grad gennem anvendelsen af server-hosting, og det kan derfor være ønskværdigt at knytte skattepligten til det land, hvor selskabet har placeret sine servere. Således relaterer denne problematik sig til situationer, hvor man forsøger at statuere fast driftssted, og dermed skattepligt til land B (serverlandet), smh. ovenfor.

Modeloverenskomsten opstiller tre overordnede betingelser, som skal være opfyldt, før der kan statueres fast driftssted, jf. art. 5, stk. 1⁹⁶, jf. nærmere herom ovenfor. I henhold til kommentarerne til OECD’s Modeloverenskomst er en server en fysisk observerbar genstand, som kan udgøre et fast forretningssted⁹⁷. Det bemærkes i denne forbindelse, at der skal sondres mellem på den ene side en server, der kan opstilles på en lokalitet, og på den anden side den software og data, som anvendes eller lagres på den pågældende server⁹⁸. En hjemmeside er elektronisk data, og

⁹⁶ Se en nærmere redegørelse for de tre betingelser ovenfor.

⁹⁷ Modeloverenskomstens kommentarer til art. 5, pkt. 123.

⁹⁸ Modeloverenskomstens kommentarer til art. 5, pkt. 123.

eftersom data ikke fysisk kan tilgås, kan en hjemmeside isoleret set ikke anses for at udgøre et fast driftssted⁹⁹. Derimod kan den server, hvorpå hjemmesiden lagres, udgøre et fast driftssted, såfremt den opfylder de tre betingelser i Modeloverenskomstens art. 5, stk. 1.

Det er ikke usædvanligt, at et selskab køber adgang til lagringsplads på en tredjemandsejet server, hvorigennem selskabet distribuerer sin hjemmeside eller anden tjeneste til forbrugerne. Selskabet ejer således ikke selv den server, hvorigennem hjemmesiden eller tjenesten distribueres.

Herunder kan f.eks. tænkes situationer, hvor der indgås aftaler om leasing af servere, eller etablering af koncerninterne hosting-aftaler mellem moder- og datterselskaber. I sådanne arrangementer er det relevant, hvorvidt den pågældende server kan betragtes som et fast driftssted for det selskab, som får sin software hostet herpå, men som ikke nødvendigvis ejer serveren. I henhold til kommentarerne til OECD's Modeloverenskomst er det kun muligt, såfremt betingelse 3 i art. 5 er opfyldt. Denne betingelse forudsætter blandt andet, henført også ovenfor, at selskabet har mulighed for at tilgå forretningsstedet¹⁰⁰.

Kommentarerne til Modeloverenskomsten tiltræder, at selskabet skal operere serveren, før det kan konstateres, at selskabet kan tilgå serveren, og således få fast driftssted, jf. Modeloverenskomstens art. 5, stk. 1¹⁰¹. Det kan derfor udledes, at selskabet skal udøve en form for kontrol med serveren, og ikke blot den lagrede data, førend serveren kan konstituere et fast driftssted.

Såfremt selskabet selv ejer og opererer serveren, uden indblanding fra andre, kan det umiddelbart lægges til grund, at den fornødne kontrol foreligger. Dette begrundes med, at ingen andre end selskabet selv formodes at have adgang til serveren. Modsætningsvist rejser forholdet et spørgsmål om, hvorvidt kravet om kontrol er opfyldt, såfremt selskabet får stillet en server til rådighed, som hverken er ejet, drevet eller direkte kontrolleret af selskabet selv, smh. også ovenfor¹⁰².

I praksis synes der at have været behov for en yderligere fastlæggelse af betingelse 1 (eksistensen af et forretningssted) og særligt betingelse 3 (aktiviteten skal drives igennem foretagendet). For at klarlægge grænsen for, hvornår disse betingelser er opfyldt, vil den relevante praksis blive analyseret umiddelbart nedenfor. Der vil i denne forbindelse være særligt fokus på, hvornår den fornødne kontrol foreligger i relation til betingelse 3.

⁹⁹ Modeloverenskomstens kommentarer til art. 5, pkt. 123. Betingelse 1 i OECD's Modeloverenskomst er således ikke opfyldt.

¹⁰⁰ Modeloverenskomstens kommentarer til art. 5, pkt. 124.

¹⁰¹ Modeloverenskomstens kommentarer til art. 5, pkt. 123.

¹⁰² I forbindelse med sådanne arrangementer, er der ofte tale om en såkaldt hosting-aftale.

Dansk praksis

I klagesag LSR2012.11-00904 fra 2012 skulle Landsskatteretten tage stilling, hvorvidt et dansk selskabs udbud af online pokerspil fra amerikanske servere konstituerede fast driftssted, og således begrænset skattepligtigt til USA.

Sagen angik et selskab, som var indregistreret i Danmark. Ledelsens sæde var desuden i Danmark, og på denne baggrund var det ubestridt, at selskabet var fuld skattepligtigt til Danmark. Selskabet (Selskab DK) havde indgået en hosting-aftale med et amerikansk selskab (Selskab US) om at kunne benytte Selskab US's digitale platform til at udbyde online pokerspil. Selskab DK havde betalt et engangsbeløb samt en månedlig ydelse for installation og drift af den software, som udgjorde det online pokerspil. Det fremgik desuden af aftalen, at Selskab DK's pokerspil skulle integreres i Selskab US's online-platform, og ville blive markedsført under samme navn. Selskabernes hjemmesider var forbundne således, at brugere kunne tilgå den amerikanske spilleplatform ved at klikke på et link på Selskab DK's hjemmeside. Selskab DK ville ikke have adgang til at kontrollere eller drive Selskab US's online platform.

SKAT havde i første instans truffet afgørelse om, at betingelserne for fast driftssted i USA, i henhold til den dansk/amerikanske dobbeltbeskatningsoverenskomst, ikke var opfyldt¹⁰³. Dette betød, at selskabet ikke kunne undtage indtægter hidrørende fra de amerikanske servere i selskabets danske skatteopgørelse, jf. SEL § 8, stk. 2 modsætningsvist. Det følger af SEL § 8, stk. 2, at aktiviteter, som hidrører fra et fast driftssted i udlandet, ikke skal medregnes i den skattepligtige indkomst, såfremt kildelandet ikke er frafaldet beskatningsretten. Denne regel medfører således, at et dansk selskabs aktiviteter i udlandet, ikke kan beskattes efter intern dansk ret, såfremt der kan statueres fast driftssted, som medfører begrænset skattepligt i dette udland. I dansk ret har man således accepteret at frafalde beskatningsretten, så snart der kan statueres fast driftssted i udlandet.

I den pågældende sag var det således omtvistet, hvorvidt der forelå den fornødne afhængighed mellem det danske selskab og de servere, som var placeret i USA. Landsskatteretten stadfæstede SKAT's afgørelse, og tiltrådte i denne forbindelse tillige SKAT's præmisser. I afgørelsen blev det lagt til grund, at det amerikanske selskab ejede og kontrollerede såvel software som hardware, og at det danske selskab alene havde erhvervet en immateriel ret til at benytte og markedsføre det amerikanske selskabs software¹⁰⁴. På denne baggrund havde det danske selskab ikke opfyldt kontrolbetingelsen, og fik således ikke fast driftssted i USA. Dette betød, at selskabet var fuld skattepligtigt til Danmark.

Det kan af afgørelsen udledes, at denne type aftaler, som minder om en franchise-aftale¹⁰⁵, ikke kan medføre fast driftssted i udlandet, idet der ikke

¹⁰³ LSR2012.11-00904, s. 1.

¹⁰⁴ LSR2012.11-00904, s. 4.

¹⁰⁵ Franchising; *Det, at en række forretninger med samme varesortiment forpagtes af forskellige personer, men drives efter et fælles, nøje fastlagt koncept som hver enkelt forretningsdrivende*

foreligger tilstrækkelig afhængighed mellem det danske selskab og de amerikansk-ejede servere. Det er således afgørende, at det danske selskab ikke råder over, eller kontrollerer serverne, men blot betaler et beløb for at kunne markedsføre og drive sin forretning under samme navn som det amerikanske selskab, og gennem dettes servere.

I en nyere sag skulle Skatterådet i bindende svar af 26. maj 2015¹⁰⁶ tage stilling til, hvorvidt en aftale om leasing af servere i udlandet, kan statuere fast driftssted uden for Danmark.

Sagen angik et dansk selskabs leasing af servere, som kunne være placeret i udlandet. Spørgsmålet var, hvorvidt dette arrangement ville medføre fast driftssted og skattepligt til udlandet, og dermed mulighed for at se bort fra indtægten ved den danske skatteopgørelse, jf. SEL § 8, stk. 2. Aftalen var indrettet således, at det danske selskab betalte for at leje en procentdel af det udenlandske selskabs serverplads, hvorover det danske selskab herefter kunne disponere. Løsningen var fleksibel således, at det danske selskab efter behov selv løbende kunne styre, hvor meget af den lejede serverplads, der skulle anvendes.

I afgørelsen lagde Skatterådet vægt på kommentarerne til OECD's Modeloverenskomst, hvorefter det forhold, at et selskab betaler for serverplads i udlandet, sjældent leder til, at dette selskab opnår den tilstrækkelige kontrol med serverne til, at afhængighedskravet er opfyldt¹⁰⁷. Det blev således lagt til grund, at den pågældende hosting-aftale ikke gav det danske selskab rådighed over serverne, men derimod blot over den data, som var lagret på de pågældende servere. Skatterådet fandt på denne baggrund ikke, at leasing af serverplads hos et udenlandsk selskab er tilstrækkeligt til at konstituere fast driftssted.

Det kan udledes af afgørelsen, at Skatterådet lægger afgørende vægt på kommentarerne til OECD's Modeloverenskomst, og at man i øvrigt fastsætter en høj tærskel for, hvornår kravet om afhængighed er opfyldt. Det er ikke nok, at der foreligger en råden og kontrol over den hostede data – der skal derimod foreligge en kontrol over selve serverne, hvorpå disse data er lagret. Det kan udledes, at denne betingelse efter Skatterådets opfattelse ikke er opfyldt, såfremt der blot er tale om en hosting-aftale med en fastsat leasing-ydelse.

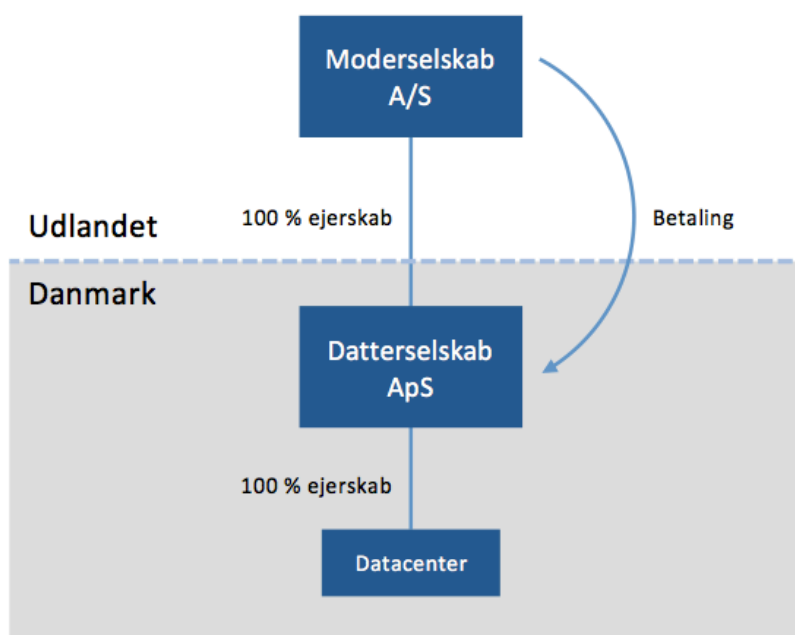
(franchisetager) er forpligtet til at følge, i henhold til en aftale med det fælles moderfirma. Kilde: Den danske ordbog. I denne forbindelse skal ordet *moderfirma* ikke forveksles med den selskabsretlige betegnelse for et moderselskab.

¹⁰⁶ TfS 2015, 600.

¹⁰⁷ Modeloverenskomstens kommentarer til art. 5, pkt. 124.

Spørgsmålet er herefter, hvorvidt en lignende hosting-aftale vil kunne medføre fast driftssted, såfremt aftaleparterne er koncernforbundne. Spørgsmålet om fast driftssted ved koncerninterne hosting-aftaler er behandlet i Skatterådets bindende svar af 15. marts 2016¹⁰⁸:

Skatterådet skulle tage stilling til, om der ved etablering af et datacenter, ejet af et dansk datterselskab (ApS), kan statueres fast driftssted for moderselskabet, og dermed begrænset skattepligt til Danmark. Det danske datterselskab var placeret i Danmark, og var ejet af et udenlandsk moderselskab, som var placeret uden for Danmark. Formålet med datterselskabet var at drive og vedligeholde et datacenter samt hoste moderselskabets digitale tjenester på datterselskabets servere. I denne forbindelse skulle moderselskabet betale for hosting-aftalen på markedsmæssige vilkår. Det var utvivlsomt, at det danske datterselskab ville udøve kontrol og vedligeholdelse med serverne samt have personale ansat i datacentret, hvorimod moderselskabet ville kontrollere den software, som var lagret på datacentrets servere. Se illustration af hosting-aftalen nedenfor. Det danske datterselskab ville ikke være part i nogen aftaler med tredjeparter, som skulle anvende moderselskabets digitale tjenester.



Figur 7. Illustration af en koncernintern hosting-aftale. Kilde: Egen tilvirkning.

Skatterådet bemærkede, at fast driftsstedsbestemmelsen i den af landene indgået dobbeltbeskatningsoverenskomst, var identisk med ordlyden af OECD's Modeloverenskomst art. 5, og på denne baggrund blev Modeloverenskomsten med kommentarer anvendt i fortolkningen. Det blev lagt til grund, at to selskaber som

¹⁰⁸ TfS 2016, 272.

udgangspunkt anses for selvstændige skattesubjekter, selvom disse er koncernforbundne, jf. Modeloverenskomstens art. 5, stk. 7. Det er imidlertid muligt for et udenlandsk selskab at have fast driftssted i gennem et koncernforbundet selskab, såfremt de almindelige betingelser herfor er opfyldt, jf. Modeloverenskomstens art. 5, stk. 1. Således skal der eksistere et forretningssted, som skal være fast, og aktiviteten skal drives igennem dette forretningssted, smh. også ovenfor. Kommentarerne til Modeloverenskomsten fastlægger, at en sådan koncernintern hosting-aftale, typisk ikke automatisk medfører, at moderselskabet har den fornødne kontrol over serverne¹⁰⁹. Derfor lagde Skatterådet til grund, at moderselskabet kun kunne anses for at have fast driftssted gennem datterselskabets datacenter, såfremt der blev udøvet kontrol i en grad, som svarede til de facto ejerskab og kontrol med de i Danmark placerede servere. Det udenlandske moderselskab fandtes ikke i tilstrækkelig grad at udøve sine aktiviteter igennem det faste driftssted i Danmark, og betingelserne i Modeloverenskomstens art. 5, stk. 1 var således ikke opfyldt. Skatterådet afviste i denne forbindelse tillige, at moderselskabet havde fast driftssted i medfør af agentreglen, jf. Modeloverenskomstens art. 5, stk. 5. Dette forhold blev begrundet med, at det fremgik af hosting-aftalen, at datterselskabet ikke kunne indgå bindende aftaler på vegne af moderselskabet.

Det kan på baggrund af denne sag udledes, at kravet om de facto-lignende kontrol tillige gælder, når serveren via en koncern er indirekte ejet af et udenlandsk moderselskab. Dette indirekte ejerskab foreligger, idet moderselskabet, i kraft af sit ejerskab over datterselskabet, ejer substansen i datacentret. Således skal der efter Skatterådets opfattelse mere til at opfylde kravet om kontrol, end det blotte ejerskab over datterselskabet. Det er ikke usandsynligt, at det i denne afgørelse havde betydning, at datterselskabet modtog en ydelse på armslængevilkår¹¹⁰ for at hoste moderselskabets data. Dette forhold kunne medvirke til, at moder- og datterselskabet kunne betragtes som to selvstændige enheder, der havde indgået en sædvanlig kommerciel hosting-aftale – også selvom de formelt var koncernforbundne. Det kan desuden udledes, at det for denne type hosting-aftaler er afgørende, at datterselskabet ikke kan indgå retligt bindende aftaler på vegne af moderselskabet. Såfremt dette var muligt ville moderselskabet få fast driftssted gennem datterselskabet, jf. agentreglen i Modeloverenskomstens art. 5, stk. 5.

Selvom der findes mange digitale selskaber, som baserer sine forretningsmodeller på cloud-teknologi, er der sparsom praksis for så vidt angår koncerninterne hosting-aftaler. Ovenstående afgørelse kan således siges at være principiel, idet Skatterådet anerkender muligheden for, at udenlandske selskaber, via koncerninterne hosting-aftaler, kan etablere datacentre i Danmark, uden at blive begrænset skattepligtige til

¹⁰⁹ Modeloverenskomstens kommentarer til art. 5, pkt. 124.

¹¹⁰ En ydelse på markedsmæssige vilkår, herunder hvad der under lignende omstændigheder kunne forventes af pris for en sådan ydelse. [vores tilvirkning]

landet. Sådanne tiltag har netop været tilfælde med teknologigiganter som Apple og Facebook, som inden for ganske få år har annonceret over for dagspressen, at man vil etablere datacentre i hhv. Viborg og Odense.

Det kan på baggrund af indstillingen og begrundelsen i ovenstående bindende svar udledes, at de nødvendige forudsætninger for, at denne skattefrihed kan opnås er følgende:

- Hosting-aftalen indgås mellem et lokalt datterselskab med hjemsted i Danmark, og et moderselskab, med hjemsted i et andet land.
- Der foreligger ikke en tilknytning mellem moder- og datterselskabet, som medfører, at moderselskabet får tilstrækkelig kontrol over datterselskabet i Danmark. Men det er imidlertid tilladeligt, at moderselskabet udøver indirekte kontrol, i kraft af sit ejerskab over datterselskabet.
- Moderselskabet opnår ikke en adgang, som svarer til de facto ejerskab eller kontrol med serverne. Moderselskabet har i denne forbindelse ikke adgang til retlig eller fysisk råden over serverne, uden datterselskabets medvirken.

Udenlandsk praksis

Ovenstående betragtninger fra dansk rets- og administrativ praksis er genfundet i et bindende svar fra den canadiske skattemyndighed¹¹¹, Ruling 2012-0432141R3.

Sagen angik et amerikansk selskab, som ønskede at etablere et datacenter i Canada via et nyoprettet datterselskab (Selskab D). Myndigheden skulle i denne forbindelse tage stilling til, hvorvidt det amerikanske moderselskab (Selskab M) fik fast driftssted i Canada, i henhold til den canadisk/amerikanske dobbeltbeskatningsoverenskomst. Moder- og datterselskabet havde indgået en koncernintern hosting-aftalen, hvorefter selskab D på sine servere skulle lagre og vedligeholde Selskab M's data. Selskab M ville ikke have nogen fysisk adgang til de af selskab D ejede servere, og ville desuden ikke have mulighed for at udøve nogen form for kontrol over disse, uden instruktion fra Selskab D.

Den canadiske skattemyndighed lagde til grund, at hosting-aftalen var indrettet på en sådan måde, at moderselskabet ikke kunne udøve de facto-lignende kontrol, og at denne betingelse iht. Modeloverenskomstens art. 5, stk. 1 således ikke var opfyldt. Moderselskabet ville ikke få fast driftssted i Canada, ved udøvelsen af aktiviteter via det canadiske datterselskab.

På denne baggrund kan det udledes, at den canadiske skattemyndighed anerkender fortolkningen af fast driftsstedsvurderingen, i overensstemmelse med kommentarerne til OECD's Modeloverenskomst, smh. også ovenfor. Det kan tillige udledes, at myndighederne i såvel Danmark som Canada har inddraget internationale

¹¹¹ Canada Revenue Agency.

betragtninger i vurderingen, og således ikke blot baseret sine afgørelser på national praksis, smh. også global jurisconsultorium-princippet analogt.

Spørgsmålet om fast driftssted ved leasingaftaler er tillige genfundet i svensk ret. En svensk skattemyndighed under Finansdepartementet afgav således i 2013 et bindende svar på, hvorvidt en leasingaftale kunne give et udenlandsk selskab fast driftssted i Sverige¹¹².

Sagen angik et udenlandsk selskab (Udlejer), som, mod en ydelse, ville stille serverplads til rådighed for et andet udenlandsk selskab (Lejer). Udlejers servere var fysisk placeret i Sverige, men Udlejer ville ikke have personale til stede, eller i øvrigt indtage nogen fysisk tilknytning til Sverige. Der ville i henhold til hosting-aftalen ikke blive taget nogen beslutninger, eller indgået nogen aftaler mellem de to selskaber i Sverige. Myndigheden skulle tage stilling til, hvorvidt dette arrangement ville statuere fast driftssted for selskaberne.

Skattemyndigheden fandt, at det udlejende selskab ville få fast driftssted i Sverige. Myndigheden begrundede denne vurdering med, at en server er et rørligt formuegode i overensstemmelse med Kommentarerne til OECD's Modeloverenskomst, og at selskabet ved at eje og råde over disse servere, ville drive udlejningsaktivitet gennem dette forretningssted i Sverige, jf. Modeloverenskomstens art. 5, stk. 1. Derimod ville det lejende selskab ikke få fast driftssted i Sverige, idet selskabets data blot skulle hostes på serverne. Dette forhold var begrundet med, at software, herunder data, ikke udgør et rørligt formuegode, smh. også Kommentarerne til art. 5 i OECD's Modeloverenskomst.

I Sverige har man således tiltrådt, at en lejet server ikke kan statuere et fast driftssted for det lejende selskab, idet kontrolkravet ikke er opfyldt. Dette er sandt under forudsætning af, at hosting-aftalen er indrettet på en sådan måde, at selskabet ikke indtager nogen øvrig fysisk tilstedeværelse i det pågældende land. Den svenske skattemyndighed har endvidere fastlagt, at det udlejende selskab kan få fast driftssted ved at eje og stille servere til rådighed, selvom dette selskab i øvrigt ikke har nogen fysisk tilknytning til Sverige.

Storbritannien har, i kraft af sit forbehold til OECD's kommentarer til art. 5, tiltrådt, at en server aldrig vil udgøre et fast driftssted, uagtet at den er ejet, lejet eller på anden måde tilgængelig for et selskab i Storbritannien¹¹³. Den britiske skattemyndighed har således indtaget det synspunkt, at der ikke i forbindelse med serverlagret data, skal foretages en vurdering af graden af kontrol, som foreligger

¹¹² Skatterättsnämnden, 125-11/D.

¹¹³ Modeloverenskomstens kommentarer til art. 5, pkt. 176 [Storbritanniens forbehold]: "In relation to paragraphs 122 to 131, the United Kingdom takes the view that a server used by an e-tailer, either alone or together with web sites, could not as such constitute a permanent establishment", smh. også HMRC International Manual (2016), afsnit INTM 266100.

over de pågældende servere. Man har i stedet valgt blankt at afvise, at en server kan medføre fast driftssted, uden nogen anden form for fysisk tilstedeværelse i det pågældende land. På denne baggrund kan det udledes, at Storbritannien tiltræder en strengere vurdering af fast driftsstedsbetragtningen, end hvad der er tilfældet for OECD og de øvrigt omtalte nationale skattemyndigheder.

Opsamling på dansk og udenlandsk praksis

Indledningsvist bemærkes det, at ovenstående praksis behandler spørgsmål om, hvornår serverlagret data kan udgøre et fast driftssted i serverlandet, når selskabet ellers er skattemæssigt hjemmørende i et andet land. Det er fastlagt i praksis, at der kan statueres fast driftssted i serverlandet, såfremt selskabet udøver en tilstrækkelig kontrol over de pågældende servere. Dette spørgsmål om kontrol er særligt relevant i situationer, hvor selskabet ikke direkte ejer serverne. Under foreliggende praksis er det ikke tilstrækkeligt, at selskabet kontrollerer softwaren, som er lagret på de lejede servere – der skal derimod foreligge en kontrol over selve serverne. Dette gælder tillige i situationer med koncerninterne hosting-aftaler, hvor moderselskabet ellers udøver en indirekte kontrol med serverne, i kraft af sit ejerskab over datterselskabet.

Ud fra foreliggende praksis kan det konstateres, at kravet om kontrol i Modeloverenskomstens art. 5, stk. 1 er strengt, for så vidt angår serverlandsproblematikken. Selskaberne efterlades med en praktisk mulighed for at skatteplanlægge således, at det ikke medfører fast driftssted i serverlandet. Dette er tilfældet, idet en hosting-aftale i de fleste tilfælde ikke forudsætter, at selskabet indtager nogen øvrig fysisk tilstedeværelse i det pågældende land.

4.4.2 Forbrugerlandsproblematikken

Denne problematik relaterer sig til situationer, hvor man ønsker at statuere fast driftssted, og dermed skattepligt for selskaber i det land, hvor værdien skabes. Ved værdiskabelse forstås den aktivitet, som danner grundlaget for selskabets indtægt. Det er således mindre relevant, hvorfra betalingen de facto sker, men det afgørende er derimod, hvorvidt man kan knytte selskabets skattepligt til det land, hvor forbrugeren opholder sig på tidspunktet for den værdiskabende aktivitet. Således vedrører denne problematik situationer, hvor det ønskes at pålægge skattepligt til land C (forbrugerlandet), smh. ovenfor.

I Skatterådets bindende svar af 13. december 2011¹¹⁴ skulle man tage stilling til, hvorvidt der kunne statueres fast driftssted i Danmark for et udenlandsk selskab, som udbød online spil til Danske forbrugere. I bekræftende fald ville selskabet blive begrænset skattepligtig til Danmark.

¹¹⁴ TfS 2012, 71.

Sagen angik et maltesisk selskabs udbud af onlinespil i Danmark. Selskabet var registreret på Malta, og alle selskabets beslutninger og dispositioner blev tillige foretaget på Malta. Selskabets spil skulle udbydes online til danske forbrugere, fra servere, som var placeret uden for Danmark. Det maltesiske selskab havde indgået en hosting-aftale med en uafhængig leverandør, som skulle stille serverplads til rådighed samt drive serverne i forbindelse med spillevirksomheden. Fra de eksterne servere ville man blandt andet hoste websiden, registrere kunder, varetage indskud og hævninger fra kunderne samt styre selve spillene. Den danske spillemyndighed havde oplyst, at en spillegodkendelse ikke fordrede noget krav om, at servere eller personale skulle være til stede i Danmark.

Skatterådet henviste indledningsvist til, at der ved vurderingen skulle lægges vægt på kommentarerne til OECD's Modeloverenskomst, og bemærkede desuden, at dobbeltbeskatningsoverenskomsten mellem Danmark og Malta havde samme ordlyd som OECD's Modeloverenskomst. Af samme grund henviste man ved fortolkningen til Modeloverenskomsten med kommentarer. Ved vurderingen af, om der forelå et forretningssted, lagde Skatterådet vægt på, at der skulle forefindes indretninger, herunder lokaler eller maskineri og udstyr, i Danmark. I denne forbindelse blev det lagt til grund, at selskabet ikke havde faktisk eller retlig råden over sådanne lokaler eller lignende i Danmark. Betingelsen om, at der skal eksistere et forretningssted var således ikke opfyldt i henhold til Modeloverenskomstens art. 5, stk. 1. Allerede på denne baggrund kunne det afvises, at selskabet havde et forretningssted, og således et fast driftssted i Danmark, jf. Modeloverenskomstens art. 5, stk. 1.

Det kan af denne sag udledes, at eksistensen af et forretningssted forudsætter, at selskabet har en faktisk eller retlig råden over fysiske lokaliteter, som er forbundet med udøvelsen af aktiviteten. For at kunne statuere fast driftssted i forbrugerlandet, skal disse fysiske lokaliteter endvidere findes i det land, hvor forbrugeren opholder sig. Det er ikke tilstrækkeligt, at selskabet udelukkende udøver digital aktivitet i forbrugerlandet, uden nogen fysisk tilstedeværelse i øvrigt. Denne klare forudsætning om fysisk tilknytning udgør en problemstilling, hvis man ønsker at kunne beskatte en digital tjeneste i forbrugerlandet.

Agentreglen introducerer en adgang til at statuere fast driftssted i forbrugerlandet, såfremt selskabet anvender en agent i dette land, jf. Modeloverenskomstens art. 5, stk. 5¹¹⁵. Dette forekommer imidlertid sjældent, idet udbuddet af digitale tjenester ikke medfører et behov for fysisk tilstedeværelse i forbrugerlandet. Agentreglen vil således ikke være til hinder for, at et selskab kan beholde sit faste driftssted i domicillandet, selvom de digitale tjenester udbydes til forbrugere i andre lande.

Det kan på baggrund af ovenstående udledes, at der efter de nuværende regler ikke findes nogen hjemmel til at beskatte et selskab i forbrugerlandet, når selskabet ikke indtager nogen fysisk tilstedeværelse i dette land ved sin egen aktivitet, eller gennem

¹¹⁵ Modeloverenskomstens kommentarer til art. 5, pkt. 131.

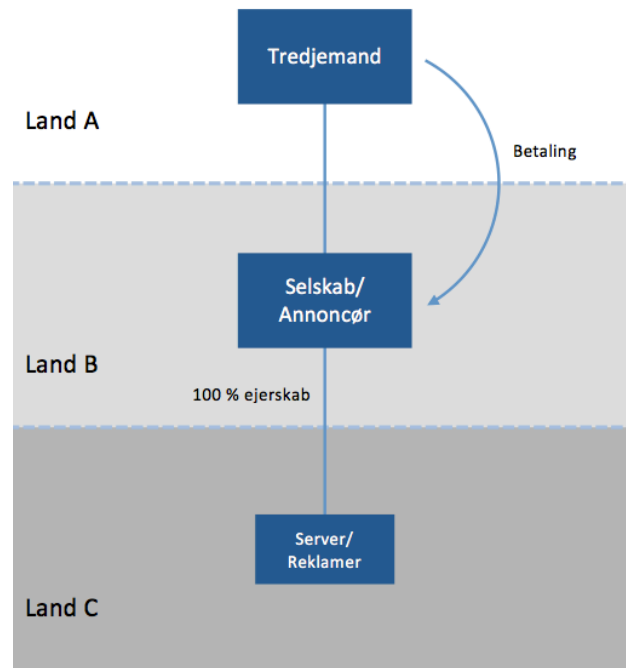
en agent i henhold til Modeloverenskomstens art. 5, stk. 5. Dette betyder, at selskaber under det nuværende internationale skatteregime, kan udbyde digitale tjenester i hele verden, uden at blive begrænset skattepligtige til landet, hvor forbrugeren køber tjenesten, og hvorfra værdien skabes. Det bemærkes i denne forbindelse, at selskaber, der sælger fysiske varer, tillige vil undgå fast driftssted i forbrugerlandet, men at de til gengæld bliver momspligtige til det land, hvor en forbruger har betalt for selskabets vare. Disse selskaber, som sælger fysiske varer, kan på denne baggrund ikke undslippe at betale en afgift til det land, hvor varen sælges. Men denne mulighed består fortsat for selskaber, som sælger digitale tjenester, idet disse ikke tilpligtes at henføre indtægter fra salg til andre lande end der, hvor selskabet har sit domicil, jf. Modeloverenskomstens art. 5.

4.4.3 Annoncørproblematikken

Annoncørproblematikken er en variation af forbrugerlandsproblematikken, hvor det tillige tilsigtes at pålægge skattepligt til det land, hvor værdien skabes, dvs. landet, hvor forbrugeren opholder sig. Denne problematik er opstået som en følge af den digitale økonomis udvikling. Det er blevet muligt for selskaber at tilbyde kunder (tredjemænd) en online reklameplatform, som gennem selskabets digitale platform sikrer målrettet distribution af reklame, direkte til disse tredjemænds brugere. Således relaterer annoncørproblematikken sig til situationer, hvor man ønsker at pålægge skat i land C (forbrugerlandet), men hvor betalingen til selskabet ikke nødvendigvis de facto sker fra forbrugeren, men derimod fra en tredjemand. Værdien skabes i forbrugerlandet, idet det er forbrugernes aktivitet på den digitale platform, som afgør, hvor meget indtægt, der genereres fra tredjemand til selskabet.

Som eksempel på en sådan digital annoncørmodel kan nævnes Facebook. Den primære del af selskabets indtægter er baseret på, at Facebook reklamerer for sine kunder (tredjemænd) på hjemmesiden, over for Facebooks' brugere. I relation til nedenstående illustration betegnes Facebook "selskabet/annoncøren" og kunden, som ønsker sin reklame videreformidlet betegnes "tredjemand". Land C, hvor serveren er placeret, er det land, hvor tredjemands reklamer bliver distribueret til Facebooks' brugere (forbrugerlandet).

I skattemæssig henseende består problematikken i, at Facebook kan bevare fast driftssted i land B, selvom grundlaget for indtægten, hidrører fra land C. Dette er tilfældet, idet der under de nuværende regler ikke vil blive statueret fast driftssted andre steder end i land B, idet Facebook ikke indtager nogen fysisk tilstedeværelse i andre lande, jf. Modeloverenskomstens art. 5, stk. 1.



Figur 8. Illustration af annoncørproblematikken. Kilde: Egen tilvirkning

Annoncørmodellen forudsætter, at værdiskabelsen sker i ét land, og selve betalingen, som udgør indtægten, sker i et andet land. Det kan således lægges til grund, at denne type forretningsmodel kun er tilgængelig for selskaber, der baserer sine aktiviteter på digitale tjenester, idet der ved fysiske varer ikke vil kunne foretages en fysisk adskillelse af forbrugerens opholdssted, og forbrugerens betaling af varen. På denne baggrund kan det udledes, at annoncørmodellen repræsenterer en relativt ny problematik, som er muliggjort gennem den digitale økonomi. Lovgivningen regulerer ikke disse annoncørmodeller, og det kan derfor lægges til grund, at de nuværende regler ikke er egnede til at sikre en hensigtsmæssig beskatning i disse situationer. Dette begrundes særligt med, at lovgivningen i nærværende eksempel ikke vil lede til beskatning i det land, hvor værdien for selskabet opstår, og for så vidt heller ikke i landet, hvorfra betalingen de facto sker.

4.6 Aktuelle politiske tiltag

Såfremt man politisk ønsker et skattesystem, hvor beskatningsretten til digitale tjenester tilkommer det land, hvorfra indtægten hidrører, kan det på baggrund af ovenstående analyse konstateres, at det nuværende retsgrundlag ikke er tilstrækkelig egnet. Hvis man ønsker at sikre beskatning til et kildeland, er det således nødvendigt at fastsætte regler for digitale tjenester, som beror på en vurdering, der er gjort uafhængig af fysisk tilstedeværelse.

Tiltag i OECD

Formålet med BEPS-arbejdet har siden lanceringen været at identificere udfordringer i den internationale skattelovgivning, samt udarbejde anbefalinger til politiske tiltag, som skal imødekomme disse udfordringer¹¹⁶. Som følge af det indledende arbejde, offentliggjorde OECD i 2015 en række anbefalinger, som adresserede de udfordringer, man havde identificeret, i relation til international beskatning af grænseoverskridende aktiviteter. Man har således erkendt, at der eksisterer problematikker vedrørende den nuværende vurdering af fast driftssted for digitale tjenester. I forbindelse med, at G20¹¹⁷ i 2013 godkendte BEPS-projektet, udtalte landene blandt andet:

*“(...) all taxpayers pay their fair share of taxes is more than ever a priority. Tax avoidance, harmful practices and aggressive tax planning have to be tackled. (...) Profits should be taxed where economic activities deriving the profits are performed and where value is created (...)”*¹¹⁸.

Anbefalingerne er således udarbejdet som følge af et politisk ønske om, at det skal være muligt for myndigheder at beskatte selskaber der, hvor værdien er skabt. Der består fortsat en række konkrete forslag fra BEPS Action 1, som ikke er implementeret i OECD's Modeloverenskomst. Disse forslag vil blive analyseret og vurderet nedenfor.

Tiltag i EU

I EU har man tillige forsøgt at adressere de problemstillinger, som er forbundet med selskabers mulighed for at undgå fast driftssted i kildelandet, for så vidt angår digitale tjenester. I denne forbindelse fremsatte Kommissionen d. 21. marts 2018 forslag til to direktiver, som fastsætter fælles regler for beskatning af selskaber, der udbyder disse digitale tjenester¹¹⁹. I kapitel 5 vil de to forslag blive analyseret og vurderet i henhold til de ovenfor identificerede problematikker.

4.7 Delkonklusion

Det kan konkluderes, at der består en udfordring for skattesystemet, i forbindelse med beskatning af digitale tjenester. Digitale tjenester skaber, i kraft af deres uafhængighed af en fysisk tilstedeværelse, en problematik, idet udbyderen kan

¹¹⁶ BEPS Background brief (2017), s. 9.

¹¹⁷ G20 (Group of Twenty Finance Ministers and Central Bank Governors) er en sammenslutning af 20 finansministre og centralbankdirektører fra verdens største økonomier. Sammenslutningen består af 19 lande. Det 20. Medlem er EU, som er repræsenteret ved direktøren for Den Europæiske Unions centralbank, ECB. G20 medlemmerne udgør i alt 85 % af den samlede verdensøkonomi. Kilde: G20's hjemmeside, *About the G20*, <https://www.g20.org/en>.

¹¹⁸ BEPS Action 1, s. 16f.

¹¹⁹ COM(2018)147 om regler vedrørende selskabsbeskatning af en væsentlig digital tilstedeværelse, og COM(2018)148 om et fælles system for en skat på indtægter fra levering af visse digitale tjenester.

placere servere i et højskattelands, og dermed opnå kommercielle fordele, uden at dette medfører en skattepligt i det pågældende land. Denne mulighed består, uagtet om indtægten hidrører fra serverlandet eller forbrugerlandet. Det er blot en forudsætning, at selskabet ikke indtager nogen øvrig fysisk tilstedeværelse i disse lande.

Adgangen til at opnå denne skattefrihed i serverlandet og forbrugerlandet synes at blive anerkendt i dansk- såvel som international praksis, idet man i fortolkningen af Modeloverenskomstens art. 5, stk. 1, lægger vægt på, at bestemmelsen på nuværende tidspunkt ikke hjemler beskatning, medmindre der foreligger en klar fysisk tilknytning. Desuden synes de nationale myndigheder at tiltræde en streng vurdering af kontrolkravet, som indeholdt i Modeloverenskomstens art. 5, stk. 1.

I politisk kontekst arbejder man undertiden på at skabe en mere forholdsmæssig fordeling af beskatningsretten på indtægter fra salg af digitale tjenester. Dette mål søges opnået gennem forskellige lovgivningsmæssige tiltag, som sigter at knytte beskatningsretten sammen med de lande, hvor indtægten eller grundlaget for indtægten skabes – en såkaldt kildelandsbetragtning.

5 Analyse og vurdering af løsningsforslag

5.1 Løsningsforslag fra BEPS-projektet

I forbindelse med OECD's midtvejsrapport på BEPS-projektet, som offentliggjort i marts 2018¹²⁰, har man videreført en række konkrete betragtninger fra Action 1, som endnu ikke er blevet implementeret i OECD's Modeloverenskomst, smh. også ovenfor. De allerede implementerede anbefalinger fra BEPS-projektet, vil ikke blive behandlet yderligere, idet de i dag indgår som en integreret del af OECD's Modeloverenskomst, som senest revideret i november 2017. De nedenstående afsnit vil derimod fokusere på de konkrete forslag, som endnu ikke er implementeret i Modeloverenskomsten, og som oprindeligt blev fremsat i forbindelse med BEPS Action 1. Disse forslag omfatter:

1. En vurdering af den skattepligtige tilknytning, baseret på væsentlig økonomisk tilstedeværelse¹²¹.
2. Indførsel af en kildeskat på digitale transaktioner¹²².
3. Indførsel af en udligningsafgift¹²³.

Nedenfor vil følge en nærmere præsentation af de enkelte forslag. Desuden vil hvert enkelt forslag blive analyseret, med henblik på at vurdere, hvorvidt det er egnet til at imødekomme de identificerede problemstillinger.

5.1.1 Forslag 1: En vurdering baseret på væsentlig økonomisk tilstedeværelse

Forslaget er oprindeligt affattet på engelsk, og lyder: *"A new nexus based on the concept of significant economic presence"*¹²⁴. Således introduceres en ny type tilknytning, som skal foretages med udgangspunkt i en vurdering af selskabets *væsentlige økonomiske tilstedeværelse* (vores oversættelse). Formålet med dette forslag er at skabe en skattemæssig forbindelse mellem selskabet og det land, hvor selskabet indtager en økonomisk tilstedeværelse af en vis størrelse, dog uden at være til stede fysisk i det pågældende land. I forbindelse med vurderingen af denne væsentlige økonomiske tilstedeværelse, er det foreslået at lade en række forskellige faktorer indgå i en samlet vurdering af, hvorvidt selskabet har en *"meningsfuld og opretholdt interaktion med det pågældende lands økonomi, via teknologi og andre automatiserede redskaber"*¹²⁵ (vores oversættelse).

¹²⁰ BEPS Interim Report (2018).

¹²¹ BEPS Action 1, s. 107.

¹²² BEPS Action 1, s. 113.

¹²³ BEPS Action 1, s. 115.

¹²⁴ BEPS Action 1, s. 107.

¹²⁵ BEPS Action 1, s. 107.

De foreslåede momenter i vurderingen omfatter:

- Selskabets indtægt, som hidrører fra det pågældende land
- Selskabets digitale tilstedeværelse
- Forbrugeraktiviteten i det pågældende land

Selskabets indtægt, som hidrører fra det pågældende land

Som indikation på en økonomisk tilstedeværelse, bør det forudsættes, at selskabet genererer en vis indtægt i det land, hvortil man ønsker at gøre selskabet skattepligtigt. Således skal der foreligge en indtægt, i det land, hvor selskabet er økonomisk til stede. Spørgsmålet bliver i denne forbindelse, hvilke transaktioner, som bør medregnes i vurderingen. Forslaget vil inkludere alle typer af transaktioner, som foretages på baggrund af en aftale mellem det ikke-hjemhørende selskab og forbrugere, som opholder sig i det pågældende land. Umiddelbart vil denne fremgangsmåde vil kunne sikre, at alle typer af betalinger behandles ens. Dette vil tillige minimere risikoen for omgåelse ved, at selskaberne tillader sine forbrugere alternativer former for betaling.

Der peges tillige på, at man bør fastsætte en de minimis tærskel for, hvor stor indtægten skal være, før den bliver omfattet af reglen om væsentlig økonomisk tilstedeværelse. Dette forhold relaterer sig til væsentlighedsbetragtningen. Forslaget giver ikke en indikation af, hvordan et konkret beløb eller indeks kan udformes. Det foreslås at lade størrelsen på det pågældende lands marked indgå ved fastsættelsen af denne de minimis tærskel. Dette synes dog umiddelbart problematisk, idet en markedsbaseret grænse vil fordrer skatteplanlægning. Forslaget giver ingen indikationer af, hvorledes en sådan fastlæggelse af markedet skal foretages. Det giver selvsagt ikke mening at lade det være op til landene selv, idet man da ville forsøge at fastlægge et lille marked sådan, at tærsklen bliver lav. Det kan således forekomme problematisk at gennemføre en differentieret de minimis tærskel.

Selskabets digitale tilstedeværelse

Denne faktor angår en vurdering af, hvorvidt selskabet indtager en vis vedvarende digital interaktion med forbrugere i det pågældende land. Ligesom ved vurderingen af en fysisk tilstedeværelse, kan der foretages en vurdering af, hvorvidt selskabet har gjort sig synlig eller på andre måder tilkendegivet at ville interagere med forbrugerne i det pågældende land. Således peges der i forslaget på, at det i denne forbindelse kan undersøges, hvorvidt selskabet har et lokalt domænenavn til sin hjemmeside, eller en lokaltilpasset digital platform¹²⁶. Desuden kan det indgå i vurderingen, om

¹²⁶ I denne forbindelse er det relevant, om selskabet har adopteret en lokal underhjemmeside til sin hovedside. Dette kan blandt andet indikeres ved, at selskabets hovedside hedder [.com eller .org], og selskabet har etableret et lokalt domænenavn, som f.eks. hedder [.dk] til de danske forbrugere. Sproget på hjemmesiden kan tillige være med til at indikere en sådan lokal tilpasning af selskabets digitale platform.

selskabet har tilladt sine forbrugere at betale med lokal valuta, f.eks. DKK i Danmark. Mulighed for at anvende lokale betalingsformer kan tillige være en indikation på, at selskabet har skabt en lokal digital tilstedeværelse. Disse momenter synes umiddelbart egnede til at identificere, om selskabet indtager en digital tilstedeværelse i et givent land.

Forbrugeraktiviteten i det pågældende land

Vurderingen af forbrugeraktiviteten relaterer sig til en kvantitativ opgørelse af den aktivitet, forbrugerne udøver på selskabets digitale platform. Her foreslås det blandt andet at inddrage en opgørelse af *monthly active users*, herved forstået det samlede antal gange, registrerede brugere logger ind og besøger et selskabs hjemmeside eller app. Denne opgørelse kan anvendes til at fastlægge antallet af forbrugere samt størrelsen på et givent marked. Forslaget giver ikke nogen begrundet uddybelse af de tekniske forudsætninger for en sådan opgørelse af månedlig brugeraktivitet. På denne baggrund synes det umiddelbart problematisk at lade en sådan opgørelse indgå i vurderingen, idet det formodningsvist vil kræve komplicerede tekniske løsninger at sikre en troværdig dataindsamling. Desuden er der behov for en klar fastlæggelse af de faktorer, som skal være bestemmende for opgørelsen, hvis det skal være muligt at sammenligne forskellige selskabers forbrugeraktivitet.

Vurdering af forslaget

Forslaget vil i visse tilfælde kunne henføre beskatningsretten til serverlandet, idet den økonomiske tilstedeværelse vil kunne statueres i dette land, baseret på de faktorer, som er fremlagt. Dette skyldes, at transaktioner såvel som forbrugeraktivitet vil kunne identificeres i det land, hvor selskabets servere er placeret, idet den digitale ”trafik” foregår herigennem. Således er forslaget i nogen grad egnet, såfremt man ønsker at pålægge skattepligt i serverlandet. Det vil derimod ikke være egnet til at statuere en væsentlig økonomisk tilstedeværelse i forbrugerlandet, hvor nytteværdien opstår.

Overordnet medfører forslaget en række uklarheder, i forbindelse med vurderingen af selskabets økonomiske tilstedeværelse. Det må derfor lægges til grund, at der er behov for yderligere klarlæggelse af de momenter, som skal indgå i vurderingen. Det er nødvendigt at skabe klarhed over, hvilke konkrete transaktioner, der omfattes af reglen samt, hvorledes disse identificeres. Desuden er det nødvendigt at fastlægge en konkret beløbs- eller procentmæssig de minimis tærskel for, hvornår reglen finder anvendelse. Endelig skal der være konkrete holdepunkter for, hvordan selskabets forbrugeraktivitet opgøres samt vurderes i sammenhæng med den genererede indtægt. Der være væsentlige forskelle i selskabernes behov for forbrugeraktivitet, og denne faktor er således ikke egnet til at måle omfanget af et selskabernes tilstedeværelse i et givent land. En måling af forbrugeraktiviteten må derfor ses i sammenhæng med de transaktioner, som foretages mellem selskabet og de enkelte forbrugere.

5.1.2 Forslag 2: Indførsel af en kildeskat på digitale transaktioner

Dette forslag introducerer en kildeskat, som skal pålægges alle digitale transaktioner, foretaget til selskabet, fra forbrugerlandet. Der peges på, at der kan hjemles en selvstændig kildeskat, baseret på selskabets bruttoindtægt¹²⁷ fra online salg af varer og tjenester, i det pågældende forbrugerland. Der er således tale om en momslignende afgift, som foreslås pålagt hver enkelt transaktion, som forbrugeren foretager online. Forslaget forholder sig imidlertid ikke til, hvorledes indberetning og håndhævelse af en sådan afgift skal ske.

Vurdering af forslaget

Såfremt kildeskatten skal baseres på selskabets bruttoindtægt, vil der være risiko for, at selskaberne bliver genstand for forskellige beløb, selvom de genererer den samme indtægt. Dette skyldes, at selskabernes har forskellige marginalomkostninger¹²⁸. For at sikre ligebehandling synes en kildeskat desuden at forudsætte klare definitioner af, hvilke transaktioner, der skal være omfattet af reglen. I modsat fald vil der kunne opstå tvister om, hvorvidt konkrete transaktioner skal beskattes i domicillandet eller i kildelandet. Denne udfordring synes da også nærliggende, hvis den teknologiske udvikling medfører nye betalingsmetoder, som lovgivningen ikke på forhånd har forholdt sig til.

Forslaget vil ramme alle transaktioner, som foretages online. Det betyder, at reglen ikke blot vil finde anvendelse på indtægter fra salg af digitale tjenester. Man vil derimod kunne pålægge kildeskat på alle fysiske varer eller tjenester, som er købt online af forbrugeren. Fysiske varer vil således blive pålagt en kildeskat i forbrugerlandet, foruden den afgift, der allerede pålægges i henhold til momslovgivningen. Såfremt dette forslag skal være egnet til at sikre en hensigtsmæssig beskatning, er det nødvendigt at afgrænse reglen til at omfatte betalinger, foretaget online for digitale tjenester. Det er desuden nødvendigt, at selskaberne er villige til at medvirke til et sådant system, idet det formodningsvist må kræve en form for indberetning.

5.1.2 Forslag 3: Indførsel af en udligningsafgift

Som en alternativ metode til at indkræve skat af indtægter fra digitale tjenester, foreslås en udligningsafgift. Formålet med en sådan afgift kan være at sikre forbrugerlandet beskatningsretten for en betaling, som sker fra forbrugerlandet til et selskab, som er skattemæssigt hjemhørende i et andet land. Det kan således udledes, at forslaget vil hjemle en afgift, svarende til den moms, der i dag betales for salget af fysiske varer.

¹²⁷ Opgørelse af indtægten før fratrækning af omkostninger pr. solgt enhed. Denne opgørelse vil således resultere i et højere beløb end, hvad der er tilfældet ved selskabets nettoindtægt.

¹²⁸ Omkostninger pr. solgt enhed.

I Indien indførte man i 2016 en udligningsafgift, hvorefter der pålægges 6 % afgift på alle betalinger, som foretages fra Indien til et selskab, som er hjemhørende uden for Indien. Denne regel omfatter betalinger, som foretages i erhvervsmæssigt øjemed, for at opnå enhver form for digital reklame¹²⁹. Således har man indført afgiften som et middel til at opkræve indirekte skat af indtægter, som genereres, når det afgiftspligtige selskab agerer som annoncør i et andet land, men hvor betalingen sker fra Indien.

Vurdering af forslaget

En sådan momslignende afgift synes at kunne sikre indkrævning i det land, hvorfra betalingen de facto sker. Forslaget vil imidlertid ikke være egnet til at pålægge skat i forbrugerlandet, såfremt betalingen ikke kommer fra forbrugeren, men derimod fra en tredjemand, som modydelse for digital reklameplads, smh. også Facebook-eksemplet ovenfor. I denne situation vil reglen føre til, at Facebook kan pålægges afgiften i det land, hvorfra tredjemand betaler for ydelsen. Dette forslag synes således at være egnet, såfremt man ønsker at pålægge en afgift, der i alle tilfælde er knyttet til det land, hvor fra der sker en de facto betaling til selskabet.

Forslaget vil medføre en risiko for, at grænseoverskridende betalinger vil blive genstand for en større skattebyrde end ikke-grænseoverskridende betalinger. Forslaget opstiller således en restriktion på betalinger, som sker til udlandet. For at sikre en lige behandling, må udligningsafgiften på denne baggrund forudsætte en fradragsret i det skattemæssige hjemsted, svarende til den afgift, som bliver pålagt i landet, hvorfra betalingen skete.¹³⁰

5.2 Indledning til relevante EU-retlige tiltag på skatteområdet

Det synes ikke nærliggende, at OECD landene inden for nærmeste fremtid når frem til en konsensus om ovenstående endnu ikke implementerede forslag. Der foreligger således forslag i EU-regi, som tilsigter at introducere en fællesskabsretlig løsning inden for beskatning af digitale tjenester. Det er i denne forbindelse ikke uvæsentligt at klarlægge, hvorledes de forskellige regelsæt vil finde anvendelse – særligt, hvis der opstår indbyrdes uoverensstemmelser i reguleringen.

Udgangspunktet er, at EU-retten har forrang for national lovgivning i EU-medlemsstaterne, jf. blandt andet sag C-6/64, Costa mod E.N.E.L. Dobbeltbeskatningsoverenskomster, som er vedtaget med udgangspunkt i OECD's Modeloverenskomst, betragtes i denne forbindelse som national lovgivning. I fald, at nedenstående EU-forslag vedtages, vil EU-retten således have forrang for de indgåede dobbeltbeskatningsoverenskomster, idet disse betragtes som national ret.

¹²⁹ Tax in India (2018), s. 29.

¹³⁰ Det bemærkes i denne forbindelse, at EU-regler på momsområdet kræver vedtagelse ved en særlig lovgivningsprocedure, og at reglerne vedtages for at sikre det indre markeds funktion, eller for at undgå konkurrenceforvridning, jf. TEUF art. 113.

Dette er dog kun tilfældet, hvis dobbeltbeskatningsoverenskomsten er indgået mellem to EU-medlemsstater. Baggrunden herfor er, at EU-regler ikke har bindende virkning for tredjelande, som ikke har forpligtet sig herunder, f.eks. via en parallelaftale. Således lægges det til grund, at dobbeltbeskatningsoverenskomstens bestemmelser er bindende for de kontraherende stater, når den er indgået med et tredjeland, som ikke har forpligtet sig under konfliktende EU-regler. Når et tredjeland inddrages, tillægges dobbeltbeskatningsoverenskomsten således forrang for EU-retten. Herefter må det afgøres i den konkrete sag, hvorvidt den kontraherende EU-medlemsstat har handlet i strid med EU-retten ved at indgå den pågældende dobbeltbeskatningsoverenskomst.

5.4 Kommissionens to direktivforslag

Kommissionen fremsatte d. 21. marts 2018 forslag til to direktiver, smh. også ovenfor. Det ene forslag introducerer en kortsigtet løsning på de ovenstående problematikker, og det andet forslag tilsigter at skabe en mere langsigtet løsning. Kommissionen har således erkendt, at der er behov for harmoniserede internationale skatteregler for at sikre en fair beskatning af digitale tjenester¹³¹. Kommissionen peger blandt andet på, at der er behov for at kunne etablere en skattemæssig tilknytning, hvor selskaber ikke nødvendigvis har nogen fysisk tilknytning, hvis man fortsat skal kunne beskytte medlemsstaternes beskatningsret, så vidt angår de digitaliserede forretningsmodeller¹³².

For overblikkets skyld vil henholdsvis det kortsigtede og langsigtede forslag blive behandlet separat i de nedenstående afsnit. Der vil desuden blive foretaget en vurdering af, hvorvidt hvert af forslagene opfylder de tilsigtede formål, som beskrevet i Kommissionens indledende bemærkninger hertil. Dette med henblik på at klarlægge, hvorvidt forslagene er egnede til at imødekomme de identificerede problematikker.

5.4.1 Det kortsigtede løsningsforslag

Kommissionen fremsatte den 21. marts 2018 et forslag *om et fælles system for skat på indtægter fra levering af visse digitale tjenester*¹³³, herefter betegnet *det kortsigtede forslag*. Forslaget er kortsigtet, og tiltænkt en overgangsperiode, indtil forslaget *om regler vedrørende selskabsbeskatning af en væsentlig digital tilstedeværelse* kan vedtages og dermed sikre en mere holdbar løsning¹³⁴.

Baggrunden for forslaget er problematikken vedrørende de eksisterende reglers utilstrækkelighed, sammenholdt med den digitale virkelighed. De nuværende regler bygger på en fysisk tilstedeværelse, og dette finder Kommissionen, henført også

¹³¹ COM(2018)147, s. 3.

¹³² COM(2018)147, s. 2f.

¹³³ COM (2018) 148.

¹³⁴ COM (2018) 147.

ovenstående analyse, ikke er tilstrækkeligt til at sikre ligelige beskatning af digitale tjenester¹³⁵. Der er således uoverensstemmelse mellem det sted, hvor overskuddet beskattes, og det sted, hvor værdiskabelse sker.

Kommissionen anerkender, at den optimale løsning ville være et fælles system på internationalt niveau. Man anser dog arbejdet i OECD uden større fremskridt, og skridter på denne baggrund selv til handling ved at fremsætte forslag til en løsning på EU-niveau¹³⁶. Forslaget angiver ikke, hvorvidt det skal gives forrang for allerede eksisterende dobbeltbeskatningsoverenskomster mellem medlemsstater, eller jurisdiktioner uden for EU. I det langsigtede forslag¹³⁷ angives det dog, at forslaget ikke berører dobbeltbeskatningsoverenskomster mellem medlemsstater og tredjelande¹³⁸. Dette må formodningsvist også være udgangspunktet i det kortsigtede løsningsforslag. Forslaget skal i følge Kommissionen imødegå markedsfragmentering, og undgå konkurrenceforvridning, for at sikre en moderne og stabil skatteramme¹³⁹.

Forslaget består af 23 artikler, hvoraf de relevante i denne sammenhæng er art. 3 og 5, som angiver henholdsvis de *skattepligtige indtægter* og den *skattepligtige personkreds*.

Skattepligtige indtægter

I forslagens art. 3, stk. 1, litra a-c defineres skattepligtige indtægter som indtægter, hidrørende fra de nærmere angivne digitale tjenester. Følgende tjenester er omfattet af forslagens skattepligtige digitale tjenester, jf. art. 3, stk. 1, litra a-c:

- a. *”tjenester der placerer reklame på en digital grænseflade, der er målrettet denne grænseflades brugere*
- b. *tjenester der stiller en flersidet digital grænseflade til rådighed for brugerne, som gør det muligt for brugere at finde og interagere med hinanden, og som også kan facilitere bagvedliggende levering af varer eller tjenester direkte mellem brugerne og*
- c. *overførsler af data indsamlet om brugere og genereret fra brugeraktiviteter på digitale grænseflader”*

¹³⁵ COM (2018) 148, s. 1.

¹³⁶ COM (2018) 148, s. 3.

¹³⁷ Nedenfor følger en nærmere analyse og vurdering af Kommissionens forslag til en langsigtet løsning, COM (2018) 147.

¹³⁸ COM (2018) 147, s. 7.

¹³⁹ COM (2018) 148, præambelens pkt. 3.

De digitale tjenester i art. 3, stk. 1, litra a angiver alle digitale grænseflader, hvor udgangspunktet for værdiskabelsen er brugeraktivitet. Det væsentligste er således, hvorvidt brugeraktiviteten er det centrale værdiskabelseselement. Desuden følger det af art. 3, stk. 1, litra a, at indtægten skal komme fra reklamer. Indtægten kommer således ikke direkte fra brugerne af tjenesten, men derimod fra en tredjemand, smh. ovenfor nævnteannoncørproblematik. Annoncørproblematikken er her søgt løst ved, at alle digitale tjenester med en markant brugerdeltagelse, bliver beskattet i forbrugerlandet, af de indtægter, selskabet opnår fra tredjemand – uagtet, hvor denne tredjemand er fysisk placeret.

Forslagets art. 3, stk. 1, litra b omhandler tilrådighedsstillelse af en flersidet digital grænseflade. En digital grænseflade er i forslaget angivet som det følgende, jf. art. 2, nr. 3:

”(...) enhver form for software, herunder et websted eller en del heraf, og applikationer, herunder mobilapplikationer, som er tilgængelige for brugerne”.

Definitionen af digitale grænseflader forudsætter, at der eksisterer en server, hvorpå softwaren kan lagres og distribueres.

De flersidede digitale grænseflader, som benævnt i art. 3, stk. 1, litra b, bygger på såkaldte netværkseffekter, hvor værdien af en digital tjeneste øges i takt med at antallet af brugere øges. Værdiskabelsen består således også, i henhold til digitale grænseflader, i brugerdeltagelsen, hvor værdien er absolut afhængig af, at et væsentligt antal brugere benytter tjenesten. At en digital tjeneste er flersidet betyder, at brugerne skal kunne finde og interagere med hinanden. I denne sammenhæng bemærkes det, at tjenesten skal kunne forbinde brugere, uden at disse har forudgående kendskab til hinanden. Som eksempel på en flersidet digital grænseflade kan nævnes det sociale medie Facebook, som udelukkende skaber værdi ved brugerdeltagelse og giver adgang for brugerne til at interagere med hinanden. E-mailtjenester er derimod ikke omfattet, da sådanne tjenester kræver, at brugerne i forvejen har formidlet kontakt til hinanden, således modtaget en e-mailadresse, som er nødvendig for at etablere en kontakt. Forslaget kræver derfor, at en kontakt mellem brugere kan etableres, og at brugerne kan finde og interagere, uden at disse i forvejen har kendskab til hinanden.

Facebook et ligeledes et eksempel på situationen i art. 3, stk. 1, litra c. Det er heri angivet, at digitale tjenester som genererer indtægter fra overførsel af data ved brugernes aktiviteter på de digitale grænseflader skal beskattes som følge af forslaget¹⁴⁰. Modsat er digitale tjenester som udelukkende benyttes til at indsamle data til intern brug ikke en del af forslagens anvendelsesområde. Art. 3, stk. 1, litra c lader derfor til at være med henblik på salg af brugerdata mellem virksomheder, som

¹⁴⁰ COM (2018) 148, præambelens pkt. 15

det eksempelvis sker med Facebooks salg af brugerdata til brug for målrettet annoncering.

Ovenstående positive afgrænsning af beskatningen af visse digitale tjenester finder anvendelse uanset om den digitale grænseflade ejes af det selskab, som er ansvarlig for placering af reklamer herpå, jf. forslagens art. 3, stk. 3. Artiklen har følgende ordlyd:

”Stk. 1, litra a), finder anvendelse, uanset om den digitale grænseflade ejes af den enhed, som er ansvarlig for placering af reklamer herpå. Hvis den enhed, som placerer reklamerne, ikke ejer den digitale grænseflade, er det denne enhed og ikke grænsefladens ejer, der anses for at levere en tjeneste henhørende under litra a)”.

Denne bestemmelse angiver, at det ikke er afgørende, hvorvidt selskabet ejer den digitale grænseflade hvorpå reklamen vises. Selskabet anses for at have modtaget en indtægt, uanset om selskabet ejer eller kontrollerer de servere, hvorigennem de digitale tjenester distribueres. Uanset, hvor en indtægt opstår, og hvorledes selskabet er struktureret, anses indtægten for at tilgå selskabet, der er annoncør. Det selskab, som har stillet digital reklameplads til rådighed for en tredjemand, anses således i alle tilfælde for at have modtaget indtægten. Reglen adresserer således den ovenfor omtalte annoncørproblematik, hvor indtægten de facto kommer fra et andet land, end hvor den er genereret. Hvilket land beskatningsretten tilfalder, fastsættes herefter i forslagens art. 5 omhandlende *beskatningsstedet*.

Tilrådgivelsesstilling af flersidede digitale grænseflader efter art. 3, stk. 3, litra b omfatter ikke kommunikationstjenester¹⁴¹ eller betalingstjenester, jf. forslagens art. 3, stk. 4. Desuden omfatter forslaget ikke crowdfundingtjenester¹⁴² eller digital handel, jf. art. 3, stk. 4, litra b-c.

Den mest markante forskel fra det nuværende regelgrundlag i OECD's Modeloverenskomst er, at forslaget er målrettet en beskatning af *indtægter* fra levering af digitale tjenester. Det angives i forslaget, at indtægter, hidrørende fra digitale tjenester med betydelig brugerdeltagelse, og hvor tjenesten muliggør brugerinteraktion, som ikke ville kunne finde sted uden den digitale grænseflade er skattepligtige i henhold til forslaget¹⁴³. Brugerdeltagelsen fremstår således som det afgørende element, idet brugerne er den primære kilde til selskabets værdiskabelse.

¹⁴¹ F.eks. e-mailkommunikationstjenester.

¹⁴² *Crowdfunding*, også kaldet *netværksfinansiering*, er en måde hvorpå det er muligt at indsamle penge fra bidragsydere via en platform (en tjeneste) på internettet.

¹⁴³ COM (2018) 148, præambelens pkt. 11.

Den skattepligtige person

Forslagets art. 4, stk. 1, litra a til b definerer den skattepligtige personkreds, således hvilke selskaber, der skal underligges forslagets bestemmelser. Litra a og b er kumulative, og angiver, at et skattepligtigt selskab er omfattet, hvis det opfylder følgende betingelser:

a. "de samlede globale indtægter, som enheden har indberettet for det relevante regnskabsår, overstiger 750.000.000,00 EUR, og

b. de samlede skattepligtige indtægter, som enheden har skabt inden for Unionen i det relevante regnskabsår, overstiger 50.000.000,00 EUR."

Det er således kun visse selskabers levering af digitale tjenester, som er omfattet af forslaget. Hensynet bag denne høje tærskel er, at Kommissionen kun anser større selskaber for at have mulighed for såkaldt aggressiv skatteplanlægning¹⁴⁴. Hvis forslaget skulle finde anvendelse på samtlige selskaber, der leverer digitale tjenester, ville dette kunne have væsentlige konsekvenser for små- og mellemstore virksomheder, da byrden for overholdelse ville blive uforholdsmæssig med forslagets formål, smh. også proportionalitetsprincippet. At forslaget indeholder en tærskel af denne størrelse bevirker dog også, at forslaget vil ramme en relativt lille kreds af selskaber. Det synes således nærliggende, at forslaget er fremsat for at ramme store *teknologigiganter* som eksempelvis Google og Facebook.

Beskatningssted

Forslagets art. 5 er den mest relevante bestemmelse, da denne angiver, hvilket land, beskatningsretten tilkommer. Henført kapitel 3 er fast driftssted udgangspunktet for, hvilket land, der har beskatningsretten af en skattepligtig indkomst, jf. også Modeloverenskomstens art. 5, stk. 1. Art 5, stk. 1 har følgende ordlyd:

*"Med henblik på dette direktiv behandles skattepligtige indtægter skabt af en enhed i en skatteperiode som om, at de er skabt i en medlemsstat i denne skatteperiode, hvis brugerne af den skattepligtige tjeneste befinder sig i denne medlemsstat i den pågældende skatteperiode"*¹⁴⁵.

Bestemmelsen tager udgangspunkt i brugerdeltagelse, og i hvilken medlemsstat denne brugerdeltagelse finder sted. Forslaget hjemler en forbrugerlandsbeskatning, hvor det afgørende for beskatningen er, hvor brugerne af den digitale tjeneste benytter denne. Det er i den henseende vigtigt at bemærke, at dette kortsigtede forslag vil skulle eksistere sideløbende med den reguleringen om fast driftssted i

¹⁴⁴ COM (2018) 148, præambelens pkt. 23.

¹⁴⁵ COM (2018) 148, art. 5, stk. 1.

Modeloverenskomstens art. 5. Forslaget hjemler således i tillæg til denne regulering en mulighed for at beskatte digitale tjenester, hvor den allerede eksisterende fast driftssted definition ikke leder til en sådan beskatning. For så vidt digitale tjenester, anlægger Kommissionen en anden skattemæssig realitet, hvorefter et selskab behandles som har det fast driftssted alene på grundlag af forbrugernes anvendelse af en digitale tjeneste, smh. den danske skatterets realitetsgrundsætning. Forslaget har derfor til hensigt at udgøre en undtagelse til kravet om fysisk tilstedeværelse, som indeholdt i OECD's Modeloverenskomst art. 5. Denne betragtning gælder uanset, hvorvidt brugerne bidrager med penge til at skabe indtægterne, eller om kilden til indtægterne sker ved annoncering på den digitale grænseflade, jf. forslagens art. 5, stk. 1, 2. pkt.

En bruger anses for at befinde sig i en medlemsstat, hvis denne benytter udstyr, hvorpå der vises en skattepligtig reklame, jf. art. 5, stk. 2, litra a, jf. art. 3, stk. 1, litra a. Bestemmelsen angiver, at hvis de i art. 3, stk. 1, litra a-c skattepligtige tjenester benyttes i en medlemsstat, så tilkommer beskatningsretten landet hvori denne benyttes, jf. art. 5, stk. 2, litra a-c. Hvis der således er tale om en flersidet digital grænseflade, så beskattes denne i landet hvor brugeren har konto helt eller delvist i skatteperioden eller hvor udstyret anvendes til at foretage en transaktion, jf. art. 5, stk. 2, litra b. Beskatningsretten tilkommer således forbrugerlandet. Dette gælder tillige, hvis der i henhold til art. 3, stk. 1, litra c sker salg af brugerdata, som herefter distribueres til tredjemand, jf. art. 5, stk. 2, litra c.

Omfanget af den skattepligtige indtægt angives i art. 5, stk. 3, litra a-c. Det følger heraf, at indtægten afgøres ud fra det antal gange en reklame har optrådt på en brugers udstyr, antallet af brugere, der benytter eller har konto på den digitale grænseflade samt antallet af bruger, hvorfra der er indsamlet data med henblik på salg til tredjemand.

Slutteligt i art. 5 angives det, at ovenstående er gældende uanset hvorfra betalingen stammer. Forslaget tager derfor hensyn til, at betalingen kan hidrøre fra brugerne såvel som fra tredjemand, som køber brugerdata eller annoncerer sine produkter overfor forbrugeren, jf. art. 5, stk. 4, litra b.

Skatten på digitale tjenester pålægges en skattesats på 3 %, jf. forslagens art. 8. Det betyder, at indtægten pålægges en afgiftslignende skat i forbrugerlandet, og herefter selskabsskat i det land, hvor selskabet har fast driftssted i henhold til national lovgivning, jf. Modeloverenskomstens art. 5.

Eksempelvis vil en skattepligtig indtægt på 100.000 DKK, hidrørende fra Land B, blive beskattet med 3.000 DKK i Land B, jf. art. 8. Herefter vil de resterende 97.000 DKK blive beskattet i Land A med selskabsskattesatsen, som ved en sats på 22%¹⁴⁶, vil udgøre 21.340 DKK. I alt vil indtægten fra levering af digitale tjenester blive beskattet med 24.340 DKK, modsat en beskatning på 22.000 DKK ved den nuværende regulering¹⁴⁷.

Forslaget kan således i sidste ende medføre en dobbeltbeskatning af indtægter hidrørende fra distribution af digitale tjenester. En sådan situation er udelukkende behandlet i præamblen til forslaget, hvori Kommissionen angiver, at medlemsstaterne opfordres til at indføre en fradragsret af beskatningen af digitale tjenester, således at landet hvori der pålægges selskabsskat giver fradrag for den allerede erlagte skat på digitale tjenester¹⁴⁸. Forslaget er således afhængigt af, at de enkelte EU-medlemslande indfører fradragsret for beskatningen af digitale tjenester, i den nationale lovgivning. Der er derfor en risiko for dobbeltbeskatning ved vedtagelse af forslaget.

Opsummering på det kortsigtede forslag

Det kortsigtede forslag pålægger skattepligt på digitale tjenester, ud fra et princip om en anden skattemæssig realitet, eftersom der for digitale tjenester består et fast driftssted alene ved brugerdeltagelse. Dette henset til den manglende mulighed for at beskatte digitale tjenester, ud fra en betragtning om fast driftssted. Forslaget anlægger ikke en anden fast driftssted betragtning, men tillægger blot en særstilling for indtægter, som hidrører fra digitale tjenester. Skattesatsen på 3 % i forbrugerlandet kan medføre dobbeltbeskatning, hvorfor det enkelte medlemsland i forslaget opfordres til at indføre fradragsret i den nationale selskabsskatte Lovgivning. Det kortsigtede forslag er således en midlertidig løsning, som tilsigter at pålægge momslignende afgifter på alle indtægter, som hidrører fra en digital tjeneste. Forslaget søger ikke at ændre den nuværende definition af fast driftssted, men anlægger blot en anden skattemæssig realitet, hvor leveringen af visse digitale tjenester pålægges en skattesat på 3 % i medlemslandet, hvor værdiskabelsen for selskabet sker.

Endvidere kan det medføre flere EU-retlige problematikker, henset til den momslignende afgift. For det første bør transaktioner mellem medlemsstater ikke være undergivet ringere beskatningsvilkår, end dem, som gælder for de samme transaktioner mellem selskaber i samme medlemsstat¹⁴⁹. Når der i henhold til

¹⁴⁶ Den aktuelle danske skattesats for udenlandske selskaber med fast driftssted i Danmark udgør 22 %, jf. SEL § 17, stk. 1, jf. § 21, jf. § 2, stk. 1, litra a.

¹⁴⁷ Der henvises her til udgangspunktet om, at et selskab beskattes, hvor dette har sit faste driftssted. En sådan beskatning sker udelukkende med den selskabsskattesats, som er i landet hvor selskabet i henhold til Modeloverenskomstens art. 5 eller en enslydende dobbeltbeskatningsoverenskomst har sit faste driftssted.

¹⁴⁸ COM (2018) 148, præambelens pkt. 27.

¹⁴⁹ Kokott, C-299/16, pkt. 6 og TEUF art. 49.

forslaget pålægges skat på grænseoverskridende transaktioner fra digitale tjenester, vil dette kunne medføre, at disse tjenester beskattes med 3 % udover den nationale selskabskat. En sådan forskelsbehandling sker dog ikke, hvis der tillige pålægges en skat på 3 % på indtægter fra digitale tjenester, hidrørende fra samme medlemsstat, hvori selskabet har skattemæssigt hjemsted. For ikke at handle i strid med EU-retten, skal der således pålægges skat af interne transaktioner¹⁵⁰, såvel som grænseoverskridende transaktioner¹⁵¹.

For det andet medfører forslaget tyngende administrative byrder, idet der i henhold til forslagets kapitel 3, art. 9-19, pålægges selskaberne en række oplysnings- og registreringsforpligtelser¹⁵².

5.4.2 Det langsigtede løsningsforslag

Kommissionen fremsatte d. 21. marts 2018 forslag til et direktiv *om regler vedrørende selskabsbeskatning af en væsentlig digital tilstedeværelse*¹⁵³. Forslaget er i høj grad baseret på nogle af de samme overvejelser, som blev gjort i forbindelse med BEPS-projektet. For at sikre et harmoniseret system, henstiller Kommissionen til, at forslagets bestemmelser indarbejdes i de dobbeltbeskatningsoverenskomster, som medlemsstaterne har indgået med tredjelande¹⁵⁴, jf. nærmere herom nedenfor.

Det følger af forslagets art. 1, at direktivet udvider anvendelsesområdet for den traditionelle fast driftsstedsvurdering. Herunder skal der i fremtiden kunne ske beskatning af et selskabs indtægter, som kan henføres til det land, hvor selskabet har indtaget en *væsentlig digital tilstedeværelse*, smh. også præamplens pkt. 4. Man forsøger således at henføre beskatningsretten til forbrugerlandet, hvor selskabets værdi fra digitale tjenester skabes.

Forslaget synes ikke at tilsigte beskatning i de lande, hvorigennem selskabet eventuelt driver sine digitale aktiviteter, via serverbaserede hosting-aftaler. Dette kan tillige være årsagen til, at forslaget ikke forholder sig til, hvorledes selskabet distribuerer sine digitale tjenester. Derimod er formålet at statuere en direkte skattemæssig tilknytning til det land, hvor forbrugerne kan tilgå den digitale grænseflade, som udgør den digitale tjeneste – det ovenfor omtalte forbrugerland. Forholdet er forsøgt illustreret nedenfor.

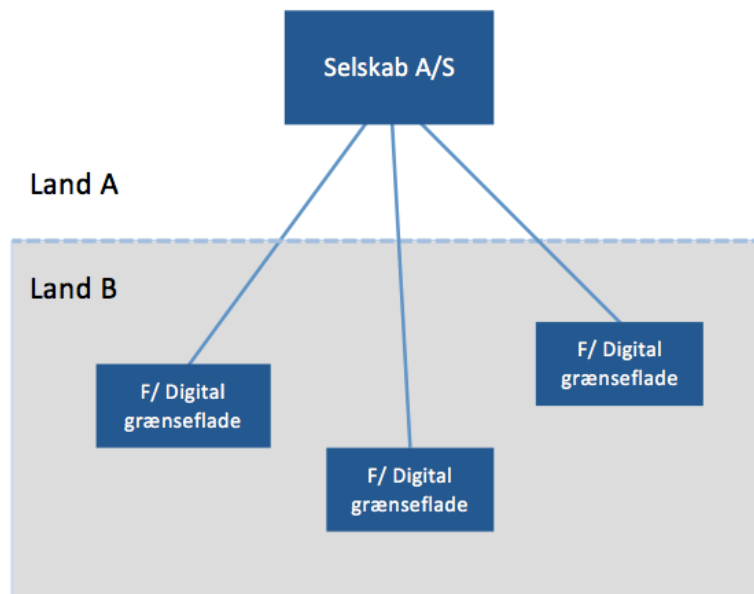
¹⁵⁰ Indtægter som hidrører fra samme medlemsstat hvori selskabet er skattemæssigt hjemhørende – en såkaldt ikke-grænseoverskridende betaling.

¹⁵¹ Indtægter som hidrører fra en anden medlemsstat end hvor selskabet er skattemæssigt hjemhørende eller har fast driftssted – en såkaldt grænseoverskridende betaling.

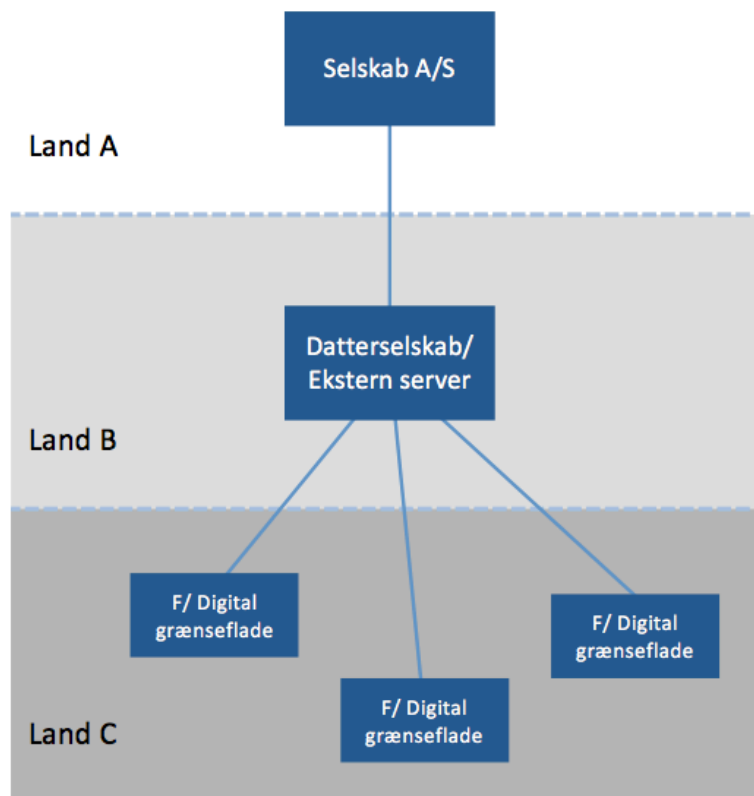
¹⁵² jf. blandt andet art. 10 indeholdende et identifikationskrav og art. 14 om en SDT-angivelse, således en angivelse af indtægter fra levering af digitale tjenester.

¹⁵³ COM(2018)147.

¹⁵⁴ COM(2018)147, s. 4, smh. også Kommissionens meddelelse vedrørende selskabsbeskatning af en væsentlig digital tilstedeværelse, C(2018)1650, s. 2.



Figur 10. Selskabets distribution af digitale tjenester direkte til forbrugerne. Forbrugeren (F) tilgår den digitale tjeneste gennem selskabets digitale grænseflade i det land, hvor forbrugeren opholder sig. Kilde: Egen tilvirkning.



Figur 9. Selskabets distribution af digitale tjenester til forbrugerne, via en hosting-aftale med et datterselskab eller en ekstern serverudbyder. Forbrugeren (F) tilgår den digitale tjeneste gennem selskabets digitale grænseflade i det land, hvor forbrugeren opholder sig. Kilde: Egen tilvirkning.

Det langsigtede forslag introducerer ikke nogen fælles skattesats, men udvider blot fast driftssted-begrebet. Det skal således ikke længere være nødvendigt at kunne konstatere en fysisk tilstedeværelse, for at gøre selskabet begrænset skattepligtig til det land, hvori der skabes værdi for selskabet¹⁵⁵. Det er i denne forbindelse relevant at undersøge, hvornår et selskab, i henhold til forslaget, indtager en væsentlig digital tilstedeværelse, som affattet i forslagens art. 1. Nedenfor vil de foreslåede momenter i en sådan vurdering blive analyseret.

Indledningsvist bemærkes det, at reglerne skal finde anvendelse på selskaber¹⁵⁶, som er skattemæssigt hjemhørende i en medlemsstat eller i et tredjeland, jf. forslagens art. 2. I denne forbindelse følger det af forarbejderne, at art. 2 konkret skal omfatte skattepligtige selskaber, som er registreret inden for Unionen, eller i et tredjeland, som ikke har indgået en dobbeltbeskatningsoverenskomst med den medlemsstat, hvori der statueres væsentlig digital tilstedeværelse¹⁵⁷. Man anerkender således modsætningsvist, at der i sager, hvor et tredjeland er involveret, skal gives forrang til en eventuelt eksisterende dobbeltbeskatningsoverenskomst mellem dette tredjeland, og den relevante medlemsstat. Således lægges det til grund, at direktivets bestemmelser som udgangspunkt kun kan gives forrang i sager, der involverer et tredjeland, hvis der ikke eksisterer en dobbeltbeskatningsoverenskomst mellem dette tredjeland og den relevante medlemsstat. I modsat fald vil den pågældende dobbeltbeskatningsoverenskomst skulle gives forrang.

Forslagets art. 4 fastlægger, hvornår et selskab indtager en væsentlig digital tilstedeværelse. Bestemmelsens stk. 1 har følgende ordlyd:

”Med hensyn til selskabsskat er der tale om et fast driftssted, når der forekommer en væsentlig digital tilstedeværelse, i kraft af hvilken en virksomhed helt eller delvist udøver sin aktivitet.”

I henhold til bestemmelsen vil der således fremover kunne statueres fast driftssted i en medlemsstat, såfremt selskabet driver sine aktiviteter gennem sin væsentlige digitale tilstedeværelse i denne medlemsstat. Kommissionen synes dermed at videreføre den ovenfor behandlede betingelse om afhængighed, som finder anvendelse ved den traditionelle vurdering af fast driftssted, i henhold til Modeloverenskomstens art. 5, stk. 1. Det betyder, at selskabets væsentlige digitale tilstedeværelse vil statuere fast driftssted, så vidt angår de indtægter, der genereres i gennem denne væsentlige digitale tilstedeværelse.

¹⁵⁵ COM(2018)147, s. 2f.

¹⁵⁶ Forslagets ordlyd henviser til enheder. Enheder defineres i henhold til art. 3, nr. 7 som *enhver juridisk person eller ethvert juridisk arrangement, der udøver forretningsaktiviteter enten gennem en virksomhed eller en struktur, der er skattemæssigt transparent*. Der er således tale om selskaber såvel som koncerner.

¹⁵⁷ COM(2018)147, s. 7.

Det følger af art. 4, stk. 3, at selskabet indtager en væsentlig digital tilstedeværelse, såfremt selskabets aktivitet består i at yde digitale tjenester gennem en digital grænseflade, og en eller flere af betingelserne i bestemmelsens litra a-c er opfyldt. Disse betingelser i litra a-c vil blive nærmere gennemgået nedenfor. Indledningsvist skal det dog kunne konstateres, at selskabet skal indtage en digital tilstedeværelse.

Digital tilstedeværelse

Den digitale grænseflade defineres i denne forbindelse på tilsvarende vis som i det kortsigtede forslag, smh. også ovenfor¹⁵⁸. Tilbage står spørgsmålet om, hvad der i henhold til det langsigtede forslag, kan anses for at udgøre *digitale tjenester*. Denne definition findes i forslagens art. 3, nr. 5, som har følgende ordlyd:

”(...) tjenester, som ydes via internettet eller et elektronisk net, og hvis egenart gør ydelsen deraf hovedsagelig automatiseret, og som kun involverer minimal menneskelig indgriben og ikke har nogen levedygtighed uden informationsteknologi (...)”

Foruden denne generelle definition, opstiller bestemmelsen en lang række konkret omfattede tjenester, jf. art. 3, nr. 5, litra a-e. Desuden følger det af litra f i samme bestemmelse, at der er udarbejdet en positivliste og en negativliste, i henholdsvis direktivets bilag II og III¹⁵⁹. Den positive afgrænsning af tjenester i litra a-e samt bilag II er selvsagt omfattende, og griber de fleste tjenester, som har ovenstående generelle kendetegn. På denne baggrund synes det mere nærliggende at fremhæve nogle af de i bilag III undtagne tjenester, som er relevante, i relation til de problematikker, der er blevet identificeret ovenfor. Som relevante, undtagne tjenester, kan fremhæves; Radio- og TV- broadcasting-tjenester, telekommunikationstjenester, varer, hvor bestilling og ordrebehandling foretages elektronisk, professionel rådgivning, som foretages via e-mail, samt undervisningstjenester, hvor materialet leveres elektronisk.

Det kan udledes, at man har undtaget tjenester, som i høj grad baserer sig på en digital tilstedeværelse, men hvis primære formål blot er at understøtte en anden ydelse, som skaber værdien for selskabet. Det synes hensigtsmæssigt, at man har undtaget tjenester, som ikke selvstændigt udgør den værdiskabelse, som sker for selskabet. Dette finder tillige støtte i forslagens forarbejder, hvoraf det fremgår, at de nuværende skatteregler bygger på et princip om, at overskud skal beskattes, hvor selskabet oplever en værdiskabelse, og at der er behov for nye indikationer til at

¹⁵⁸ Digital grænseflade: *Enhver form for software, herunder et websted eller en del heraf, og applikationer, herunder mobilapplikationer, som er tilgængelige for forbrugerne*, jf. det kortsigtede forslags art. 2, nr. 2 og det langsigtede forslags art. 3, nr. 2.

¹⁵⁹ Forslagets komplette positivliste over omfattede tjenester er vedlagt som kandidatafhandlingens bilag I. Negativlisten over ikke-omfattede tjenester er vedlagt som bilag II.

foretage denne vurdering¹⁶⁰. Dette ville selvsagt ikke være tilfældet for digitale tjenester af ren understøttende karakter.

Det må dog lægges til grund, at den generelle definition er egnet til at gribe langt de fleste tjenester, som kan siges at have digital og automatiseret karakter. Derfor vil det i alle tilfælde være hensigtsmæssigt at konsultere undtagelserne i direktivets bilag II og III, ved vurderingen af, om en given tjeneste er omfattet.

Væsentlighedskravet

De yderligere betingelser, som skal være opfyldt, fremgår af forslagets art. 4, stk. 3, litra a-c. Betingelserne er ikke kumulative. Betingelserne i art. 4, stk. 3, litra a-c udgør de minimis tærskler for, hvornår et selskabs eller en concerns digitale aktiviteter omfattes af reglen.

Tærsklerne synes at udtrykke Kommissionens opfattelse af, hvornår kravet om væsentlighed er opfyldt, smh. også præamplens pkt. 6, hvoraf det fremgår, at "(...) *De gældende tærskler bør afspejle væsentligheden af den digitale tilstedeværelse for forskellige typer forretningsmodeller (...)*". Således må tærsklerne tjene som indikationer på, hvornår selskabets digitale tilstedeværelse er tilstrækkelig *væsentlig* til, at der kan statueres fast driftssted i den pågældende medlemsstat. Det bemærkes i denne forbindelse, at vurderingen efter de minimis tærsklerne kun bør foretages, såfremt det allerede kan konstateres, at selskabet indtager en digital tilstedeværelse i den pågældende medlemsstat, jf. art. 4, stk. 3.

De minimis tærsklerne i forslagets art. 4, stk. 3, litra a-c har følgende ordlyd, og vil enkeltvis blive gennemgået nærmere nedenfor:

- a) *"andelen af de samlede indtægter for den pågældende skatteperiode, som stammer fra ydelse af de pågældende digitale tjenester til brugere, der befinder sig i den pågældende medlemsstat i den pågældende skatteperiode, overstiger 7 000 000 EUR*
- b) *antallet af brugere af en eller flere af de pågældende digitale tjenester, der befinder sig i den pågældende medlemsstat i den pågældende skatteperiode, overstiger 100 000*
- c) *antallet af kontrakter om ydelse af sådanne digitale tjenester, der er indgået i den pågældende skatteperiode med erhvervsdrivende, der befinder sig i den pågældende medlemsstat, overstiger 3 000."*

¹⁶⁰ COM(2018)147, s. 2.

Art. 4, stk. 3, litra a

I henhold til denne betingelse, er selskabets tilstedeværelse væsentlig, såfremt de akkumulerede indtægter fra selskabets digitale tjenester til dets brugere, overstiger 7.000.000 EUR for en given skatteperiode. Det kan lægges til grund, at indtægter, som hidrører fra en brugers aktivitet under ophold i udlandet, ikke skal medregnes ved opgørelsen. Opgørelsen synes hensigtsmæssig, idet indtægter, genereret under en brugers ophold i udlandet, formodningsvist skal indgå i en tilsvarende opgørelse for dette pågældende udland. Således sikres det, at en brugers aktivitet ikke medregnes ift. selskabets tilstedeværelse i flere medlemsstater.

Art. 4, stk. 3, litra b

Selskabet vil endvidere indtage en væsentlig tilstedeværelse, såfremt antallet af brugere, som anvender selskabets digitale tjenester, og som i samme skatteperiode opholder sig i den pågældende medlemsstat, overstiger 100.000. Til illustration kan opstilles følgende eksempel:

Facebook leverer sin digitale tjeneste til brugere i Danmark. Facebook vil overskride de minimis grænsen, såfremt 100.000 Facebookbrugere anvender tjenesten samt opholder sig i Danmark, inden for den samme skatteperiode. Dette vil lede til, at indtægterne, som Facebook i denne skatteperiode har genereret via aktivitet fra de 100.000 brugere, kan blive genstand for selskabsskat i Danmark. Hvis Facebook har genereret en indtægt på i alt 500.000 DKK fra disse 100.000 brugeres aktivitet i Danmark, inden for samme skatteperiode, skal Facebook således betale selskabsskat af 500.000 DKK efter danske skatteregler. Baggrunden herfor er, at Facebook, for så vidt angår de 500.000 DKK, har fast driftssted i Danmark, og således bliver begrænset skattepligtig til landet. Den aktuelle danske selskabsskattesats, for selskaber med skattemæssigt hjemsted i udlandet, udgør 22 %, jf. SEL § 17, stk. 1, jf. § 21. Facebook ville således ultimativt skulle betale 110.000 DKK [22 % af 500.000 DKK] i skat til de danske skattemyndigheder.

Art. 4, stk. 3, litra c

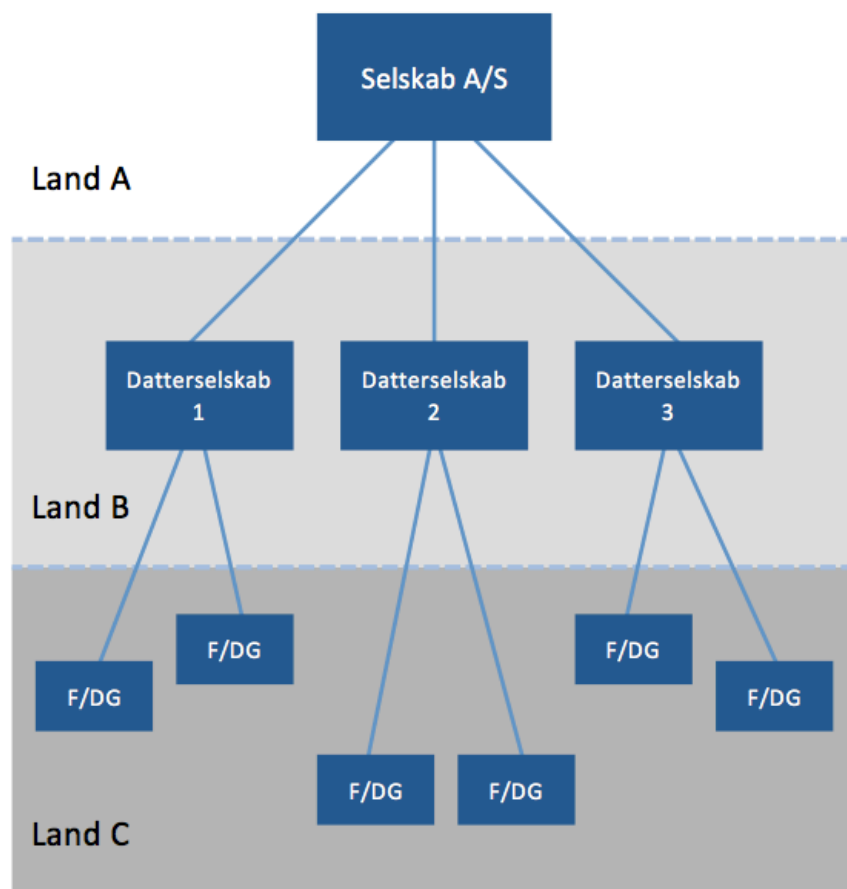
Den sidste de minimis grænse tilsiger, at selskabets tilstedeværelse er væsentlig, såfremt det har indgået mindst 3.000 kontrakter om levering af digitale tjenester, med erhvervsdrivende, som befinder sig i den pågældende medlemsstat, inden for samme skatteperiode, som den, hvori kontrakterne er indgået. Det kan på denne baggrund udledes, at Kommissionen ønsker at lade indtægter, hidrørende fra også erhvervsmæssige kontrakter, omfatte af reglen om væsentlig digital tilstedeværelse. Det er en forudsætning ved denne opgørelse, at selskabets erhvervsmæssige medkontrahent er skattemæssigt hjemhørende, eller har fast driftssted, i den pågældende medlemsstat, jf. forslaget art. 4, stk. 5, litra b. Til illustration kan opstilles følgende eksempel:

Facebook ønsker at indgå hosting-aftaler med eksterne serverudbydere, som befinder sig i Danmark. Såfremt Facebook indgår 3.000 af sådanne erhvervsmæssige hosting-aftaler om levering af digitale tjenester, kan Facebook blive begrænset

skattepligtig af den indtægt, som genereres af disse hosting-aftaler. Dette bliver tilfældet, hvis medkontrahenterne til de 3.000 hosting-aftaler 1) befinder sig i Danmark i den samme skatteperiode, som den, hvori indtægten genereres, og 2) har skattemæssigt hjemsted, eller et fast driftssted i Danmark, i den samme skatteperiode, som den, hvori indtægten genereres. Hvis Facebook genererer en indtægt på 500.000 DKK, hidrørende fra disse hosting-aftaler i samme skatteperiode, hvori medkontrahenterne også har befundet sig i Danmark, kan der således statueres fast driftssted, for så vidt angår de 500.000 DKK. Ultimativt skal Facebook betale dansk selskabsskat [22 %] af de 500.000 DKK, svarende til 110.000 DKK [22 % af 500.000 DKK], smh. også eksemplet ovenfor.

Øvrigt om forslagens art. 4

Det bemærkes, at de minimis tærsklerne omfatter enkeltstående- såvel som forbundne selskaber, jf. art. 4, stk. 3. Ved opgørelsen af, hvorvidt tærsklerne overskrides, skal således medregnes de akkumulerede indtægter, som hidrører fra digitale aktiviteter i en koncernstruktur. Dette synes at eliminere risikoen for, at et selskab, for at holde sig under tærsklerne, eksempelvis etablerer datterselskaber, alene med det formål, ikke at blive omfattet af reglen. Et sådan arrangement er forsøgt illustreret herunder.



Figur 11. Selskabets distribution af digitale tjenester til forbrugerne (F), via selskabets digitale grænseflade (DG). Koncernstrukturen er etableret med det formål at lade datterselskaberne generere mindre dele af koncernens samlede indtægt fra de digitale aktiviteter i forbrugerlandet. Kilde: Egen tilvirkning.

Det følger af forslaget art. 4, stk. 4, at en bruger anses for at befinde sig i en medlemsstat, ”hvis brugeren anvender udstyr i den pågældende medlemsstat i den pågældende skatteperiode til at tilgå den digitale grænseflade, gennem hvilken den digitale tjeneste ydes.” Det skal således objektivt kunne konstateres, at brugeren tilgår selskabets digitale tjeneste, gennem udstyr i den pågældende medlemsstat. Denne vurdering skal, i henhold til forslaget art. 4, stk. 6, foretages med udgangspunkt i den medlemsstat, hvori udstyrets IP-adresse kunne lokaliseres i den pågældende skatteperiode. Herunder kan udstyrets placering tillige bestemmes med udgangspunkt i enhver anden lokaliseringmetode, der måtte være mere præcis, jf. samme bestemmelse.

Henførsel af overskud

Henført ovenfor, skal der fremover kunne statueres fast driftssted i det land, hvor selskabet indtager en væsentlig digital tilstedeværelse. Forslagets art. 4, stk. 1 skal dog udelukkende betragtes som et supplement, og berører eller begrænser ikke allerede eksisterende vurderinger af fast driftssted, i henhold til EU-retten eller national lovgivning, jf. forslaget art. 4, stk. 2. Dette betyder, at såfremt de nugældende regler ville lede til fast driftssted i f.eks. serverlandet, må direktivets bestemmelser ikke lede til et andet resultat. For alligevel at kunne henføre beskatningsretten til forbrugerlandet, har man taget højde for netop denne situation i forslaget art. 5. Det følger af art. 5, stk. 1, at overskud, som hidrører fra selskabets væsentlige digitale tilstedeværelse i en medlemsstat, alene skal beskattes efter denne medlemsstats nationale skattelovgivning. Det kan således lægges til grund, at indtægter, som hidrører fra selskabets væsentlige digitale tilstedeværelse, i alle tilfælde skal beskattes i den medlemsstat, hvor selskabet har indtaget denne væsentlige digitale tilstedeværelse.

Samlet vurdering af det langsigtede forslag

Det overordnede formål med dette langsigtede forslag er at udvide den allerede eksisterende fast driftsstedsvurdering, som foretages i henhold til landenes dobbeltbeskatningsoverenskomster. Med de nærmere fastsatte bestemmelser herom, tilsigter forslaget at skabe en mulighed for at fast driftssted for selskaber, som indtager en væsentlig digital tilstedeværelse i en given medlemsstat. Det er således hensigten at gøre selskabets skattemæssige tilknytning uafhængigt af en fysisk tilstedeværelse i det land, hvorfra indtægten gennem selskabets digitale tjenester hidrører. Dette søges opnået gennem en to-ledet test; Først en vurdering af selskabets digitale tilstedeværelse, og herefter en væsentlighedsvurdering, som er baseret på tre mulige de minimis tærskler.

I relation til den digitale tilstedeværelse, synes det umiddelbart hensigtsmæssigt at lade de bestemmende faktorer være baseret på, hvorvidt selskabet yder digitale tjenester, via en digital grænseflade. Henført ovenfor, er det netop indtægter fra disse

typer af digitale tjenester, som er problematiske at henføre til beskatning i det land, hvor selskabets værdiskabelse sker. Forslaget vil således umiddelbart være egnet til at henføre beskatningsretten til forbrugerlandet, ved at statuere fast driftssted, via selskabets digitale tilstedeværelse. De foreslåede de minimis tærskler er udtryk for, at man ikke ønsker at omfatte selskaber, som ikke indtager en tilstedeværelse, der er væsentlig. Henset til proportionalitetsprincippet synes det nødvendigt at fastsætte sådanne tærskelværdier, for at sikre, at der ikke pålægges uforholdsmæssige administrative og compliance-relaterede byrder for selskaber såvel som skattemyndigheder i medlemsstaterne.

Såfremt forslaget vedtages i sin nuværende form, vil der fremover kunne statueres fast driftssted, hvor selskabet indtager en væsentlig digital tilstedeværelse, jf. art. 4, stk. 3. Dog ikke i tilfælde, hvor der efter allerede eksisterende vurderinger, under EU-retten eller national ret, kan statueres fast driftssted i en anden medlemsstat. I disse tilfælde vil man i stedet kunne henføre overskud, hidrørende fra den digitale tilstedeværelse i en medlemsstat, til beskatning i denne medlemsstat, jf. art. 5, stk. 1. Denne metode synes at sikre en effektiv henførsel af beskatningsretten til forbrugerlandet. Det må dog konstateres, at forslaget ikke indeholder nærmere regler for, hvorledes den konkrete værdiansættelse skal ske, for så vidt angår indtægter, hidrørende fra selskabets væsentlige digitale tilstedeværelse. Således vil direktivet overlade det til medlemsstaterne, i forbindelse med implementeringen, at fastsætte nærmere metoder til opgørelse af den skattepligtige indtægt, som skal henføres på baggrund af selskabets væsentlige digitale tilstedeværelse. Dette vil medføre en risiko for, at der inden for Unionen fastsættes forskellige metoder til opgørelse af den indtægt, som kan henføres, hvilket ultimativt, betyder, at man ikke opnår den tilsigtede harmonisering.

5.5 Opsamling på Kommissionens kortsigtede- og langsigtede forslag

Ovenfor er gennemgået to forslag fra Kommissionen, som søger at skabe et beskatningsgrundlag for digitaliserede tjenester. Forslagene har samme mål og hensigt, men ikke samme indhold, eftersom det kortsigtede forslag fordrer en momslignende beskatning, mens det langsigtede introducerer en udvidelse af fast driftsstedsbegrebet.

Det kortsigtede forslag beskatter således via en afgiftslignende beskatning. Regelgrundlaget i Modeloverenskomstens art. 5 om fast driftssted ændres ikke, men reglerne i forslaget vil skulle bestå sideløbende med det allerede udgangspunkt om, at beskatningen sker selskabet har sit faste driftssted eller skattemæssigt er hjemhørende. Udgangspunktet for et selskabs faste driftssted ændres derfor ikke ved en eventuel vedtagelse af det kortsigtede forslag, og det er således de allerede eksisterende dobbeltbeskatningsoverenskomster, som er bestemmende for hvor selskabet har fast driftssted. Den EU-retlige regulering og den internationale regulering på området for beskatning af digitale tjenester konflikter således ikke ved

vedtagelse af det kortsigtede forslag. Forslaget er umiddelbart egnet til at beskatte digitale tjenester i en midlertidig periode med en bedre fordeling af beskatningsretten medlemslandene i mellem. Dog kræver forslaget, at medlemsstaterne ligeledes indfører en fradragsret, hvis ikke der skal ske dobbeltbeskatning af digitale tjenester. Det kortsigtede forslag har en relativt lille målgruppe grundet de minimis reglen på en omsætning på hele 750.000.000 EUR og 50.000.000 EUR, jf. forslagens art. 4. Både hvad angår forslagens afgrænsning af skattepligtige indtægter, og den høje de minimis grænse, giver indtryk af, at forslaget politisk er udarbejdet kun målrettet de store spillere på området for digitale tjenester som eksempelvis Facebook. Forslaget kan fremstå administrativt tungt for de omfattede selskaber, og dette synes uforholdsmæssigt, i henhold til forslagens midlertidige karakter. Ideen om at pålægge en momslignende afgift forekommer dog som en løsning, der i praksis vil kunne fungere som en permanent løsning, jf. nedenfor.

Forslaget til en langsigtet løsning introducerer en udvidelse af fast driftsstedsbegrebet, som består i at lade en væsentlig digital tilstedeværelse omfatte, jf. det langsigtede forslags art. 1. Forslaget tilsigter således at henføre visse indtægter til fuld selskabsbeskatning i forbrugerlandet, modsat det kortsigtede forslag som udelukkende pålægger momslignende beskatning på indtægter hidrørende fra digitale tjenester. Det langsigtede forslag vil kunne skabe en skattemæssig forbindelse mellem selskabet og den medlemsstat, hvorfra værdiskabelsen hidrører. For at sikre proportionalitet, synes de foreslåede de minimis tærskler desuden at være egnede til at forhindre uforholdsmæssige administrative byrder for små- og mellemstore selskaber, samt selskaber, der kun i begrænset omfang yder digitale tjenester i en given medlemsstat. Til gengæld er det overladt til medlemsstaterne at fastsætte nærmere regler for, hvorledes værdiansættelsen af indtægter, fra den digitale tilstedeværelse skal foretages. Dette synes uhensigtsmæssigt, idet medlemsstaterne formodningsvist vil vedtage forskellige tærskler. Det langsigtede forslag savner således nærmere regler eller principper for, hvorledes størrelsen på indtægter, hidrørende fra en digital tilstedeværelse, skal bestemmes.

5.6 Fremtidens beskatning af digitale tjenester

På baggrund af ovenstående, findes alle løsninger i sig selv utilstrækkelige til på hensigtsmæssig vis at imødegå problematikkerne angående beskatningen af digitale tjenester. Det må blot konstateres, at løsningsforslagene i højere grad repræsenterer en politisk virkelighed, og hvad der heraf er muligt, end en holdbar langsigtet løsning.

Ved ovenstående analyse står det således klart, at hvis en beskatning af digitale tjenester skal ske, hvor den reelle værdiskabelse opstår, er en revidering af fast driftsstedsbetragtningen som udgangspunkt ikke tilstrækkelig. Dette skyldes, at der med sådanne forslag medfølger væsentlige problematikker, herunder, hvorledes

værdiansættelsesregler af de digitale tjenester, i henhold til avancefordelingen mellem medlemsstaterne, skal udformes.

En anden tilgang kan derimod bestå i at skabe et momssystem for digitale tjenester, som det allerede eksisterer for fysiske varer. Et momssystem vil ikke kunne inkorporeres i det skatteretlige regelgrundlag, eftersom moms ikke er direkte beskatning. Fremgangsmåden skal derimod være at henstille landene til at udarbejde bilaterale aftaler, og lade disse supplere de eksisterende dobbeltbeskatningsoverenskomster. Såfremt en moms på indtægter fra digitale tjenester skal kunne eksistere sideløbende med det nuværende skattesystem, er det en forudsætning, at der gives fradrag for beløbet, når der efterfølgende pålægges selskabsskat i domicillandet, smh. EU-Kommissionens kortsigtede forslag ovenfor.

Med et internationalt momssystem, vil det således være muligt at beskatte digitale tjenester i forbrugerlandet. I denne henseende vil det være irrelevant, hvorfra betalingen de facto sker, men derimod afgørende i hvilket land, værdien for selskabet opstår. Endvidere vil det være nødvendigt at udforme fælles regler, som objektivt angiver, hvilke digitale tjenester som er omfattet af momspligten. Det må herefter være op til det enkelte medlemsland, at bestemme momssatsen. At momssatserne i medlemslandene er forskellige har ingen betydning, og bryder ej heller de EU-retlige rammer, herunder den frie etableringsret. Såfremt man politisk således ønsker et skattesystem på digitale tjenester, som behandler disse på tilsvarende vis som fysiske varer, er det allerede eksisterende momssystem på fysiske varer et effektivt redskab.

6 Konklusion

Udgangspunktet for denne kandidatafhandling var en bevidsthed om, at den digitale økonomi medfører muligheder såvel som udfordringer. Digitaliseringen af samfundet har muliggjort, at selskaber, uafhængigt af fysisk tilstedeværelse, kan drive forretning på markeder over hele verden. Dette har dog udfordret det nuværende skattesystem.

Det kan indledningsvist konkluderes, at der består væsentlige udfordringer med at fordele beskatningsretten til de lande, hvorfra selskabernes indtægter fra digitale tjenester genereres. Disse udfordringer består konkret i, at man efter det nuværende skattesystem ikke har mulighed for at statuere fast driftssted i kildelandet, for så vidt angår indtægter fra digitale tjenester. Udbydere af digitale tjenester har mulighed for at opnå kommercielle fordele i højskattelande, uden at dette nødvendigvis medfører skattepligt til disse lande. For det første er det vanskeligt at henføre beskatningsretten til lande, hvorfra selskaber driver sine digitale aktiviteter gennem servere. For det andet er det under det nuværende skatteregime ikke muligt at henføre beskatningsretten til landet, hvor forbrugerne af de digitale tjenester befinder sig, hvis selskabet ikke indtager en vis fysisk tilstedeværelse i dette land. For det tredje har den digitale økonomi medført en helt ny problematik, som består i, at et selskabs indtægt kan generes fra andre kilder end dem, hvorfra betalingen de facto sker. Overordnet set, er det således muligt for selskaber at opnå skattefrihed i de lande, hvor værdiskabelsen sker.

Det kan på grundlag af de analyserede problematikker konkluderes, at der er behov for ændringer af det nuværende skattesystem. En international anerkendelse af disse problematikker har ledt til, at der i OECD såvel som i EU er fremsat forslag til, hvordan man i fremtiden kan sikre, at beskatningen sker, hvor værdien af digitale tjenester opstår. De konkrete initiativer består i OECD's konklusioner på BEPS-projektet fra 2015 samt to forslag til EU-direktiver, fremsat af Kommissionen den 21. marts 2018.

Løsningsforslagene fra BEPS-projektet har vist sig at adressere de rigtige problematikker og, til en vis grad også sikret, at beskatningsretten henføres til kildelandet. Det må dog konkluderes, at forslagene ikke er tilstrækkeligt konkretiseret, og således uegnede til at tjene de tilsigtede formål.

Det kortsigtede løsningsforslag pålægger en moms lignende afgift, og henfører således en indirekte beskatningsret til forbrugerlandet. Forslaget kan medføre dobbeltbeskatning, eftersom der ikke er fastsat en pligt for medlemsstaterne til at indføre en tilsvarende fradragsret i domicillandet. I kraft af forslagets midlertidige karakter må det konstateres, at det vil medføre uforholdsmæssige administrative

byrder at gennemføre og efterleve. Det materielle resultat er således ikke proportionalt med de administrative pligter, det pålægger selskaberne.

Det langsigtede løsningsforslag er egnet til, under nærmere fastsatte omstændigheder, at henføre beskatningsretten til kildelandet. Det forekommer dog problematisk, at det overlades til medlemsstaterne selv at fastsætte regler for, hvilke indtægter, der hidrører fra dette kildeland. Forslaget resulterer således i, at der ikke opnås harmonisering, og således ikke en mere hensigtsmæssig fordeling af beskatningsretten end ved den nuværende regulering.

Såfremt man ønsker altid at kunne henføre beskatningsretten til forbrugerlandet, synes det nærliggende at lade sig inspirere af det allerede eksisterende momssystem for fysiske varer. Hvorfor ikke betragte digitale tjenester som virtuelle varer? Med en momslignende afgift på indtægter fra salg af virtuelle varer, er det muligt, under forudsætning af klare definitioner, at skabe et harmoniseret internationalt system for en forholdsmæssig fordeling af beskatningsretten. Dette vil bringe den digitaliserede verden ind i et ellers analogt skattesystem.

Kildefortegnelse

Bøger

- **Basu (2007)**
Basu, Subhagit: *Global Perspectives on E-commerce Taxation Law*, 1. udgave, Queen's University Belfast, Ashgate, 2007
- **Chaffey (2007)**
Chaffey, Dave: *E-business and E-commerce management*, 3. udgave, Prentice Hall, 2007
- **Engelen (2008)**
Engelen, Frank og Sjoerd Douma: *The Legal Status of the OECD Commentaries, volume 1*, IBFD, 2008
- **Frank (2010)**
Frank, Robert H: *Microeconomics and Behavior*, 8. udgave, 2010, McGraw-Hill, 2010
- **Evald og Sten (2004)**
Ewald, Jens; Schaumburg-Müller, Sten: *Retsfilosofi, retsvidenskab og retskildelære*, 1. udgave, Jurist- og Økonomiforbundets Forlag, 2004
- **Koerver Schmidt (2015)**
Schmidt, Peter Koerver; Tell, Michael; Weber, Katja Dyppel: *International skatteret i et dansk perspektiv*, 1. udgave, Hans Reitzels Forlag, 2015
- **Laudon og Traver (2013)**
Laudon, Kenneth L.; Traver, Carol Guercio: *E-Commerce 2013*, 9. udgave, Pearson, 2013
- **Michelsen (2015)**
Michelsen, Aage m.fl: *Lærebog om indkomstskat*, 16. udgave, Jurist- og Økonomiforbundets Forlag, 2015
- **Nielsen (1999)**
Ruth Nielsen: *Retskilderne*, 6. Udgave, Jurist- og Økonomiforbundets Forlag, 1999

- **Sørensen, Nielsen og Danielsen (2014)**
Karsten Engsig Sørensen, Poul Runge Nielsen og Jens Hartig Danielsen: *EU-retten*, 6. Udgave, Jurist- og Økonomiforbundets Forlag, 2014
- **Rønfeldt (2010)**
Rønfeldt, Thomas: *Skatteværn og EU-frihed*, 1. udgave, Jurist- og Økonomiforbundets Forlag, 2010
- **Schaumburg-Müller (2009)**
Schaumburg-Müller, Sten: *Fem retsfilosofiske teser*, 1. udgave, Jurist- og Økonomiforbundets Forlag, 2009

Artikler

- **Jansen og Grance (2011)**
Guidelines on Security and Privacy in Public Cloud Computing, Special Publication 800-144, National Institute of Standards and technology, US Department of Commerce, 2011
- **Jørnsgård og Kjærsgaard (2016)**
SU 2016.275: *Kvalifikation af betalinger for cloud computing efter OECD's Modeloverenskomst*, Jørnsgård, Jolande Lærke; Kjærsgaard, Louise Fjord, Karnov Group Danmark A/S, 2016
- **Turner (2014)**
Finding Success in the New IoT Ecosystem: Market to Reach \$3.04 Trillion and 30 Billion Connected "Things" in 2020, IDC Says, Turner, Vernon m.fl., Business Wire, 7. november 2014
- **Laursen (2014)**
SU 2014.367: *OECD's Modeloverenskomst og FN's Modeloverenskomst - en sammenligning*, Laursen, Anders Nørgaard, Aarhus Universitet, Karnov Group Danmark A/S, 2014
- **Laursen (2017)**
SR.2017.0198: *International skatteret 2016-2017*, Laursen, Anders Nørgaard, Aarhus Universitet, Karnov Group Danmark A/S, 2017

- **Laursen (2018)**
SR.2018.0111: *Ændringer af fast driftssteddefinitionen afledt af BEPS-projektet*, Laursen, Anders Nørgaard, Aarhus Universitet, Karnov Group Danmark A/S, 2018
- **Linderfalk og Hilling (2015)**
Ntaxj-2015-0003: *The use of OECD commentaries as interpretative aids – the static/ambulatory-approaches debate considered from the perspective of international law*, Linderfalk, Ulf; Hilling, Maria, Nordic Tax Journal, De Greuter, 15. marts 2015
- **Shakow (2013)**
The Taxation of Cloud Computing and Digital Content, Shakow, David J., Tax Notes International, Juli 2013
- **Sriver-Simony m.fl. (2017)**
SU 2017.1: *2016-praksis om definitionen af fast driftssted*, Sriver-Simony, Jesper; Gjerding, Camilla; Jensen, Steffen B., Karnov Group Danmark A/S, 2017
- **Werlauff (2017)**
RR.SM.2017.03: *Køligt vejr og 0-skat som dansk eksportvare – Danmark som attraktivt land til placering af datacentre*, Werlauff, Erik, Karnov Group Danmark A/S, 2017

Publikationer

- **BEPS Action 1**
Addressing the tax challenges of the digital economy - Action 1 - 2015 Final report, OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project, OECD Publishing, 2015
- **BEPS Action 7**
Preventing the artificial avoidance of permanent establishment status - Action 7 - 2015 Final report, OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project, OECD Publishing, 2015
- **BEPS Action Plan (2013)**
Action Plan on Base Erosion and Profit Shifting, OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project, OECD Publishing, 2013

- **BEPS Baground brief (2017)**
Background brief – Inclusive framework on BEPS, OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project, OECD Publishing, januar 2017
- **BEPS Interim Report (2018)**
Tax challenges arising from digitalisation – Interim report, Inclusive framework on BEPS, OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project, OECD Publishing, marts 2018
- **C(2018)1650**
Commission recommendation relating to the corporate taxation of a significant digital presence, Europa-Kommissionen, 21. marts 2018
- **Davidsen (2015)**
Fast driftssted ved agentreglen og kommissionærundtagelsen i international skatteret, herunder i henseende til BEPS Action 7, Rettid 2015/Specialafhandling 32, Majbritt Davidsen, 2015
- **EU-Kommissionens publikation (2015)**
EU-Kommissionens publikation om beskatning: *En håndsrækning til det indre marked og økonomien*, 2015
- **Europaudvalget (2017)**
Folketinget: *Beskatning af den digitale økonomi - udfordringer og løsningsforslag*, Europaudvalget (EUU) Alm. del, 2016-2017, EU-note E 40, 29. september 2017
- **HMRC International Manual (2016)**
HMRC International Manual, HM Revenue and Customs, Den britiske skattemyndigheds juridiske vejledning, senest opdateret 9. april 2018
- **IDC Whitepaper (2017)**
Exellence in the Digital Economy: A Blueprint for Success, International Data Corporation (IDC), 2017
- **Karnov om Selskabsskatteloven**
Karnovs noter til Selskabsskatteloven, Karnov Group Danmark A/S, 2018
- **Karnov om TEUF**
Karnovs noter til TEUF art. 56-62, Karnov Group Danmark A/S, 2017

- **Kommentarer til OECD's Modeloverenskomst**
Commentaries on the Articles of the Model Tax Convention, OECD Publishing, 21. november 2017
- **OECD Tax Challenges**
Addressing the tax challenges of the digital economy, OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project, OECD Publishing, 2015
- **OECD Information Brochure**
Information Brochure on Multilateral Convention to Implement Tax Treaty Related Measures to Prevent Base Erosion and Profit Shifting, 2017
- **Skatteudvalget (2017)**
Grund- og nærhedsnotat om forslag til Rådets direktiv om regler vedrørende selskabsbeskatning af en væsentlig digital tilstedeværelse, Skatteudvalget (SAU) Alm. del, samling 2017-2018, Bilag 178, 13. april 2018
- **SKAT's juridiske vejledning**
SKAT's juridiske vejledning 2018-1, version 2.9, 31. januar 2018
- **Taxation of the Digital Economy (2014)**
Commission Expert Group on Taxation of the Digital Economy, Europa-Kommissionen, 28. maj 2014
- **Tax in India (2018)**
Taxation and Investment in India 2018, Deloitte, februar 2018

Lovgivning, forslag mv.

- **Bilag til COM(2018)147**
Anexes to the Proposal for a Council Directive laying down rules relating to the corporate taxation of a significant digital presence, Europa-Kommissionen, 21. marts 2018
- **CCCTB (2016)**
Forslag til rådets direktiv om et fælles konsolideret selskabsskattegrundlag (CCCTB), COM(2016)683, Europa-Kommissionen, 25. oktober 2016
- **COM(2018)147**
Forslag til rådets direktiv om regler vedrørende selskabsbeskatning af en væsentlig digital tilstedeværelse, Europa-Kommissionen, 21. marts 2018

- **COM(2018)148**
Forslag til rådets direktiv om et fælles system for en skat på indtægter fra levering af visse digitale tjenester, Europa-Kommissionen, 21. marts 2018
- **E-handelsloven**
Lov nr. 227 af 22/4/2002: *Lov om tjenester i informationssamfundet, herunder visse aspekter af elektronisk handel*
- **OECD's Modeloverenskomst (2014)**
OECD: *Model Tax Convention on income and on capital: Condensed version*, 2014, OECD Publishing
- **OECD's Modeloverenskomst**
OECD: *Model Tax Convention on income and on capital: Condensed version*, 2017, OECD Publishing
- **SEL**
LBK nr. 1164 af 06/09/2016: *Bekendtgørelse af Selskabsskatteloven*
- **TEUF**
(EU) 2012/C326/01: *Konsolideret udgave af Traktaten om Den Europæiske Unionens Funktionsområde*

Praksis

C-265/04, <i>Margaretha Bouanich mod Skatteverket</i>	Sag 125-11/D (Skatterättsnämnden)
C-51/96 og C-191/97, <i>Deliège</i>	Sag 4890-13 (Högsta Förvaltningsdomstolen)
C-6/64, <i>Costa mod E.N.E.L</i>	TfS 1993, 7, <i>Texaco</i>
C-299/16, <i>Generaladvokat J. Kokott's forslag til afgørelse</i>	TfS 2012, 71
LSR 2012.11-00904	TfS 2014, 435
Ruling 2012-0432141R3 (Canada Revenue Agency)	TfS 2015, 600
	TfS 2016, 272

Bilag I

Annex II til Kommissionens forslag COM(2018)147, Forslag til rådets direktiv om regler vedrørende selskabsbeskatning af en væsentlig digital tilstedeværelse.

List of services referred to in Article 3(5)(f):

- a) website hosting and webpage hosting,
- b) automated, online and distance maintenance of programmes,
- c) remote systems administration,
- d) online data warehousing where specific data is stored and retrieved electronically,
- e) online supply of on-demand disc space,
- f) accessing or downloading software (including procurement/accountancy programmes and anti-virus software) plus updates,
- g) software to block banner adverts showing, otherwise known as Bannerblockers,
- h) download drivers, such as software that interfaces computers with peripheral equipment (such as printers),
- i) online automated installation of filters on websites,
- j) online automated installation of firewalls,
- k) accessing or downloading desktop themes,
- l) accessing or downloading photographic or pictorial images or screensavers,
- m) the digitised content of books and other electronic publications,
- n) subscription to online newspapers and journals,
- o) weblogs and website statistics,
- p) online news, traffic information and weather reports,
- q) online information generated automatically by software from specific data input by the customer, such as legal and financial data, (in particular such data as continually updated stock market data, in real time),
- r) the provision of advertising space including banner ads on a website/web page,
- s) use of search engines and Internet directories,
- t) accessing or downloading of music on to computers and mobile phones,
- u) accessing or downloading of jingles, excerpts, ringtones, or other sounds,
- v) accessing or downloading of films,
- w) downloading of games on to computers and mobile phones,
- x) accessing automated online games which are dependent on the Internet, or other similar electronic networks, where players are geographically remote from one another,
- y) automated distance teaching dependent on the Internet or similar electronic network to function and the supply of which requires limited or no human intervention, including virtual classrooms, except where the internet or similar electronic network is used as a tool simply for communication between the teacher and student,
- z) workbooks completed by pupils online and marked automatically, without human intervention.

Bilag II

Annex III til Kommissionens forslag COM(2018)147, Forslag til rådets direktiv om regler vedrørende selskabsbeskatning af en væsentlig digital tilstedeværelse.

List of services that are not deemed to be digital services as referred to in Article 3(5) final sentence:

- a) radio and television broadcasting services, (b) telecommunications services, (c) goods, where the order and processing is done electronically,
- b) CD-ROMs, floppy disks and similar tangible media,
- c) printed matter, such as books, newsletters, newspapers or journals, (f) CDs and audio cassettes, (g) video cassettes and DVDs,
- d) games on a CD-ROM,
- e) services of professionals such as lawyers and financial consultants, who advise clients by e-mail,
- f) teaching services, where the course content is delivered by a teacher over the internet or an electronic network (namely via a remote link),
- g) offline physical repair services of computer equipment,
- h) offline data warehousing services,
- i) advertising services, in particular as in newspapers, on posters and on television,
- j) telephone helpdesk services,
- k) teaching services purely involving correspondence courses, such as postal courses,
- l) conventional auctioneers' services reliant on direct human intervention, irrespective of how bids are made,
- m) telephone services with a video component, otherwise known as videophone services, (r) access to the Internet and World Wide Web,
- n) telephone services provided through the internet.