



AALBORG UNIVERSITET

FASTLÆGGELSE AF FAST DRIFTSSTED FOR HØJT DIGITALISEREDE SELSKABER

Anders Christian Lund Andersen Studienr. 20156109

Emil Nygaard Andersen Studienr. 20156132

Rasmus Kjær Birkenfeldt Hansen Studienr. 20156673

KANDIDATSPECIALE

VEJLEDER: MAGNUS VAGTBORG

19-05-2020

Indholdsfortegnelse

1. Abstract.....	4
2. Indledning.....	5
3. Opgavens systematik.....	6
4. Afgrænsning.....	6
5. Metode.....	7
5.1. Retsdogmatisk metode.....	7
5.2. Retskilder.....	7
5.2.1. Loven.....	7
5.2.2. National lov.....	7
5.2.3. International lov.....	8
5.2.4. Fortolkning af loven.....	9
5.2.5. EU-retten.....	10
5.2.2. Domstolspraksis.....	11
5.2.3. Administrativ praksis.....	12
6. Fast driftssted i dansk ret.....	13
6.1. "Fast driftssted" - begrebets oprindelse.....	13
6.2. Reglerne om fast driftssted.....	14
6.3. Forfatningsretlige udfordringer ved fastlæggelse af begrebet.....	15
6.3.1. Legalitetsprincippet.....	15
6.3.1.1. Hjemmelskravet.....	15
6.3.1.2. Den formelle lovs princip.....	15
6.3.2. Grundlovens § 43, stk. 1.....	16
6.3.3. Rækkevidden af delegationsforbuddet.....	16
6.3.4. Fastlæggelse af begrebet i praksis.....	18
6.3.5. Ændringerne af modeloverenskomsten i 2017.....	19
6.3.6. Delkonklusion.....	20
7. Fast driftssted i international ret.....	21
7.1. BEPS-projektet.....	21
7.2. Reglerne om fast driftssted i modeloverenskomsten.....	22
7.2.1. Det primære kriterium.....	22
7.2.1.1. Forretningssted.....	22
7.2.1.2. Fast.....	24
7.2.1.3. Virksomhedsudøvelse gennem det faste forretningssted.....	26

7.2.2. Det sekundære kriterium	26
7.2.3. Negativlisten.....	28
7.2.4. Anti-fragmentering.....	29
8. Det Multilaterale Instrument.....	30
9. Forretningsmodeller i den digitale økonomi.....	31
9.1. Infrastrukturen af den digitale økonomi	32
9.2. De digitale forretningsmodellerne ifølge OECD	34
9.2.1. Multi-sided platforms	34
9.2.2. Resellers	34
9.2.3. Vertically integrated firms	34
9.2.4. Input suppliers	35
9.3. De syv arketyper for digitale virksomheder.....	35
9.3.1. Den digitale købmand.....	35
9.3.2. Webshoppen.....	35
9.3.3. Den digitale producent.....	36
9.3.4. Softwareproducenten	36
9.3.5. Den digitale platformsbygger	36
9.3.6. App-opfinderens	36
9.3.7. Wiki-skaberen.....	36
9.4. Udvalgte forretningsmodeller i afhandlingen.....	37
10. De nuværende regler om fast driftssted i relation til de udvalgte forretningsmodeller	37
10.1. Den digitale købmand.....	38
10.2. Webshoppen	38
10.3. Resellers.....	41
10.3.1. Delkonklusion	46
10.4. Multi-sided platforms	46
10.5. Delkonklusion	47
11. EU's forslag til beskatning af digitale selskaber	48
11.1. EU's forslag i relation til de udvalgte forretningsmodeller.....	49
11.1.1. Den digitale købmand	50
11.1.2. Webshoppen	50
11.1.3. Resellers	50
11.1.4. Multi-sided platform.....	50

11.2. Udfordringer ved anvendelse af direktivforslaget	51
11.3. Delkonklusion	52
12. OECD's forslag til beskatning af digitale selskaber	52
12.1. Anvendelsesområde	53
12.2. Tilknytningskriteriet	54
12.3. OECD's forslag i relation til de udvalgte forretningsmodeller	55
12.3.1. Den digitale købmand	55
12.3.2. Webshoppen	55
12.3.3. Resellers	56
12.3.4. Multi-sided platform	57
12.4. Implementering af forslaget fra OECD	57
12.5. Udfordringer forbundet med kravet om konsensus	58
12.6. Delkonklusion	59
13. EU's erfaringer med fælles skattegrundlag	59
14. Forslagenes indpas i dansk skatteret	61
15. Konklusion	62
16. Litteraturliste	67

1. Abstract

This thesis analyses the rules for taxation of digital permanent establishments. To determine the rules that apply the basis of the thesis is based on Danish tax law. This includes an analysis of the rules in the 2017 version of the Model Tax Convention from OECD. This is because the rules in Danish tax law regarding permanent establishment follow the definition in the Model Tax Convention from OECD. The convention includes two ways to constitute a permanent establishment. These are called the primary and the secondary criterium. There is an exception to these rules in article 5 paragraph 4, after which some activities do not constitute a permanent establishment.

Since the Danish tax authority follows the Model Tax Convention there is a discussion if this in accordance with the principle of legality. There is no consensus upon the extent of the prohibition of delegation. However, the Danish tax authority did overstep their empowerment when they used the Model Tax Convention 2017 to determine the Danish version of the term “permanent establishment”. Therefore the new terms from Model Tax Convention cannot be used in Danish tax law without being implemented in a new law.

After the determination of the rules that apply, the thesis analyses two proposed solutions to the challenges of the digitalisation of the economy and determines if they sufficiently cover the issues. To establish if the rules are covering the problem of digitalisation, an analysis of which business models exists in the digital economy is included. The thesis ended up with the following business models to highlight the issues: The digital shopkeeper, the webshop, resellers and multi-sided platforms. These were used to exemplify the challenges of the digitalisation facing both the current and future tax rules.

The thesis found that the current tax rules are challenged by the chosen business models to a varying degree. The existing rules of taxation are in most cases found to be unfit for taxing activities in the country where the income originated. This is due to the lack of physical presence in the country.

The proposed solution from the EU seeks to add an additional rule regarding permanent establishment. The rule would not affect the income from the digital shopkeeper and the web shop. It would not apply between an EU-member and a third country if they have a double taxation treaty. These issues among other makes the proposal flawed which could have significant consequences on the effect of the solution.

The proposal from OECD is also a supplement to the existing rules. The proposal was found to have issues with the clarity of its terms. The proposal also has a long work ahead because of its need for consensus among the members. OECD wants to implement the proposal through a new multilateral convention. The existing convention from 2017 has seen limited use and it is concerning if this proposal will face the same problems.

The implementation of the proposal in Danish law will require a new amendment. The proposals' change of course from using physical presence as a determining factor is breaking with 100 years of tradition. When examined the thesis found that the basic principle of Danish tax law is able to deal with these significant changes. Countries which are not based upon the same principles might not be able to.

2. Indledning

Verdenssamfundet står midt i en teknologisk og digital revolution. Der er en massiv udbredelse af elektroniske produkter hos den almindelige borger. Dette ses med udbredelsen af smartphones samt det store antal husstande, som er koblet op til internettet. Den teknologiske udvikling har også banet vejen for virksomheder, der udnytter og skaber økonomisk gevinst af denne. Dette har betydet, at verdensmarkedet har set en række nye forretningsmodeller, som prøver at ramme forbrugerne digitalt.

Digitaliseringen har medført en international debat om juridiske og lovmæssige områder inklusivt skatteområdet. Skatteområdet er omfattende, og omhandler både indirekte og direkte skatter, bredere skattepolitiske spørgsmål og skatteadministration. Den grundlæggende funktion for det nuværende globale skattesystem er at bestemme hvor skatterne skal betales, og hvilken del af overskuddet der er skattepligtig.¹

Nedbrydningen af nationale handelsbarrierer samt virksomhedernes mulighed for at kommunikere og handle på tværs af landegrænser uden fysisk at være til stede, belaster de nuværende skatteregler bl.a. reglerne om fast driftssted, som har oprindelse i begyndelsen af det sidste århundrede.² Dette udfordrer effektiviteten af de nuværende skatteregler, der umuligt har kunnet forudse nutidens forretningsmuligheder. En række af disse udfordringer har OECD identificeret i deres BEPS-projekt, hvoraf action 1 vil tackle udfordringerne ved digitalisering af økonomien.³

Arbejdet med dette har medført et løsningsforslag fra OECD, der skal håndtere de skattemæssige udfordringer ved de nuværende regler om fast driftssted. Processen i OECD er dog langsom, og EU har således skredet til handling, og har fremlagt deres eget direktivforslag til en løsning på problemstillingen.

Med afsæt i den ovennævnte problematik, vil afhandlingen undersøge de nuværende regler om fast driftssted i dansk ret, herunder betingelserne for, hvornår fast driftssted kan statueres. Desuden undersøges hvorledes disse regler dækker de helt og delvist digitale forretningsmodeller. Med dette menes forretningsmodeller, der omsætter en vis form for data eller tjenester til en digital form eller på en digital platform.⁴ Når der står i afhandlingen at en forretningsmodel er digital, er det fordi virksomheden i en grad udnytter en digital platform eller lignende i stedet for fysisk tilstedeværelse.

¹ <https://www.oecd.org/tax/beps/beps-actions/action1>

² OECD (2018), Tax Challenges Arising from Digitalisation – Interim Report 2018: Inclusive Framework on BEPS, OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project, OECD Publishing, Paris.
<http://dx.doi.org/10.1787/9789264293083-en> (Herefter: Tax Challenges Arising from Digitalisation) s. 3

³ <https://www.oecd.org/tax/beps/beps-actions/action1/>

⁴ <https://ordnet.dk/ddo/ordbog?query=digitalisering>

Afhandlingen vurderer ligeledes løsningsforslagene fra OECD og EU, og undersøger hvorledes disse forslag vil ramme udvalgte forretningsmodeller. Med disse overvejelser er afhandlingen skrevet ud fra den følgende problemformulering:

Hvorvidt kan højt digitaliserede selskaber beskattes i det land, hvor deres indtægt skabes efter de nuværende og foreslåede regler om fast driftssted?

3. Opgavens systematik

I dette afsnit vil afhandlingens følgende systematik blive gennemgået. Afsnit 6. vil fastlægge definitionen af fast driftssted i dansk ret, og undersøge hvorvidt det er i overensstemmelse med Grundloven af bruge OECD's definition. I afsnit 7. vil der blive redegjort for reglerne om fast driftssted i den nuværende modeloverenskomst af OECD fra 2017. Efter reglerne om fast driftssted er fastlagt vil afsnit 8. i afhandlingen nærmere behandle OECD's multilaterale instrument. Dernæst vil afhandlingen i afsnit 9. fokusere på infrastrukturen og aktørerne i den digitale økonomi. Efter redegørelsen vil afhandlingen udvælge en række forretningsmodeller, som vil blive brugt til at belyse udfordringerne forbundet med de digitale virksomheder i afsnit 10. Derefter vil afhandlingen i afsnit 11. og 12. se på henholdsvis EU's og OECD's løsningsforslag, og om disse løser udfordringerne som forretningsmodellerne stiller. De fælles problemstillinger for løsningsforslagene vil blive behandlet i afsnit 13. Slutteligt vil der i afsnit 14. undersøges, hvordan forslagene passer ind i dansk skatteret.

4. Afgrænsning

Fokus for afhandlingen er, hvornår der foreligger et fast driftssted, herunder hvilke betingelser der skal være opfyldt. I forlængelse af dette undersøges det, om den nuværende lovgivning på området er dækkende samt foreslåede tiltag fra hhv. OECD og EU.

I forbindelse med definitionen af og statuering af fast driftssted, følger naturligt en disciplin omkring allokering af indkomsten, der hidrører fra det faste driftssted. Denne problematik er i sig selv omfangsrig, og muligvis yderligere blevet kompliceret af ændringerne i modeloverenskomsten 2017-versionen og de nye muligheder for at statuere fast driftssted. Denne problematik vil ikke blive behandlet i afhandlingen, da det findes ikke at have tilstrækkelig relevans, for at belyse problemstillingen i afhandlingen. Desuden vil en grundig gennemgang ikke være mulig, grundet det begrænsede omfang af opgaven.

I afhandlingen benyttes alene OECD's modeloverenskomst, og ikke individuelle dobbeltbeskatningsoverenskomster. Dette skyldes at modeloverenskomsten er en skabelon, der dog ofte benyttes af landene når der skal indgås nye dobbeltbeskatningsoverenskomster. Det er ligeledes kun art. 5 i modeloverenskomsten, der fokuseres på i afhandlingen.

Afhandlingen vil alene analysere modeloverenskomsten fra OECD, og begrænses fra andre modeloverenskomster som eksempelvis FN's. Dette følger naturligt af, at fast driftssted længe har været en central problematik for OECD, hvis løsninger er kodificeret i den nye modeloverenskomst.

Det sekundære kriterium samt ændringerne til dette vil som udgangspunkt ikke blive behandlet dybdegående i afhandlingen, men blot inddrages hvor det findes relevant. Ligeledes vil den nye anti-fragmenteringsregel i art. 4.1 i modeloverenskomsten ikke behandles videre end blot fastlæggelse af indholdet.

Når der i afhandlingen diskuteres beskatning af digitale faste driftssteder, vil der alene fokuseres på de direkte skatter, mens de indirekte skatter som eksempelvis moms ikke vil blive berørt.

5. Metode

5.1. Retsdogmatisk metode

Afhandlingen anvender den retsdogmatiske metode til at undersøge problemstillingerne. Dette er ud fra synspunktet, at der er to metoder, den juridiske metode og den retsdogmatiske metode. Den juridiske metode anvendes til det praktiske livs opgaveløsning, hvor man tager stilling til én konkret problemstilling⁵ Her adskiller den retsdogmatiske metode sig ved, at den ser på retsreglerne på et område og ikke på en konkret problemstilling. Foruden forsøger den retsdogmatiske metode at systematisere og bidrage med nye relevante perspektiver. Den retsdogmatiske metode involverer ikke en beslutningstvang, som man ellers normalt ser ved domstolene, men skal præcisere en evt. retlig tvivl.⁶

5.2. Retskilder

Der vil i denne afhandling blive set på en række forskellige retskilder. Værdien af disse er ikke lige, og derfor vil der i de følgende afsnit blive redegjort for, hvilken værdi der kan tillægges de enkelte retskilder.

5.2.1. Loven

Den første retskilde som vil blive redegjort for, er loven. Ved "loven" forstås der "*nedskevne retsregler, der omfatter borgere, og således umiddelbart kan håndhæves ved domstolene*" Der lægges derfor vægt på, at de er nedskrevne modsat visse andre retskilder. Loven har en særlig status som retskilde, da den som udgangspunkt har forrang for de andre retskilder.⁷

5.2.2. National lov

Øverst i lovhierarkiet har vi i Danmark "Grundloven". Grundloven indeholder bl.a. regler for lovgivning, domstolene og borgernes rettigheder i Danmark. Når Grundloven er øverst i lovhierarkiet, vil det sige at en konkret lov ikke må stride imod Grundloven.⁸ En

⁵ Munk-Hansen, Carsten.: Restvidenskabsteori (Herefter Retsvidenskabsteori) s.190f.

⁶ Retsvidenskabsteori s.202f.

⁷ Retsvidenskabsteori s.243

⁸ Retsvidenskabsteori s.244ff.

række regler i Grundloven påvirker skatteretten i Danmark. Her kan bl.a. nævnes Grundlovens § 43, som tilsiger at:

"Ingen skat kan pålægges, forandres eller ophæves uden ved lov; ej heller kan noget mandskab udskrives eller noget statslån optages uden ifølge lov."

Dette betyder at loven, er særlig vigtig indenfor skatteretten, da andre retskilder ellers vil blive forkastet, hvis de ikke er hjemlet i lov, og dermed forenelig med Grundlovens § 43.⁹ Foruden Grundloven er der også love som vedtages af Folketinget. Disse indtager næste trin i den retlige trinfølge. Slutteligt findes bekendtgørelser, som er udstedelser af et ministerium. Disse skal have hjemmel i lov for at være gældende.¹⁰

Dette danner i intern dansk ret et hierarki med Grundloven i toppen, efterfulgt af lov og slutteligt bekendtgørelser. Hierarkiet giver dog kun mening, når det er regulering af det samme område. Ligeledes kan en generel lov tilsidesættes af en speciel bekendtgørelse, som har hjemmel i lovgivning, ifølge princippet om *lex specialis*.¹¹

I afhandlingen anvendes loven som primær retskilde til at fastlægge gældende ret. Når afhandlingen undersøger løsningsforslagene fra OECD og EU, er disse ikke vedtaget af folkettinget, men blot internationale forhandlinger. Forslagene vil dog blive behandlet som om de var endegyldige, for at fastlægge en evt. retstilstand i fremtiden.

5.2.3. International lov

Foruden dansk lov, findes en række bi/multilaterale aftaler med andre lande, der har relevans for afhandlingen, herunder modeloverenskomster og dobbeltbeskatningsoverenskomster. Disse har forskellig retskildeværdi.

Modeloverenskomster er blevet udarbejdet af en række internationale organisationer gennem tiden. I dag udarbejder "Organisation for Economic Co-operation and Development" en modeloverenskomst vedrørende indkomst og formue (herefter MDBO), hvor den første udkom i 1963. Den blev i sin tid udarbejdet fra dagældende dobbeltbeskatningsoverenskomster (fremover DBO'er). Den bliver revideret jævnligt, og den seneste udgave er fra 2017.¹²

Retskildeværdien af MDBO er begrænset. Dette skyldes, at den ikke er gennemført i national ret, og derfor er den ikke folkeretligt bindende. MDBO anses for at være en model eller skabelon, der anvendes til at udarbejde nye DBO'er.¹³

Dog er MDBO og dens kommentarer skabt gennem et fælles administrativt arbejde af medlemslandene. Kommentarerne er derfor et udtryk for landenes fælles opfattelse og fortolkning af MDBO. Derfor anbefaler OECD, at disse kommentarer anvendes til forståelse og fortolkningen af deres DBO'er.

Et land kan tage forbehold for kommentarerne i MDBO, men i tilfælde hvor Danmark ikke

⁹ Michelsen, Aage og Askholt, Steen m.fl.: Lærebog om indkomstskat (Herefter Lærebog om indkomstskat) s. 111

¹⁰ Retsvidenskabsteori s. 253

¹¹ Retsvidenskabsteori s.270f.

¹² Michelsen, Aage og Svendgaard Dalgas, Anja m.fl.: International skatteret (Herefter International skatteret) s.59f.

¹³ Den juridiske vejledning: 2020-1 afsnit: **C.F.8.2.1**

har gjort dette, er det et udtryk for, at Skatteministeriet er enige i kommentarernes opfattelse af en bestemmelse. Der findes DBO'er der differentierer mere fra MDBO end andre. Ved disse kan man kun anvende MDBO til at fortolke de begreber, som også findes i DBO'en.¹⁴

Anderledes forholder det sig med retskildeværdien af de konkrete danske DBO'er. En DBO skal indføres i dansk ret ved lov, og har derfor en større retskildemæssig værdi end MDBO. DBO'er bliver dog indført med tanken, at de skal gælde sideløbende med dansk ret. Derfor kan DBO'er ikke ændre på dansk intern ret. Dette medfører fænomener som "den gyldne regel" hvorved et land kun kan beskatte ud fra en intern regel, og ikke med hjemmel i en DBO. Hertil kommer spørgsmålet om rangforholdet mellem dansk ret og DBO'er. I praksis vil de fleste love, som gennemføres af Folketinget, forsøge at overholde de internationale forpligtelser så vidt som muligt. Domstolene er ikke bundet af folkeretlige forpligtelser, men vil forsøge at fortolke intern ret i overensstemmelse med de folkeretlige aftaler. Hvis en intern regel åbenlyst overtræder en folkeretlig aftale, vil domstolene i sådan et tilfælde følge den nationale ret.¹⁵

I afhandlingen anvendes MDBO som om den var en DBO. Selvom MDBO i praksis har en begrænset retskildeværdi, er den grundlaget for størstedelen af de eksisterende DBO'er. Desuden er den i de fleste tilfælde mere revideret end allerede indgåede DBO'er. Selvom en opdateret konkret DBO blev valgt, f.eks. Danmarks og Japans, ville afhandlingens konklusion blive et udtryk for netop disse parters aftalte overenskomst. Ved at vælge MDBO som udgangspunkt opnås et mere neutralt resultat. Afhandlingens konklusion vil i praksis afhænge af indholdet i den konkrete DBO, som er indgået mellem landene, der kan afvige betydeligt fra MDBO.

Når MDBO undersøges anvendes den oversatte version fra Karnov.¹⁶ Selvom den autentiske tekst skal findes på fransk eller engelsk, anvendes en dansk oversættelse både for forståelsen, og for at undgå misforståelser med evt. forskellige oversættelser af vigtige termer.

5.2.4. Fortolkning af loven

Måden man forstår en lovtekst på fastlægges ud fra en fortolkning. Når det kommer til loven, skal metoden hvorledes den fortolkes fastslås. Der anvendes forskellige metoder alt efter, om det er tale om dansk lovgivning eller international lovgivning. Fælles for begge slags lovgivning, er at udgangspunktet er lovtekstens ordlyd. Her ses der på hvad lovens naturlige, sproglige forståelse måtte være. Det er desuden vigtigt, at inkludere konteksten bestemmelsen indgår i, dvs. resten af lovteksten.

I dansk og nordisk ret ses det som en naturlig ting, at se på hvad lovgivers hensigt med loven var. Lovforarbejderne er ikke en retskilde, da fortolkningen ikke *skal* anvendes af

¹⁴ Den juridiske vejledning: 2020-1 afsnit: **C.F.8.2.1**

¹⁵ International skatteret s.66ff.

¹⁶ Pro-karnovgroup-dk: Modeloverenskomst til overenskomst til undgåelse af dobbeltbeskatning for så vidt angår indkomst- og formueskatter

domstolene. Derimod skal de anvendes til at kunne forstå loven, når ordlyden ikke er tilstrækkelig til at komme frem til en forståelse.¹⁷

Når der er tale om fortolkning af folkeretlige aftaler, herunder DBO'er, er fortolkningen anderledes. Da der er tale om folkeretlige aftaler på verdensplan, er der ikke enighed om hvilke fortolkningsmetoder der skal anvendes. MDBO indeholder en fortolkningsartikel i art. 3 stk. 2 til fortolkning af DBO'er. Der er imidlertid ikke bred enighed om hvordan artiklen skal forstås. Dette skyldes delvist, at der ikke findes en central lovgivningsmagt eller domstol, der endegyldigt kan give svar på dette.

På den ene side findes synspunktet, at der skal anvendes en objektiv tolkning med hovedvægt på ordlyden, og dermed bevare staternes suverænitet. Andre mener at der skal anvendes en teleologisk eller subjektiv fortolkning, hvor man lægger vægt på formålet eller parternes hensigt med aftalen, hvorved man fjerner noget af staternes suverænitet til international regulering. Der er imidlertid enighed om, at Wienerkonventionen finder anvendelse ved fortolkning af DBO'er.¹⁸

Wienerkonventionen art. 31 stk. 1 bestemmer indledningsvist, at der skal lægges vægt på ordlyden, men også på traktatens hensigt og formål. I DBO-sammenhænge er formålet at undgå dobbeltbeskatning, diskriminering, skatteflugt og opnå en rimelig fordeling af beskatningsretten. Hertil kommer art. 31 stk. 2 hvor præambler og bilag også skal medtages i fortolkningen. Art. 31 stk. 3 nævner efterfølgende at aftaler og praksis ligeledes har betydning for fortolkningen. Forarbejderne har også en plads i fortolkning jf. Wienerkonventionens art. 32. De egentlige forarbejder til DBO'er er stort set ikke offentligt tilgængeligt, men som nævnt ovenfor er kommentarerne til MDBO anvendt i bredt omfang.¹⁹

5.2.5. EU-retten

En anden folkeretlig instans i afhandlingen er EU-retten, der ligeledes udgør den tredje dimension i international skatteret.²⁰ EU-retten adskiller sig fra almindelig folkeret ved, at der er overdraget lovgivningskompetence. Dette kan ske efter Grundlovens § 20, hvor staten overdrager lovgivningsmagten, som normalt ville tilfalde staten. Dette resulterer i en supranational retsdannelse. EU-retten er derfor særskilt fra folkeret, ved at det ikke er traktatretligt samarbejde, og adskiller sig fra national ret da EU ikke er en stat. Eftersom der er sket delegation efter grundlovens § 20, er EU-retten en del af gældende dansk ret. Grundlovens § 20 kan dog ikke uddelegere Grundlovsændringer, da dette reguleres i Grundlovens § 88. EU-retten befinder sig således over de nationale love, men ikke over Grundloven.²¹ EU-retsakter kan inddeles i: forordninger, direktiver, beslutninger, henstillinger og udtalelser.²² I afhandlingen anvendes et forslag til et direktiv, og derfor vil kun denne retsakt blive gennemgået.

¹⁷ Retsvidenskabsteori s.273ff.

¹⁸ International skatteret s.75ff.

¹⁹ International skatteret s.77f.

²⁰ International skatteret s.110

²¹ Retsvidenskabsteori s.264f.

²² Retsvidenskabsteori s.258f.

Direktiver retter sig mod medlemsstaterne og ikke borgerne. Hensigten med direktiver er, at de skal implementeres i national ret jf. TEUF art 288 stk. 3. Et direktiv har derfor ikke en direkte retskildeværdi, da man skal kunne finde den i loven. Det kan dog have betydning ved fortolkning af den nationale lov. Her anvendes princippet om "direktivkonform fortolkning", hvor de nationale domstole er forpligtet til at fortolke den nationale lov konformt med direktivet, som loven er baseret på. Direktivet kan have direkte virkning, og dermed påberåbes af borgerne i medlemsstaten, hvis det ikke er blevet implementeret rettidigt. Der stilles dog yderligere krav om, at det aldrig må være en forpligtelse for borgeren, og desuden skal indholdet i direktivet være lige så klart, som var det en lovregel. Selvom reglen ikke er klar, kan borgeren stadigvæk påberåbe sig den, hvis den kan rummes i en national gældende lov, efter en direktivkonform fortolkning.²³

Afhandlingen undersøger anvendelsen af et direktiv, der på nuværende tidspunkt ikke er vedtaget i EU. Hertil skal bemærkes at direktivet materielt kan ændres inden vedtagelse, og desuden skal det fastslås, at Danmarks implementering af direktivet i national ret, kan have betydning for den endelige retsstilling. I afhandlingen behandles direktivet, som var det endeligt, så en evt. ændring i den nuværende retstilstand kan fastlægges.

5.2.2. Domstolspraksis

Domstolenes afgørelser udgør en vigtig retskilde ved fastlæggelse af gældende ret. Domstolenes afgørelser er bindende for skattemyndighederne, som ændrer deres praksis efter en afsagt dom, der tilsidesætter administrativ praksis. Dette gøres som regel gennem et styresignal.²⁴

Dommens retskildeværdi betegnes ofte som deres "præjudikatsværdi". Præjudikatsværdi er et begreb, som er anfægtet i litteraturen begrundet af, at en dom fra en domstol blot er en afgørelse af en tvist mellem to parter.²⁵ Afhandlingen vil ikke behandle diskussionen om begrebets legitimitet, men antager at en domstols begrundelse kan anvendes i senere, lignende afgørelser, hvilket giver domstolspraksis særlig betydning. Denne antagelse begrundes med ligebehandlingsprincippet, hvorefter en borger kan forvente at blive behandlet på samme måde som andre borgere under samme omstændigheder. Det er dog sjældent at to retssager er identiske, og derfor er det vigtigt at fastslå, om der er tale om lignende omstændigheder i retsfaktum. Det bør derfor fastslås, om der i dommens præmisser tages stilling til en meget konkret problemstilling, eller om omstændighederne er generelle.

I vurderingen af en afgørelse, skal det ligeledes overvejes hvilken domstol der har afsagt dommen. En byretsdom kan tilsidesættes af en højere instans, og derfor er en afgørelse af højere retskildeværdi, hvis en højere instans har afsagt den. Dommens alder kan ligeledes have betydning, hvis den anvender forældede hensyn og principper. Dissens i en

²³ Retsvidenskabsteori s.260ff.

²⁴ Lærebog om indkomstskat s. 113

²⁵ Retsvidenskabsteori s.302

afgørelse kan være et udtryk for usikkerhed i retstilstanden. Modsat kan det også være et tegn på, at en ny retstilstand er på vej, som vinder flertal i senere afgørelser.²⁶

Selvom danske domstole ikke er bundet af andre landes domstole, findes der alligevel tilfælde, hvor andre landes domstolsafgørelser kan have betydning for danske afgørelser bl.a. TFS 1993, 7 H.²⁷

5.2.3. Administrativ praksis

Administrativ praksis kan også i et vist omfang anvendes som en retskilde. Som nævnt ovenfor tilsiger ligebehandlingsprincippet, at en borger kan forvente samme behandling under de samme omstændigheder. Hvorvidt der kan støttes ret på ligebehandlingsprincippet, afhænger dog af, hvor det påberåbes. Domstolene er ikke bundet af administrativ praksis, hvis en forvaltningsafgørelse anbringes for domstolene. Derfor kan en udført praksis, som strider imod loven ikke binde domstolene.²⁸

Hertil kommer styresignaler, cirkulærer, anvisninger osv. Disse har samme retskildeværdi for en myndighed som en etableret praksis. Domstolene er ikke bundet af disse, da der ikke er et underordningsforhold. Det er derfor som udgangspunkt ikke muligt at påberåbe sig en ret fra et cirkulære. I praksis ses det dog at domstolene alligevel vil forsøge at anvende cirkulærets fortolkning, så længe det er muligt indenfor en lovlig forståelse.²⁹ Under administrativ praksis findes desuden Den Juridiske Vejledning, som skattemyndighederne også vil følge, så længe den ikke strider mod en højere rangerende retskilde.³⁰

Indenfor skatteretten tilbyder SKAT bindende svar. Bindende svar er en måde, hvor skatteyderen kan sikre sig, hvilken skattemæssig virkning, en gennemført eller tænkt handling vil medføre. Der kan stilles spørgsmål for spørger selv jf. SFL § 21 stk. 1 eller for andre end spørgeren jf. SFL § 21 stk. 2. Ønskes et bindende svar på vegne af andre end spørgeren, kan det kun være for tænkte dispositioner. Bindende svar kommer som regel fra SKAT, medmindre sagen er principiel. I disse tilfælde vil den forelægges for Skatterådet. Retsvirkningen af et bindende svar er, at det binder skattemyndighederne i op til 5 år jf. SFL § 25 stk. 1. Denne virkning gælder også den administrative klageorganer, medmindre de bindende svar er påklaget.³¹

Domstols- og administrativ praksis er en vigtig retskilde i afhandlingen, både for at eksemplificere loven, men også for at vise omfanget af nogle bestemmelser. Domstolspraksis vil altid have en højere retskildeværdi end administrativ praksis, men der findes ikke domstolspraksis på alle områder. Afhandlingen vil derfor forsøge at anvende domstolspraksis så vidt muligt, men anvender i høj grad også administrativ praksis, når der ikke findes en relevant afgørelse på problemstillingen.

²⁶ Retsvidenskabsteori s.297ff.

²⁷ International skatteret s.85

²⁸ Retsvidenskabsteori s. 340f.

²⁹ Retsvidenskabsteori s.336ff.

³⁰ Den juridiske vejledning: 2020-1: Om den juridiske vejledning, Bindende Virkning

³¹ Lærebog om indkomstskat s 85ff.

6. Fast driftssted i dansk ret

I det danske skattesystems struktur arbejder man indledningsvist i begreberne objektiv og subjektiv skattepligt. Reglerne om objektiv skattepligt behandler *hvad* der skal beskattes. De generelle regler findes i statsskattelovens, men disse regler suppleres i høj grad af andre love. Dernæst findes reglerne om subjektiv skattepligt, som behandler *hvem* der skal beskattes. Her sonderer man mellem fuld og begrænset skattepligt. Det følger af den fulde skattepligt, at al skattepligtig indkomst som udgangspunkt skal medregnes ved indkomstopgørelsen, uanset om indkomsten er optjent her i landet eller ej - dette kaldes globalindkomstprincippet jf. SL § 4. For selskaber gælder et særligt territorialprincip, hvorefter indtægter og udgifter der vedrører et udenlandsk fast driftssted eller fast ejendom ikke skal medregnes i den skattepligtige indkomst jf. SEL § 8, stk. 2, 1. pkt.

Den ubegrænsede skattepligt omfatter f.eks. personer med bopæl her i landet, og personer der opholder sig i landet i et tidsrum af mindst 6 måneder jf. KSL § 1. Der findes en tilsvarende bestemmelse i SEL § 1, stk. 1 nr. 1-6 for hvilke selskaber der er fuldt skattepligtige til Danmark. Selskaber mv. er som hovedregel fuldt skattepligtige, når de er registreret i Danmark.

Personer og selskaber der ikke er fuldt skattepligtige efter KSL § 1 og SEL § 1, kan være begrænset skattepligtige af en række indkomstarter. Der er således tale om personer og selskaber, der ikke møder kriterierne for fuld skattepligt, men som modtager indkomst med særlig tilknytning til Danmark. Det følger af den begrænsede skattepligt, i modsætning til den fuldt skattepligtige, at der kun er skattepligt af de indtægter, der har denne særlige tilknytning til Danmark. KSL § 2, stk. 1 indeholder en række tilfælde af begrænset skattepligt for fysiske personer og dødsboer. Udenlandske selskaber der er tilsvarende dem, der er nævnt i SEL § 1, er begrænset skattepligtige til Danmark, når de har indtægter her fra landet af den i SEL § 2, stk. 1, litra a - h nævnte art. Herunder kan eksempelvis nævnes indkomst fra et fast driftssted, der skal medregnes til den skattepligtige indkomst. Når der foreligger fast driftssted i Danmark, skal der opgøres en indkomst for det faste driftssted svarende til den indkomstopgørelse, som et selvstændigt foretagende ville skulle opgøre, jf. selskabsskattelovens § 2, stk. 2, og kildeskattelovens § 2, stk. 3.

Der opstår således et vigtigt spørgsmål om, hvornår der foreligger et fast driftssted. I det følgende vil først beskrives dansk intern ret på området for fast driftssted, da dette er grundlaget for om der kan ske beskatning, hvorefter internationale regler på området vil beskrives.

6.1. "Fast driftssted"- begrebets oprindelse

Fast driftssted er ikke en ny opfindelse i skatteretten, hverken i dansk ret eller international skatteret. Der er en teoretisk diskussion om, hvornår begrebet gjorde sit officielle indtog i dansk ret, men der er enighed om, at det er et velkendt begreb, og blev formentligt introduceret ved vedtagelsen af selskabsskatteloven i 1960.³² I international skatteret

³² Nørgaard Laursen, Anders: SR.2019.0184: Fast driftsstedsbegrebet i intern dansk ret og betydningen af 2017 opdateringen af OECD's modeloverenskomst (Herefter Ændringer i fast driftsstedsbegrebet) s.2

kan det dateres helt tilbage til 1899, hvor det dengang indgik i DBO'en mellem Prøjsen og Østrig/Ungarn.³³

Begrebet som vi kender det fra OECD's MDBO stammer fra den første MDBO fra 1963. I MDBO'en var begrebet defineret i art. 5, og stod uændret frem til 1977. Her blev der foretaget enkelte redaktionelle ændringer af art. 5 (3), hvilket ikke var større, betydningsfulde ændringer, og var alene såkaldte præciserende ændringer. Fra 1977 til 2017 har bestemmelsens ordlyd været uændret.

Denne status quo blev dog ændret med udgivelsen af 2017-udgaven af MDBO'en. Disse ændringer kom bl.a. på baggrund af arbejdet udført på det såkaldte BEPS-projekt.

6.2. Reglerne om fast driftssted

Reglerne om fast driftssted findes i SEL § 2, stk. 1, litra a og KSL § 2, stk. 1 nr. 4. KSL giver adgang til at beskatte udenlandske fysiske personer og dødsboer, mens SEL giver ret til beskatning af udenlandske selskaber, fonde, foreninger mv.

Begrebet fast driftssted findes i SEL § 2, stk. 1, litra a og KSL § 2, stk. 1, nr. 4., men definitionen anvendes også andre steder i dansk lovgivning, f.eks. SEL § 1 der henviser til danske selskaber, der driver virksomhed gennem fast driftssted i udlandet. Her skal indkomsten ikke medregnes i den danske indkomstopgørelse, jf. territorialprincippet i SEL § 8, stk. 2 der henviser til SEL § 2, stk. 1 litra a. Dermed får bestemmelsen omkring fast driftssted en vigtig og central rolle. Dette har den fordel, at man har en fælles referenceramme når man taler om fast driftssted i dansk ret.³⁴

Udfordringen ved dette er, at bestemmelsen i SEL § 2, stk.1 litra a og KSL § 2, stk. 1, nr. 4 ikke indeholder en egentlig definition af, hvornår der foreligger et fast driftssted.

OECD's MDBO har stor betydning i fortolkningen af begrebet fast driftssted i dansk intern ret. Både fordi Danmark er medlem af OECD, og dermed anvender MDBO som udgangspunkt for forhandlinger om DBO'er, men også fordi begrebet fast driftssted fortolkes i overensstemmelse med bestemmelsen i art. 5 i MDBO'en som beskrevet nedenfor.

Sammenhængen mellem fortolkning af begrebet i dansk ret og MDBO vandt tydeligt indpas i 1982 med vedtagelse af kulbrinteskatteloven, lov nr. 175 af 28. april 1982. Her hed det i forarbejderne:

“Ved afgørelsen af, om en aktivitet medfører begrænset skattepligt efter reglerne i kildeskatteloven og selskabsskatteloven om fast driftssted, lægges der i Danmark betydelig vægt på den præcisering af begrebet fast driftssted, der er fastlagt i OECD modelkonventionen til undgåelse af dobbeltbeskatning.”³⁵

³³ Skaar, Arvid A.: Permanent Establishment: Erosion Of A Tax Treaty Principle s 71ff.

³⁴ Ændringer i fast driftssteds begrebet s. 1

³⁵ Ændringer i fast driftssteds begrebet s. 3

Den juridiske vejledning 2020-1, afsnit C.D.1.2.2 angiver ligeledes i tråd med det ovenstående, at fast driftsstedsbegrebet skal fortolkes i overensstemmelse med art. 5 i OECD's MDBO.

Det forhold, at OECD's MDBO lægges til grund ved fortolkningen af de internretlige bestemmelser om fast driftssted følger dermed af forarbejder fra lovgiver samt praksis, se herunder blandt andet Tfs 1996.532 H, SKM2017.710.ØLR og SKM2018.399.BR.

6.3. Forfatningsretlige udfordringer ved fastlæggelse af begrebet

Den internretlige definition af fast driftssted følger som nævnt ovenfor definitionen af fast driftssted i MDBO. Dette rejser et forfatningsretligt spørgsmål om, hvorvidt denne praksis der er udviklet, er forenelig med Grundloven herunder legalitetsprincippet og delegationsforbuddet. Det er især relevant at se på, om dette har ændret sig i forbindelse med ændringerne i MDBO. I det følgende vil legalitetsprincippet gennemgås herunder rækkevidden af dette, før der kan tages stilling til, om den udviklede praksis er i overensstemmelse med princippet.

6.3.1. Legalitetsprincippet

Legalitetsprincippet er et uskrevet princip, der skal sikre borgernes retssikkerhed og undgå ugyldige retsakter. Princippet bestemmer, at dansk lovgivning og afgørelser afsagt af myndigheder skal kunne understøttes af gyldige regler. Det er således en kontrol, der føres med statslige organer, således disse ikke overtræder sine bemyndigelser. Der er overvejende enighed i litteraturen om, at begrebet kan opdeles i to elementer: hjemmelskravet og den formelle lovs princip.³⁶

6.3.1.1. Hjemmelskravet

Hjemmelskravet medfører at alle afgørelser, både hos domstole og administrative afgørelser, skal have hjemmel i lov. Da indgreb i borgernes retsforhold er et direkte indgreb, er det afgørende at kunne hjemle dette indgreb i lov.

Hjemmelskravet er explicit synligt i f.eks. GRL § 43 på skatteområdet. Her fremgår det at *"Ingen skat kan pålægges (...) uden ved lov"*.

I denne forbindelse skal det bemærkes, at hjemmelskravets fremtræden kan være varierende. I GRL § 43 er der tale om et skærpet hjemmelskrav, da kravet om hjemmel fremgår klart. Dette kan begrundes i, at beskatning er en meget indgribende handling overfor borgerne.³⁷

6.3.1.2. Den formelle lovs princip

Dette princip medfører, at den retlige trinfølge skal håndhæves i dansk ret. Heraf følger, at en bekendtgørelse f.eks. ikke må stride mod loven, som bemyndiger udstedelsen af bekendtgørelsen, og en given lov må f.eks. ikke stride mod Grundloven. Ligeledes fremgår det af dette princip, at en lov kun kan ændres eller ophæves ved vedtagelse af en ny lov.³⁸

³⁶ Germer, Peter: Statsforfatningsret (Herefter Statsforfatningsret) s. 77f

³⁷ Winther-Sørensen, Niels: Beskatning af international erhvervsindkomst: indkomstopgørelsen for et fast driftssted (Herefter Beskatning af international erhvervsindkomst) s.48

³⁸ Statsforfatningsret s.77f.

Dette kan dog fraviges direkte ved delegation, der specifikt angiver bemyndigelse til at fravige eller ændre en lov. Delegation sker som regel til et ministerium og kaldes også derogation.

6.3.2. Grundlovens § 43, stk. 1

I intern dansk ret er der udviklet en praksis, hvorefter fast driftssteddefinitionen direkte følger MDBO art. 5. Det vil i det følgende undersøges, hvorvidt dette er foreneligt med GRL § 43. GRL § 43, stk. 1 der bestemmer at:

"Ingen skat kan pålægges, forandres eller ophæves uden ved lov; ej heller kan noget mand-skab udskrives eller noget statslån optages uden ifølge lov".

Det er bredt antaget i teorien, at grundlovens § 43 indeholder et delegationsforbud, mens rækkevidden af dette er diskuteret.³⁹ Spørgsmålet er, om enhver form for delegation er forbudt, eller om delvis delegation er tilladt. Når der indenfor visse rammer uddelegeres kompetencer til at vedtage bindende lovgivning, opstår der en risiko for at overtræde GRL § 43, og vedtage lovgivning uden den parlamentariske proces der normalt ligger bag lovgivning.

6.3.3. Rækkevidden af delegationsforbuddet

Som nævnt tidligere indeholder GRL § 43 et tydeligt legalitetskrav, hvor regulering af skatteområdet kun kan ske gennem lovgivning. Lovgiver er således tildelt enekompetence til at foretage skattemæssige ændringer. For at forstå rækkevidden af delegationsforbuddet i GRL § 43, undersøges bestemmelsen i Grundloven samt praksis på området.

Grundloven indtager en speciel plads i dansk ret, da den er placeret i toppen af det retlige hierarki. Dog skal der ikke anlægges særlige fortolkningsregler. Udgangspunktet for fortolkningen er således lovens ordlyd og lovens formål. Det skal fremhæves, at bestemmelserne er meget kort formuleret. Dette skyldes til dels, at de skal dække over et stort retligt område, men også at de er tiltænkt en lang levetid.⁴⁰ Ordlyden siger ikke meget om rækkevidden af forbuddet, blot at delegation er forbudt.

Det kan udledes ved at se retshistorisk på bestemmelsen, at formålet har været at afskære kongen/regeringen i at pålægge beskatning, uden de folkevalgte repræsentanters indflydelse. Dermed opnås en demokratisk styring samt tilsyn med skatteforvaltningen.⁴¹ Lovgivningsmagten er derfor tildelt enekompetence til at foretage indgreb i form af skattemæssige ændringer. Dermed kan der ikke udledes meget om rækkevidden af selve ordlyden. Formålet med bestemmelsen var tilsigtet opdeling af magten i Danmark, men bi-drager ikke med svar på rækkevidden af delegationsforbuddet.

Der findes ikke meget retspraksis på området for GRL § 43, der kan hjælpe med fortolkning af rækkevidden af bestemmelsen. Derfor ses der på hvad der står i litteraturen. Der

³⁹ Graff Nielsen, Jacob: Legalitetskravet ved beskatning – de forfatnings- og forvaltningsretlige rammer (Herefter Legalitetskravet ved beskatning) s. 107

⁴⁰ Zahle, Henrik: Danmarks riges grundlov: med kommentarer s. 77ff

⁴¹ Legalitetskravet ved beskatning s. 95

er generelt positiv indstilling i litteraturen omkring muligheden for at delegere lovgivningskompetencen. Det kræver særlige grunde for at dette ikke skulle være muligt. Lovgiver kan dog ikke delegere uigenkaldeligt eller sagligt ubegrænset, da dette ville stride mod kompetencefordeling i Grundlovens § 3. Med saglig ubegrænset menes der f.eks. en delegation, som omfatter alt med forbehold for nogle undtagelser. Gennemgående for litteraturen er, at GRL § 43 indeholder et forbud mod at delegere lovgivningskompetencen til den udøvende magt, dog er rækkevidden af dette forbud ikke entydigt.⁴²

Nedenfor vil udvalgte teoretikers holdning til rækkevidden af forbuddet gennemgås. Der vil blive udledt nogle fællestræk mellem synspunkterne, for at kunne udlede en evt. retsstilling

Alf Ross

En af de tidligere beskrivelser af rækkevidden af delegationsforbuddet. Han mener, at skattemyndighederne kan foretage et snævert skøn i forbindelse med administrativ praksis og ved brug af skattebestemmelser. Yderligere mener Alf Ross, at det alene er lovgivningsmagten der har kompetence til at træffe beslutninger i forbindelse med grundlæggende dispositioner. Alf Ross mener desuden, at denne kompetence i visse tilfælde er overtrådt.⁴³

Peter Germer

Er enig med Alf Ross i, at lovgiver skal træffe de grundlæggende og vigtige beslutninger om beskatning. Han mener dog, at grundlovens alder bør tages i betragtning, og at der dermed skal anlægges en dynamisk fortolkning ved delegationsforbuddets rækkevidde. Grundloven kan med andre ord umuligt rumme kompleksiteten af nutidens skattesystem. Desuden skal der tages praktiske hensyn til lovgivningspraksis, når man ser på muligheden for delegation.⁴⁴

Henrik Zahle

Mener at forvaltningens virksomhed er afledt af loven, og dermed altid skal have hjemmel i lov. Ifølge Zahle er legalitetsprincippet funktion at fremhæve lovens betydning som den mest fremtrædende retskilde. Herefter skal indgribende eller politisk kontroversielle forvaltningsafgørelser have klar hjemmel i lov. Han anerkender således, at der sker retsdannelse uden for Folketinget.⁴⁵

Aage Michelsen

Er på flere punkter enig med Peter Germer, herunder at lovgiver har kompetencen til at fastsætte grundprincipperne for beskatning. Desuden mener han at:

⁴² Legalitetskravet ved beskatning s. 107

⁴³ Beskatning af international erhvervsindkomst s.54

⁴⁴ Beskatning af international erhvervsindkomst s.55

⁴⁵ Legalitetskravet ved beskatning s. 67

*"Selv om der kan rettes berettiget kritik imod, at skatteretlig regeldannelse overlades til skatteforvaltningen, må der imidlertid erkendes, at det ikke ville være muligt for lovgivningsmagten og næppe heller ønskværdigt, om den skulle foretage enhver skatteretlig regulering i detaljer"*⁴⁶

Dermed antager han en mere pragmatisk tilgang til rækkevidden af bestemmelsen, nemlig at delegation i forbindelse med den praktiske regulering kan være nødvendig. Ligeledes mener han, at lovgiver har kompetencen til at fastsætte de grundlæggende principper for beskatning.

Jacob Graff Nielsen

Mener at GRL § 43, 1. led, skal undergives dynamisk fortolkning. Dette skyldes, at formålet med bestemmelsen er forældet, da kompetencefordelingen mellem Rigsdagen og kongen ikke længere er aktuel. Derimod skal bestemmelsen fokusere på skatteydere retssikkerhed i form af krav på forudberegnelighed og klar hjemmel. Hensynet til retssikkerhed skal kombineres med samfundshensyn og effektivitetshensyn. Dermed skal der anlægges en tidssvarende fortolkning af GRL § 43 således, at praktiske behov kan afhjælpes ved f.eks. bekendtgørelser og cirkulærer.⁴⁷

Dermed ses det, at der i teorien er bred enighed om, at det ville være grundlovsstridigt og mod delegationsforbuddet at uddelegere den fulde lovgivningskompetence til skattemyndighederne, for så vidt angår væsentlige skatteretlige beslutninger. Der er dog ikke enighed om, hvor meget, og hvad der kan uddelegeres. Tendensen er dog, at adgangen til delegation er snæver, men også nødvendig i den praktiske udførelse af lovgivning.

6.3.4. Fastlæggelse af begrebet i praksis

Efter fastlæggelsen af rækkevidden af delegationsforbuddet i ovenstående afsnit, vil dette afsnit belyse den administrative praksis der er fulgt vedrørende fast driftssted.

Den administrative praksis har som tidligere nævnt accepteret og benyttet fast driftssteds definitionen fra OECD's MDBO. Problemet bliver i den forbindelse, at myndighederne får lovgivningskompetence i forbindelse med skatteretlige dispositioner. Grl § 43, 1. led, er til hinder for delegation til skattemyndighederne at fastlægge materielle skatteretlige regler, som udvider eller indskrænker opgørelsen af den skattepligtige indkomst. Det følger heraf, at loven skal bestemme, hvem der er skattepligtig samt hvad der beskattes. Man mangler således den parlamentariske proces når man blot antager OECD's definition af fast driftssted. Aage Michelsen udtrykker om forholdet at:

"I bekræftende fald vil udvidelsen af begrebet fast driftssted i kommentarerne være besluttet af OECD's Committee on Fiscal Affairs uden godkendelse af Folketinget. Det vil endda blive meget vanskeligt at finde på en argumentation, der kan forklare, at en sådan udvidelse af

⁴⁶ Lærebog om indkomstskat s. 112

⁴⁷ Legalitetskravet ved beskatning s. 291ff

den begrænsede skattepligt i Danmark kan være i overensstemmelse med delegationsforbuddet i grundlovens § 43.”⁴⁸

Hvis en ændring i kommentarerne til MDBO har den betydning, at fast driftsstedsbegrebet bliver udvidet eller indskrænket, vil skattemyndighederne ikke have kompetencen til at bruge denne ændring af fast driftsstedbegrebet.

Der har ikke i praksis været taget stilling til, hvorvidt det strider mod delegationsforbuddet i GRL § 43, at man i Danmark følger definitionen i OECD's MDBO. Dette skyldes til dels, at dommere kun afgør en tvist mellem to parter, og ikke tager stilling til et sådant spørgsmål, medmindre det bliver forelagt dem. Det forekommer dog ud fra en streng fortolkning tvivlsomt, om det er i overensstemmelse med GRL § 43. Den udviklede praksis skal muligvis ses ud fra den nyere statsforfatningsretlige holdning til delegationsforbuddet, hvor en mere pragmatisk fortolkning skal anlægges.

6.3.5. Ændringerne af modeloverenskomsten i 2017

Da dansk ret følger OECD's definition af fast driftssted, vil ændringerne i MDBO 2017 behandles i det følgende. Der opstår et spørgsmål, om disse ændringer kan indfortolkes i dansk ret.

Med ændringerne af MDBO i 2017-udgaven er der gennemført en række ændringer af art. 5, stk. 4, og art. 5, stk. 5-6. Desuden blev der indført en ny bestemmelse i art. 5 under stk. 4.1. I forbindelse med disse ændringer opstår et fortolkningsspørgsmål om, hvorvidt disse ændringer kan tillægges betydning ved fortolkningen af det internretlige begreb. Til besvarelse af dette spørgsmål skal der i første omgang vurderes, om der er tale om materielle ændringer, eller ændringer der blot præciserer den gældende retstilstand.

Der blev sat spørgsmålstegn ved de nye ændringer i definitionen af fast driftssted forbindelse med BEPS-action point 7, herunder om disse var for materielle til at kunne indfortolkes i SEL. Helt konkret blev der taget stilling til den nye agentregel, men udfaldet må kunne spejles i f.eks. negativlisten samt den nye anti-fragmenteringsregel, der ligeledes er materielt ændret.

Der blev i forbindelse med udkastet til lovforslag, j. nr. 2017-1675 fra Skatteministeriets side taget stilling til, hvorvidt de nye regler kunne indfortolkes i dansk ret. Dette ville have som konsekvens, at de internretlige bestemmelser om subjektiv skattepligt ville blive ændret. Skatteministeriet svarede i første omgang bekræftende på dette. Dermed var det Skatteministeriets opfattelse, at ændringerne kunne rummes i dansk intern ret uden lovændring. Denne opfattelse blev dog mødt med kritik, af bl.a. Kromann Reumert og FSR - Danske revisorer, der i høringsvaret anførte

”OECD's reviderede 2017-udgave [udgør] en væsentlig materiel ændring af fast driftsstedsbegrebet, der nødvendiggør en implementering i intern dansk ret. Hvis den ændrede udgave

⁴⁸ Michelsen, Aage: Festskrift til Ole Bjørn – Fortolkning af dobbeltbeskatningsoverenskomster samt den retskildemæssige status for kommentarerne til OECD's modeloverenskomst, s. 378

af fast driftsstedbegrebet i OECD's 2017-udgave skal finde anvendelse ved fortolkningen af fx SEL § 2, stk. 1, litra a, [opfordres] Skatteministeriet til at fremsætte lovforslag herom.”⁴⁹

Kritikken medførte, at Skatteministeriet revurderede deres opfattelse således, at den nye definition af fast driftssted alligevel ikke kunne anvendes uden lovændring. Denne nye opfattelse fra Skatteministeriets side resulterede i et nyt lovforslag, hvor de bl.a. bemærkede at:

”Selv om fast driftsstedsbegrebet fortolkes i overensstemmelse med modeloverenskomsten, vil den nye affattelse af agentreglen i artikel 5, stk. 5, under alle omstændigheder først kunne være afgørende for fortolkningen af fast driftsstedsbegrebet efter selskabsskattelovens § 2, stk. 1, litra a, efter en implementering af ændringen i dansk lovgivning. Det skyldes, at ændringen er udtryk for en materiel ændring af overenskomstens bestemmelser.”⁵⁰

Det fremgår af det citerede, at Skatteministeriet har taget endelig stilling til ændringernes betydning for den internretlige forståelse af fast driftssted. Det kræver således ifølge Skatteministeriet en lovændring for at implementere ændringerne grundet deres materielle karakter. Denne betragtning fra Skatteministeriet er videreført i Lovforslag nr. L 48 2019-2020. Det fremgår af lovforslaget, at nogle af ændringerne i MDBO anses for alene at være præciserende, dog uden at det nævnes, hvilke der er tale om.⁵¹ Disse ændringer vil kunne inddrage i fortolkningen af det internretlige begreb. Der er derimod også sket materielle ændringer af bestemmelsen i art. 5, der kræver lovændring. De ændringer der er foretaget i MDBO i 2017-versionen, kan dermed ikke automatisk integreres i dansk ret i forbindelse med fortolkning af fast driftssted, selvom dette tidligere har været fast praksis.

Situationen kan dermed beskrives således: ændringerne i MDBO fra 2017, har ikke haft nogen umiddelbar betydning for fast driftsstedsbegrebet i dansk ret. Dette skal fortsat fortolkes i overensstemmelse med art. 5 i MDBO som den fremstår før 2017-versionen. Det fremgår dog af lovforslaget, at man har intentioner om at ændre den danske lovgivning, således at den stort set har samme ordlyd som dén i den reviderede MDBO.

6.3.6. Delkonklusion

Bestemmelsen i GRL § 43 blev i sin tid indført som en naturlig måde at give borgerne indflydelse ved pålægning af skatter. I bestemmelsen findes et delegationsforbud, men rækkevidden af dette er fortsat diskuteret i litteraturen. Rækkevidden af dette bør ses ift. det komplekse skattesystem i nutidens samfund, og der bør tages højde herfor ved anvendelse af en gammel bestemmelse som GRL § 43. I nyere statsretlig litteratur har synspunktet været, at der er et særligt behov for at anlægge pragmatiske betragtninger, der ligeledes fokuserer på retssikkerheden for borgerne ved fortolkningen af delegationsforbuddet.

⁴⁹ Udkast til lovforslag, j. Nr. 2017-1675

⁵⁰ L 237 af 2. maj 2018

⁵¹ L 48 2019-2020 Forslag til lov om ændring af selskabsskatteloven, kildeskatteloven, skatteindberetningsloven, skattekontrolloven og forskellige andre love, pkt. 2.2.2

Der kan sættes spørgsmålstegn ved, om det bryder med delegationsforbuddet, at man tillægger OECD beslutningsmagten ift. fast driftsstedsbegrebet, når man vælger at følge denne definition. Konklusionen er ikke klar, da domstolene ikke har anfægtet dette, dog synes det betænkeligt set i lyset af en streng fortolkning af delegationsforbuddet i GRL § 43.

De nye ændringer i MDBO fra 2017 på baggrund af BEPS-projektet har dog fastlagt en klarere linje, når man skal se på fremtidig praksis. Markante ændringer kræver en lovændring, mens mindre ændringer kan implementeres automatisk. Således er der her en klar grænse for delegationsforbuddet, hvorefter materielle ændringer kræver lovhjemmel og ikke blot kan uddelegeres.

Materielle ændringer af bestemmelsen vil kun få betydning i de DBO'er Danmark indgår eller ændrer fremadrettet. Her vil der skulle tages stilling til, om man vil følge MDBO, hvilket ville være et naturligt valg. Dette ses blandt andet i den nye DBO med Japan, der er baseret på den nye bestemmelse i MDBO art. 5. Her kan der imidlertid opstå et problem, da der ikke efter dansk ret kan statueres fast driftssted efter bestemmelserne i den materielt ændrede bestemmelse.

7. Fast driftssted i international ret

Eftersom de danske regler omkring fast driftssted skal fortolkes i overensstemmelse med reglerne i OECD's MDBO, vil der i det følgende ses på indholdet af denne.

OECD har siden stiftelsen med jævne mellemrum udgivet en MDBO, med den seneste udgave i 2017. Denne MDBO implementerede blandt andet initiativer fra BEPS-projektet, herunder ændringer i art. 5. Der vil derfor inden behandlingen af ordlyden i art. 5 være en kort redegørelse for BEPS-projektet.

7.1. BEPS-projektet

BEPS står for "Base erosion and profit shifting". Projektet er et internationalt forsøg på at forhindre skatteudhuling og overskudsflytning. Dette er muliggjort pga. samspillet mellem skatteregler på tværs af landegrænser.⁵²

Derfor har man fra OECD's side målrettet en global indsats mod netop disse forhold. Dette har udmøntet sig i en BEPS Action Plan, der skal sørge for en konsensus-baseret plan og løsning på disse problemstillinger. "Action planen" indeholder 15 "actions" der alle adresserer BEPS-problematikker på forskellige måder og områder. Det er især action 7 (Preventing the Artificial Avoidance of Permanent Establishment Status) og Action 1 (Tax Challenges Arising from Digitalisation), der har betydning for denne afhandling, men også action 15 om "det multilaterale instrument" har relevans. Et af formålene med action 7 var at ændre definitionen af fast driftssted for at forhindre skatteudhuling og herunder undgå anti-fragmentering. Dette blev realiseret med ændringerne i MDBO i 2017.

⁵² <http://www.oecd.org/tax/beps/about/>

7.2. Reglerne om fast driftssted i modeloverenskomsten

I MDBO er fast driftssted defineret i art. 5. Ses der på systematikken i art. 5, opstilles der et primært og et sekundært kriterium.⁵³ Det primære kriterium er den første test der skal gennemgås i vurderingen af, om der foreligger et fast driftssted. Findes det, at der foreligger et fast driftssted efter dette kriterium, skal det herefter vurderes om der konkret er tale om en undtaget aktivitet i negativlisten i stk. 4. Hvis der ikke findes at være et fast driftssted efter det primære kriterium, skal man vurdere det sekundære kriterium.

Art. 5 indeholder ligeledes særlige regler om byggeri- og anlæg i stk. 3 og regler om anti-fragmentering i stk. 4.1. Disse ikke blive behandlet yderligere.

7.2.1. Det primære kriterium

Ordlyden i MDBO i art. 5, stk. 1 er således:

"I denne overenskomst betyder udtrykket "fast driftssted" et forretningssted, hvorfra et foretagendes forretningsmæssige virksomhed udøves helt eller delvis".

Ud fra ordlyden i art. 5 stk. 1 og kommentarerne til MDBO 2017 art. 5, pkt. 6 kan der i det primære kriterium opstilles tre betingelser for, at der foreligger et fast driftssted:

- Der skal eksistere et forretningssted
- Forretningsstedet skal være fast
- Foretagendets virksomhed skal udøves helt eller delvis gennem forretningsstedet

Disse betingelser vil i det følgende blive gennemgået. Til at belyse betingelserne vil kommentarerne til MDBO'en benyttes, da kommentarerne indeholder både forklaringer, men også eksempler der hjælper til at belyse, hvornår der er tale om et fast driftssted. Her inddrages både 2014- og 2017-kommentarerne.

7.2.1.1. Forretningssted

I stk. 2 af bestemmelsen er en række eksempler, der vil anses for at kunne udgøre fast driftssted, og dermed et forretningssted. Det skal dog bemærkes, at denne liste ikke er udtømmende, men blot er nogle eksempler, og de øvrige betingelser fundet i stk. 1, skal således fortsat være opfyldt. Det drejer sig eksempelvis om kontor, filial, fabrik, værksted osv., der alle må anses for at opfylde kravet om forretningssted.

Foruden eksemplerne oplistet i art. 5, stk. 2 hvor det ofte er givet, at der er tale om et forretningssted, kan det ofte være svært at vurdere hvor grænserne for et forretningssted går. Kommentar til MDBO 2017 art. 5 pkt. 10 kommer med et supplement til, hvordan begrebet skal forstås:

"Udtrykket "forretningssted" dækker alle lokaler, anlæg eller installationer, der benyttes til at udøve foretagendets virksomhed, uanset om de udelukkende bruges til dette formål. Et

⁵³ International skatteret s. 356

forretningssted kan også eksistere, hvor der ingen lokaler findes eller ingen lokaler er fornødne til udøvelsen af foretagendets virksomhed, og det simpelthen har et vist areal til sin rådighed. Det er uden betydning, om lokalerne, anlæggene eller installationerne ejes eller lejes af eller på anden måde stilles til rådighed for foretagendet.”

Af dette uddrag, fremgår det, at begrebet ikke skal fortolkes til alene at omfatte bygninger, men at installationer og sågar servere mv. ligeledes kan konstituere forretningssted. At der således er tale om et bredt forretningssteds-begreb fremgår af nogle eksempler fra praksis, hvor der er taget stilling til spørgsmålet:

TfS 1987.50 LSR

Sagen omhandlede, hvorvidt et engelsk selskab havde fast driftssted i Danmark. Selskabet ydede dykkerservice i forbindelse med efterforskning og indvinding af kulbrinter i Nord-søen.

Spørgsmålet i sagen var, om udstyr alene kan anses for et fast driftssted efter Kulbrinte-skatteloven og dermed et forretningssted.

Landsskatteretten fandt, at udstyret udgjorde et forretningssted, men ikke et fast driftssted, da udstyret blev flyttet fra sted til sted. Sagen er dermed en bekræftelse af, at de øvrige betingelser i art. 5 også skal være til stede, og tilstedeværelse af forretningssted ikke er nok i sig selv.

TfS 1994.24 LR

Sagen omhandlede et svensk selskab, der havde til opgave at bygge, eje, vedligeholde og drive et anlæg mellem Tyskland og Sverige med udveksling af elektricitet. En del af opgaven var at nedlægge og drive et undersøisk strømførende kabel. Kablet ville krydse den danske kontinentalsokkel. Spørgsmålet i sagen var, om den blotte tilstedeværelse af et undersøisk strømførende kabel kunne udgøre et forretningssted.

Ligningsrådet fandt, at kablet ikke udgjorde et fast driftssted, hvis der ikke blev udøvet virksomhed, hvilket ikke ville være tilfældet indenfor den danske kontinentalsokkel. Det ligger implicit i denne afgørelse, at kablet udgjorde et forretningssted, men ikke opfyldt de øvrige betingelser for fast driftssted.

TfS 2004.162 H

En dansk bosiddende person havde erhvervet en helikopter i Tyskland, som han udlejede gennem et selskab hjemmehørende i Tyskland. Én gang i kvartalet var personen i Tyskland for at bese helikopteren. Spørgsmålet var, om erhvervelse og udleje af en helikopter gennem et selskab i udlandet kan medføre fast driftssted.

Da der ikke var hverken kontor eller andet forretningssted fandt Højesteret, at udlejningen ikke medførte et fast driftssted i Tyskland.

Spørgsmålet om forretningssted kan forlænges til et hjemmekontor. Dette kan efter omstændighederne anses for at udgøre et fast driftssted, dog vil et hjemmekontor ikke automatisk kvalificere som forretningssted jf. kommentar til MDBO 2017 art. 5, pkt. 18-19. Nogle eksempler hvor hjemmekontor blev anset for at udgøre forretningssteder:

- Tfs 2011.558 - bindende svar omkring rådighed over et kontor, der efter Skatterådets opfattelse vil udgøre fast driftssted
- Tfs 2016.188 – bindende svar, hvor hjemmekontor i privat bopæl efter Skatterådets opfattelse ville anses for fast driftssted for spørger. Aktiviteten blev dog anset for at have hjælpende og forberedende karakter, og var dermed undtaget fra beskatning.

Som det kan ses ud fra ovennævnte praksis, kan begrebet forretningssted fortolkes bredt. Det er dog et krav for at statuere fast driftssted, at de resterende betingelser i stk. 1 stadig skal være opfyldt.

7.2.1.2. Fast

Der er foruden kravet om tilstedeværelse af et forretningssted, også et krav om at der skal være en forbindelse mellem forretningsstedet og et geografisk område, samt at denne tilknytning har en vis varighed. Dette kan således deles op i hhv. tidsmæssig og geografisk tilknytning.

7.2.1.2.1. Tidsmæssig tilknytning

Der er ikke nogen definition af den tidsmæssige udstrækning i art. 5, men det kræver en vis grad af varighed. I kommentarerne til MDBO 2017 art. 5 pkt. 28 fremgår det, at en aktivitet normalt skal være drevet i minimum seks måneder for at opfylde kravet om tidsmæssig udstrækning. Dette er også antaget i international praksis, der fremgår af kommentarerne til MDBO 2017 art. 5, pkt. 28. Det skal i denne sammenhæng bemærkes, at der ikke er tale om en fast grænse på seks måneder. Det skal vurderes ud fra de konkrete omstændigheder i sagen med de seks måneder som vejledning.⁵⁴

Af kommentarerne til MDBO 2017 art. 5 pkt. 28 og 29 er der nævnt to undtagelser til de seks måneder. Den ene undtagelse er, hvor aktiviteten er af tilbagevendende karakter. Her skal vurderingen ligge på tidsperioden forretningsstedet bliver anvendt, sammen med det antal af gange forretningsstedet udnyttes. Den anden undtagelse er, når virksomhedsudøvelsen kun finder sted i kildelandet. Hvis en virksomheds som følge af sin karakter, har en kort eksistens kun i kildelandet, kan det medføre en tidsmæssig udstrækning på kortere end seks måneder.

Et eksempel i dansk ret, hvor der er blevet taget stilling til en periode på mindre end seks måneder er Tfs 2001, 407 LSR. Her fandt Landsskatteretten, at en periode på otte uger ikke var tilstrækkeligt til at opfylde det tidsmæssige krav. Her gik spørgsmålet på hvor-

⁵⁴ International skatteret s. 359

vidt en dirigent/violinist, der var hjemmehørende i Storbritannien, var begrænset skattepligtig til Danmark efter KSL § 2, stk. 1, nr. 1. Landsskatteretten gjorde gældende at virksomhedsudøvelse af otte uger på et år, eller 24 uger over en treårig periode, ikke var tilstrækkeligt til at opfylde kravet om en vis varighed. Selvom afgørelsen vedrører en person, antages det at der ville opnås samme udfald, hvis der var tale om et selskab.

Om varighed kan det konstateres i kommentarerne til MDBO 2017 art. 5, pkt. 28, at virksomhedsudøvelse af kort varighed, også kan opfylde kravet om fasthed i tid. Foruden de faktiske omstændigheder, kan den tidsmæssige hensigt have en betydning for vurderingen. Hvis et forretningssted havde til hensigt at være kortvarig, men faktisk opretholdes længere, vil det naturligvis resultere i et fast driftssted. Omvendt hvis et forretningssted havde et planlagt længere tidsmæssig udstrækning, men pga. særlige omstændigheder blev afviklet før tid, vil det stadigvæk anses for at være et fast driftssted jf. kommentarerne til MDBO 2017 art. 5 pkt. 34.

Udgangspunktet for hvornår perioden regnes fra, er at der tælles fra den dag alle betingelser for et fast driftssted er opfyldt, med undtagelse af kravet om tidsmæssig fasthed. Dette medfører, at perioden hvor foretagendet opstilles/forberedes ikke indgår i perioden. Når det faste forretningssted afvikles, eller hvis forretningsstedets virksomhed indstilles, ophører et fast driftssted. Midlertidige afbrydelser af driften grundet f.eks. ferie o.l. ophæver ikke eksistensen af et fast driftssted jf. kommentarerne til MDBO 2017 art. 5, pkt. 44.

7.2.1.2.2. Geografisk tilknytning

Foruden den tidsmæssige tilknytning, skal der være en tilknytning mellem forretningsstedet og et geografisk sted i kildelandet jf. kommentarerne til MDBO 2017 art. 5, pkt. 21. Det er ofte ikke svært at vurdere, om dette er tilfældet. Hvis der eksempelvis udøves virksomhed gennem et kontor, vil kravet være opfyldt. Udfordringen ligger i de såkaldte mobile forretningssteder.

I kommentaren til MDBO 2017 art. 5 pkt. 22 er det afgørende for vurderingen af de mobile forretningssteder, hvorvidt der er en geografisk og kommerciel helhed i relation til aktiviteten. Hvis der er en sådan helhed, vil aktiviteten kunne samles til et forretningssted. Et eksempel i kommentaren til MDBO 2017 art. 5 pkt. 23 er en mine, der anses for at være et fast driftssted. Selvom der i den samme mine flyttes lokalitet undervejs, må mineaktiviteten i sig selv anses for at have en kommerciel og geografisk helhed.

Hvis der alene er tale om en geografisk helhed, men ingen kommerciel tilknytning, vil der ikke være tale om ét forretningssted. Et eksempel på dette er en maler, der maler en kontorbygning for flere forskellige kunder. Dette vil resultere i, at malerarbejdet ikke kan anses, som et enkeltstående projekt med bygningen som et enkelt forretningssted. Men hvis malerarbejdet udføres for én kunde, vil bygningen kunne anses for at være et enkeltstående forretningssted jf. kommentarerne til MDBO 2017 art. 5, pkt. 24.

I den omvendte situation, hvor der alene er tale om kommerciel helhed, men manglende geografisk helhed, vil der ligeledes ikke udgøre et enkelt forretningssted. Dette eksemplificeres i kommentarerne til MDBO 2017 art. 5 pkt. 25 med en rådgiver, der som led i ét projekt, oplærer medarbejdere i filialer på adskilte lokaliteter. Hver filial udgør sin egen geografisk sammenhæng, mens der er tale om ét projekt.

7.2.1.3. Virksomhedsudøvelse gennem det faste forretningssted

Slutteligt er det et krav, at der foruden betingelserne om forretningssted og fasthed, også drives virksomhed helt eller delvist gennem forretningsstedet. Kravet om at der helt eller delvist skal udøves virksomhed gennem forretningsstedet, skal fortolkes bredt jf. kommentarerne til MDBO 2017 til art. 5, pkt. 20.

Om begrebet "virksomhed" skal fortolkes *lex fori* eller autonomt, er der ikke enighed om i litteraturen. Det traditionelle udgangspunkt er dog, at det skal fastlægges i overensstemmelse med intern ret jf. MDBO art. 3, stk. 2. Dette medfører, at vi i dansk ret må benytte den afgrænsning af erhvervsindkomst der er foretaget ift. SL §§ 4-6 og tillægge denne betydning. Her er det de klassiske sondringer, som eksempelvis erhvervsmæssig og ikke-erhvervsmæssig indkomst, samt lønmodtager og erhvervsindkomst der skal foretages. Uanset hvordan det fortolkes, må det antages, at betingelsen om virksomhedsudøvelse bl.a. har til formål at undgå rene tilfælde af passiv investering fra definitionen af fast driftssted.⁵⁵

At virksomheden skal udøves gennem det faste driftssted, vil sædvanligvis sige, at personer, som på den ene eller den anden måde er afhængige af foretagendet, udfører foretagendets virksomhed i den stat, hvor det faste sted er beliggende jf. kommentarerne til MDBO 2017 art. 5 pkt. 6. Analyse af og eksempler på hvorvidt en virksomhedsudøvelse kan siges at foregå gennem det faste driftssted, bliver behandlet senere i afhandlingen.

7.2.2. Det sekundære kriterium

Foruden reglerne i art. 5, stk. 1 findes et sekundært kriterium i art. 5, stk. 5 og 6, der ligeledes kan statuere fast driftssted. Det sekundære kriterium kaldes også for "agentreglen". Agentreglen afgrænses af negativlisten i art. 5, stk. 4, men gælder uanset reglerne i art. 5, stk. 1 og 2 og er dermed en udvidelse af fast driftsstedsbegrebet.

Agentreglen er ét af punkterne, der har været genstand for ændringer i den nye MDBO fra 2017. Her var det især den såkaldte *commissionnaire*-struktur man ville komme til livs. Denne struktur kunne anvendes til at nedbringe den skattepligtige indkomst i kildelandet, ved at fjerne funktioner som f.eks. salg, markedsføring, produktion mv. fra kildelandet, og omdanne til et selskab, der alene handler som kommissionær for et salgsselskab der var beliggende i et lavskattelands.

⁵⁵ International Skatteret s. 361

Med den nye bestemmelse kan en person udgøre et fast driftssted efter art. 5, stk. 5:

“hvor en person handler i en kontraherende stat på vegne af et foretagende og i den egenkab sædvanligvis indgår kontrakter eller sædvanligvis spiller den ledende rolle op til indgåelsen af kontrakter, der rutinemæssigt indgås af foretagendet uden væsentlige ændringer, og disse kontrakter:

- a) er indgået i foretagendets navn*
- b) vedrører overdragelse af ejendomsret eller tildeling af brugsret til ejendom ejet af det pågældende foretagende, eller som foretagendet har brugsret til*
- c) vedrører foretagendets levering af ydelser,*

anses dette foretagende for at have fast driftssted i denne stat med hensyn til enhver virksomhed, som denne person udøver for foretagendet”.

Det fremgår således af den nye bestemmelse, at en person der handler på vegne af foretagendet, og indgår aftaler om salg mv. kan statuere fast driftssted. Det er dermed uden betydning, om der benyttes den ovennævnte *commissionnaire*-struktur. Formålet med ændringerne var at ramme arrangementer med denne struktur, men det ses at bestemmelsen er formuleret på en måde, så den også rammer andre strukturer der kan udnytte regler til overskudsflytning. Det centrale for bestemmelsen må antages at være, hvornår en person kan siges at “handle på vegne af” et foretagende.⁵⁶

En person handler på vegne af et foretagende når personen i et vist omfang inddrager foretagendet i forretningsmæssig virksomhed i den pågældende stat jf. kommentarerne til MDBO 2017 art. 5 pkt. 86. Dette er eksempelvis tilfældet, hvis en repræsentant handler på vegne af en fuldmagtsgiver jf. samme kommentar.

Disse situationer skal holdes adskilt fra tilfælde, hvor en person indgår en kontrakt på egne vegne, og får varer eller ydelser fra tredjemand til at opfylde kontrakten. I dette tilfælde vil der ikke være tale om et fast driftssted efter agentreglen for tredjemanden da der ikke handles på dennes vegne jf. kommentarerne til MDBO 2017 art. 5 pkt. 96.

Art. 5, stk. 6 er undtagelsen til art. 5, stk. 5. Hvis det findes at der er tale om et fast driftssted efter art. 5, stk. 5, vil der være tale om en undtagelse, hvis betingelserne i stk. 6 er opfyldt. Bestemmelsen indeholder to betingelser, navnlig at personen skal:

1. være uafhængig af foretagendet og
2. handle inden for rammerne af hans sædvanlige forretningsvirksomhed⁵⁷

I kommentarerne til MDBO 2017 art. 5, pkt. 104-106 fremgår det, at nogle af de relevante kriterier i afhængighedsvurderingen i det første punkt er instruktionsbeføjelser, hvem

⁵⁶ Ændringer i fast driftsstedbegrebet s. 3

⁵⁷ International skatteret s. 372

der bærer risiko samt om der føres kontrol med arbejdet. Der skal foretages en konkret afvejning af disse momenter.

Ved vurderingen af den sædvanlige forretningsvirksomhed i andet punkt, skal man se på, hvad virksomhedens primære funktion er. Heraf fremgår, at et distributionsfirma vil ikke kunne udføre repræsentation inden for dens sædvanlige forretningsvirksomhed. En børsmægler som udfører markedsformidlingsvirksomhed ud fra den samme fremgangsmåde, men pga. kundernes behov lejlighedsvist gør det som repræsentant, og sommetider på egen regning, anses for at handle som led i sin virksomheds sædvanlige forretningsvirksomhed jf. kommentar til MDBO 2017 art. 5 pkt.110.

7.2.3. Negativlisten

Er der efter bestemmelserne i art. 5 tale om et fast driftssted, kan en aktivitet alligevel være undtaget fra fast driftssteds-definitionen. Disse undtagelser findes i negativlisten i MDBO art. 5, stk. 4, der oplister en række konkrete aktiviteter, der falder udenfor begrebet. Af bestemmelsen i 2017-versionen af MDBO følger det:

“Uanset foranstående bestemmelser i denne artikel omfatter udtrykket “fast driftssted” ikke:

- a) anvendelsen af anlæg udelukkende til oplagring, udstilling eller levering af varer tilhørende foretagendet*
- b) opretholdelsen af et varelager tilhørende foretagendet udelukkende til oplagring, udstilling eller levering*
- c) opretholdelsen af et varelager tilhørende foretagendet udelukkende til bearbejdelse eller forædling hos et andet foretagende*
- d) opretholdelsen af et fast forretningssted udelukkende for at foretage indkøb af varer eller fremskaffe oplysninger til foretagendet*
- e) opretholdelsen af et fast forretningssted udelukkende for at udføre anden virksomhed for foretagendet*
- f) opretholdelsen af et fast forretningssted udelukkende med henblik på en kombination af de under litra a)-e) nævnte formål,*

såfremt denne virksomhed, eller for så vidt angår litra f) det faste forretningssteds almindelige virksomhed, er af forberedende eller hjælpende art.”.

Listen er ikke udtømmende, da det fremgår af litra e), at enhver anden aktivitet også kan undtages fra definitionen af et fast driftssted.

Det blev tidligere antaget, at de i litra a-d nævnte tilfælde i 2014-versionen altid ville blive anset for at være af hjælpende eller forberedende karakter, og derfor aldrig ville kunne

statuere fast driftssted.⁵⁸ Dette er ikke længere tilfældet, da det er gået op for bl.a. OECD, at de objektive krav i bestemmelsen var for nemme at omgå.⁵⁹

I den nye bestemmelse, er der krav om, at aktiviteterne i litra a-d *skal* være af hjælpende eller forberedende karakter for at være undtaget. I vurderingen af hvorvidt en given aktivitet kan betegnes som hjælpende eller forberedende, skal man se på, om aktiviteten udgør en essentiel og signifikant del af foretagendets aktivitet som helhed jf. kommentarerne til MDBO 2017 art. 5, pkt. 59. Er dette tilfældet, vil der kunne statueres fast driftssted, så længe betingelserne i enten det primære eller sekundære kriterium er opfyldt.

Det kan være vanskeligt at afgøre, hvornår der er tale om hjælpende eller forberedende aktivitet, eller en essentiel og signifikant aktivitet. Dette er forsøgt illustreret i kommentarerne til MDBO 2017 art. 5, pkt. 68 – eksempel 1:

”RCO, der er et selskab hjemmehørende i stat R, er en stor aftager af et særligt landbrugsprodukt produceret i stat S, som RCO sælger fra stat R til distributører beliggende i forskellige lande. RCO har et indkøbskontor i stat S. De ansatte, der arbejder på kontoret, er erfarne indkøbere, der har en særlige viden om denne type produkt og besøger producenter i stat S, vurderer produkternes type/kvalitet i henhold til internationale standarder (hvilket er en vanskelig proces, der kræver særlige kompetencer og viden) og indgår forskellige typer kontrakter (spot og termin) i forbindelse med RCO's indkøb af produkterne.”

Omstændighederne i eksemplet taler helt naturligt for, at der skulle være tale om vigtige og signifikante aktiviteter, og dermed ikke undtagelse fra fast driftssted. Det største problem med denne illustration er, at der ikke er nogen vejledning ift. simple modifikationer af eksemplet.⁶⁰ Man kan dermed spørge sig selv om, hvor lidt der skal til for at der for at aktiviteten ikke længere anses for signifikant og essentiel.

7.2.4. Anti-fragmentering

Der er ligeledes i art. 5, stk. 4 indsat en ny bestemmelse om anti-fragmentering i art. 5, stk. 4.1. Tidligere har reglerne om anti-fragmentering kun været beskrevet i kommentarerne til MDBO. Når man omtaler fragmentering, er det situationer, hvor et selskab opdeler dens aktivitet i flere separate enheder i kildelandet, og dermed undgår kildelandsbeskatning.

Dette kunne tidligere lade sig gøre, da de enkelte enheder i kildelandet blev omfattet af negativlisten som hjælpende eller forberedende aktivitet. De nye regler om anti-fragmentering er indsat for at modarbejde denne omgåelse. De hidtidige regler i 2014-udgaven omhandlede ét foretagende, mens 2017-udgaven også omfatter nært forbundne foretagender. Ændringen er gennemgået af Anders Nørgaard Laursen i Ændringer af fast driftsstedesdefinitionen afledt af BEPS-projektet. Ændringen betyder, at man ikke længere kan

⁵⁸ Nørgaard Laursen, Anders: Fast driftssted s. 137

⁵⁹ OECD (2015), Addressing the Tax Challenges of the Digital Economy, Action 1 - 2015 Final Report, OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project, OECD Publishing, Paris. <http://dx.doi.org/10.1787/9789264241046-en>

⁶⁰ Nørgaard Laursen, Anders: SR.2018.0111: Ændringer af fast driftsstedesdefinitionen afledt af BEPS-projektet s. 5

fragmentere koncernen ved hjælp af datterselskaber og separate enheder. Reglerne er endnu et tiltag fra OECD, der skal gøre det nemmere, at statuere fast driftssted i kildelandet.

8. Det Multilaterale Instrument

Det multilaterale instrument (herefter MLI) eller "Multilateral konvention til gennemførelse af tiltag i dobbeltbeskatningsoverenskomster til forhindring af skatteudhuling og overskudsflytning" stammer fra BEPS-projektet, som har til formål at identificere skattemæssige problemer, og hvilke tiltag der må tages mod disse. Nogle af tiltagene krævede blot en lovændring i de enkelte lande, mens andre tiltag krævede, at der ændredes i DBO'erne. Dette betød, at der måtte ændres mere end 3.000 DBO'er, hvilket ville være en voldsom opgave for medlemslandene. OECD anerkendte udfordringen, og foreslog som "action 15" i BEPS-projektet MLI som løsning på denne udfordring. Ved tiltrædelse af MLI ville et land nemt kunne få integreret ændringerne i deres overenskomster.⁶¹ Dette har Danmark gjort ved lov 2019-03-30 nr. 327. Der er dog en række begrænsninger, som følger af konventionen.

Konventionen skal ratificeres i et lands lovgivning for at den kan finde anvendelse. I denne ratificering skal det oplyses, hvilke DBO'er konventionen skal finde anvendelse på. Dette har Danmark gjort i bilag 3 i loven. De omfattede lande i den danske ratificering, skal også ratificere konventionen efter deres forfatnings regler, og inkluderer DBO'en med Danmark i denne.

MLI giver et land forskellige løsninger til de enkelte artikler. Foruden løsningerne er der også mulighed for, at landene kan tage forbehold for de fleste artikler, undtagen en række minimumsstandarder. Hvis der er valgt forskellige løsninger af to lande omkring en artikel, vil den ikke kunne anvendes i deres DBO.⁶²

Dermed er den praktiske anvendelse af MLI snæver, da der opstilles en række betingelser før, at den kan finde anvendelse. I situationer hvor MLI finder anvendelse, vil reglerne i konventionen fungere "side-om-side" med en DBO.⁶³

I tilfælde hvor der er en konflikt mellem en DBO og MLI, går den nyere konvention forud for den gamle jf. Wienertraktaten art. 30 stk. 3.⁶⁴ I en forklarende udmelding fra OECD,⁶⁵ uddybes det i punkt 15, hvordan bestemmelserne i MLI skal anvendes i sammenhæng med de gældende DBO'er. Der er fire muligheder, for hvordan en evt. konflikt mellem MLI og DBO løses. Hvilken mulighed der bruges, fremgår af ordlyden af bestemmelsen i konventionen:

⁶¹ Buss, Jesper og Kjærgård Terkilsen, Lars: SR.2019.259: Danmark har nu ratificeret den multilaterale konvention af 24. november 2016 (Herefter Danmark har nu ratificeret den multilaterale konvention) s. 1

⁶² Wittendorff, Jens: RR.8.2019.24: OECD's multilaterale konvention (Herefter OECD's multilaterale konvention) s. 2

⁶³ Danmark har nu ratificeret den multilaterale konvention s. 1

⁶⁴ OECD's multilaterale konvention s. 2

⁶⁵ OECD: Explanatory statement to the multilateral convention to implement tax treaty related measures to prevent base erosion and profit shifting

- “in place of” vil sige at bestemmelsen træder i stedet for en i DBO'en eksisterende bestemmelse. Hvis en eksisterende bestemmelse ikke findes i DBO'en, finder bestemmelsen ikke anvendelse
- “applies to” eller “modifies” vil sige at konventionens bestemmelse ændrer en eksisterende bestemmelse, men uden at erstatte den. Hvis bestemmelsen ikke findes i DBO'en, vil konventionens bestemmelse ikke finde anvendelse
- “in the absence of” vil sige at konventionens bestemmelse kun har virkning, når bestemmelsen ikke findes i DBO'en
- “in place of or in the absence of” vil sige at konventionens bestemmelse altid har virkning. Hvis der findes en bestemmelse, vil den træde i stedet for den, og hvis der ikke findes en bestemmelse, vil den tillægges ind i DBO'en

De fleste af bestemmelserne i MLI reguleres af en “in place of or in the absence of” bestemmelse.⁶⁶

Bestemmelserne i MLI omkring fast driftssted findes i art. 13. Der er tale om en “in place of” bestemmelse jf. art. 13 stk. 5, hvilket vil sige, at bestemmelsen kun erstatter en lignende bestemmelse. Her ses det, ligesom reglerne i 2017-versionen af MDBO, at der fokuseres på, at undtagelserne til fast driftssted skal være af hjælpende og forberedende karakter.

Af art. 13 stk.1 fremgår det, at landene kan vælge mellem tre muligheder: Valgmulighed A, Valgmulighed B eller ikke at anvende nogen af dem. Valgmulighed A indeholder den eksisterende løsning i MDBO, hvor de undtagne aktiviteter er betinget af, at de er af hjælpende eller forberedende karakter. Valgmulighed B afviger fra MDBO således at de oplistede undtagelser som f.eks. varelager, kan være undtaget, uden at aktiviteten skal have hjælpende eller forberedende karakter. Danmark har valgt valgmulighed A jf. lov 2019-03-30 nr. 327.

MLI er et ambitiøst projekt fra OECD, der skal lette implementering af revideringer af MDBO i individuelle DBO'er. Som juridisk værktøj er MLI's anvendelse begrænset, da der er mange betingelser, før den kan anvendes. MLI anvendes sideløbende med MDBO i analysen af forretningsmodellerne. Da reglerne som Danmark har tiltrådt, er de samme som er i MDBO, vil MLI ikke blive behandlet særskilt.

9. Forretningsmodeller i den digitale økonomi

I det følgende vil der blive redegjort for, hvilke kendetegn de digitale forretningsmodeller deler med hinanden. Desuden vil en række karakteristika for det digitale marked beskrives. Dernæst vil der blive redegjort for en række digitale forretningsmodeller.

⁶⁶ OECD's multilaterale konvention s. 2

I 2013 kom rapporten "Addressing Base Erosion and Profit Shifting"⁶⁷, som var grundlaget for BEPS Action Plan. På baggrund af denne rapport, blev problematikkerne i Action 1 udgivet i 2015 rapporten "Addressing the Tax Challenges of the Digital Economy, Action 1 - 2015 Final Report". Som opfølgning på denne udgav OECD i 2018 en rapport om de skattemæssige udfordringer, der følger af digitaliseringen.⁶⁸ Rapporten omhandler bl.a. hvilken effekt digitaliseringen har haft på økonomien, hvilke digitale forretningsmodeller der opererer indenfor den digitale økonomi, samt hvad medlemslandene har taget af foranstaltninger for at modarbejde disse udfordringer. Rapporten vil anvendes til at belyse den digitale økonomis infrastruktur, samt hvilke forretningsmodeller der ifølge OECD opererer indenfor den digitale økonomi.

9.1. Infrastrukturen af den digitale økonomi

På baggrund af rapporten fra 2018, har OECD opstillet nogle fælles kendetegn for højt digitaliserede virksomheder, herunder:

- Cross-jurisdictional scale without mass - virksomhederne har mulighed for at placere forskellige dele af deres produktion og processer i forskellige lande. Samtidig har man mulighed for at være økonomisk involveret i lande uden at have fysisk tilstedeværelse.
- Betydelige investeringer i immaterielle aktiver - højt digitaliserede virksomheder har stor afhængighed af, samt stigende brug af IP-aktiver såsom software algoritmer, platforme o. Lign.
- Brug af dataindsamling og brugerdeltagelse er vigtig for flere af de højt digitaliserede virksomheder. Dataindsamling er væsentlig for virksomhederne, da de kan tilpasse deres forretningsmodel ved at indsamle data om målgruppen. Vigtigheden af brugerdeltagelse vil typisk fremgå ved sociale netværk, som er baseret på deres brugerbase til at skabe indholdet på platformen. Her er brugerdeltagelse afgørende for forretningsmodellen.⁶⁹

Foruden disse fælles kendetegn for højt digitaliserede virksomheder, kan der opstilles en række karakteristika for det digitale marked. Disse fremgår tydeligere i nogle forretningsmodeller end andre.

Direct network effects

Ved direct network effects er værdien af en bestemt vare eller tjeneste ofte afhængig af antallet af slutbrugere, der forbruger den samme vare eller ydelse. Man kan derfor beskrive denne del af den digitale infrastruktur således: Jo større netværk, jo større værdi og brugbarhed kan der skabes. Typeeksempler på hvornår direct network effects udnyttes især er f.eks. online beskedplatforme og sociale medier. Begge vil have begrænset

⁶⁷ (OECD (2013), Addressing Base Erosion and Profit Shifting, OECD Publishing, Paris, <https://doi.org/10.1787/9789264192744-en>.)

⁶⁸ Tax Challenges Arising from Digitalisation

⁶⁹ Tax Challenges Arising from Digitalisation s. 24 afsnit 32-34

værdi uden deres brugerbase. Værdien af disse stiger i takt med antallet af brugere og aktiviteten hos brugerne. Man kan se lignende tendenser i online gaming platforms osv.

70

Indirect network effects

I modsætning til direct network effekts, opstår indirect network effekts på "multi-sided" markeder. Effekten opstår når en gruppe af slutbrugere drager fordel af kontakten til en anden gruppe af slutbrugere. Digitaliseringen har gjort det muligt for en større række af platforme at udnytte netop denne effekt. De platforme der drager nytte af dette, er typisk indenfor bookning, overnatning og transport.⁷¹

Economies of scale

I mange tilfælde er produktionen af digitale platforme, produkter og tjenester omkostningstung i starten og har højere faste omkostninger, hvorimod de variable omkostninger pr. salg er lavere. Dette kunne f.eks. være softwareprodukter, som kræver stor investering i infrastruktur og medarbejdere, men når produktet er skabt, kan det sælges, leveres og vedligeholdes med lave omkostninger.⁷²

Switching costs and lock-in effects

Digitale transaktioner kan udføres på mange forskellige elektroniske enheder, men brugernes enheder kører ofte på forskellige operations-systemer. Et eksempel på dette vil f.eks. være at skifte en Android telefon ud med en iPhone, hvilket kunne resultere i tabte apps og data grundet forskellige styresystemer. Dette er derfor med til at påvirke forbrugerne til at blive ved et specifikt mærke, da et skift vil kunne medføre problemstillinger for forbrugeren.⁷³

Complementarity

Mange produkter og services der bliver solgt på de digitale markeder i dag, er supplerende produkter. Dette betyder at slutbrugeren får mere ud af at forbruge to eller flere produkter, da de komplimenterer hinanden. Dette kunne f.eks. være at købe en PC og tilkøbe software.⁷⁴

Disse karakteristika kan bruges til at beskrive de forskellige aspekter af digitale og ikke digitale markeder. De er ikke eksklusive til de digitale markeder, men i takt med den digitale udvikling bliver de mere og mere relevante hertil.⁷⁵

⁷⁰ Tax Challenges Arising from Digitalisation s. 26f. afsnit 42

⁷¹ Tax Challenges Arising from Digitalisation s. 27. afsnit 42

⁷² Ibid.

⁷³ Ibid.

⁷⁴ Tax Challenges Arising from Digitalisation s. 27 afsnit 42

⁷⁵ Tax Challenges Arising from Digitalisation s. 27 afsnit 43

9.2. De digitale forretningsmodellerne ifølge OECD

På baggrund af deres undersøgelser har OECD opstillet en række forretningsmodeller som digitaliserede virksomheder kan inddeles i. Det fremgår, at de forskellige forretningsmodeller ikke beskriver virksomheder fuldt ud, men at dele af virksomheder kan opdeles. Dette ses f.eks. ved Amazon Marketplace og Amazon e-commerce, der ikke vil falde under samme model.

9.2.1. Multi-sided platforms

Ligesom offline markeder kan online markeder både være single-sided og multi-sided. I et single-sided marked vil en sælger kun have kontakt med en specifik gruppe af kunder. Et eksempel på dette er en kunde der køber en bog og boghandleren. På multi-sided markeder vil der være mere end en gruppe kunder, som erhverver forskellige produkter og tjenester fra en sælger. Førhen har multi-sided markeder kunne ses ved f.eks. tv-reklamer eller reklamer i aviserne, men i takt med digitaliseringen, har mulighederne for udnyttelsen af multi-sided markeder eksploderet. Digitaliseringen har kraftigt nedsat kommunikationsomkostninger, hvilket gør det nemmere for virksomhederne at have en global og bred base af leverandører og derfor etablere et bredere netværk af kunder og brugere. Det sker også oftere, at nye digitaliserede virksomheder fungerer som formidlere for brugerne, og forbinder forskellige slutbrugere, som ville være svært at gøre offline.⁷⁶

Multi-sided platforms er en forretningsmodel, hvor der stilles en platform til rådighed, hvilket giver slutbrugere, som både omfatter kunder og leverandører, adgang til at udveksle og udbyde forskellige produkter gennem denne platform. Kontrolrettighederne og forpligtelserne af produkterne overlades til leverandøren. Forretningsmodellens primære funktion er at bringe slutbrugere sammen gennem den tilbudte platform. Eksempler på multi-sided platforms er Airbnb, Google og Facebook.⁷⁷

9.2.2. Resellers

Virksomheder som bruger denne forretningsmodel, erhverver produkter, og de tilhørende rettigheder fra leverandører, og videreformidler dem til en eller flere købere. Resellers bestemmer prisen på produkterne, og har forpligtelsen overfor kunderne. I denne forretningsmodel er der ikke kontakt mellem slutbrugerne som i multi-sided platforms. Der stilles ikke altid krav om, at brugerne tilknytter sig den online platform, som man ser ved multi-sided platforms. Eksempler på disse er Netflix når de ikke laver deres eget indhold og Spotify.⁷⁸

9.2.3. Vertically integrated firms

Er en forretningsmodel, hvor en virksomhed har tilegnet sig ejerskab over en leverandør, og har dermed integreret et forsyningsled i deres egen virksomhed. Dette ses bl.a. hos Amazon e-commerce (varehus og logistik) Huawei (hardware og cloud computing) og i nyere tid hos Netflix (filmproduktion).⁷⁹

⁷⁶ Tax Challenges Arising from Digitalisation s. 27f. afsnit 48-49

⁷⁷ Tax Challenges Arising from Digitalisation s. 30 afsnit 58

⁷⁸ Tax Challenges Arising from Digitalisation s. 30 afsnit 58

⁷⁹ Tax Challenges Arising from Digitalisation s. 30f. afsnit 58

9.2.4. Input suppliers

Dette er virksomheder eller enkeltpersoner, der leverer et mellemliggende input som kræves til en produktionsproces af varer eller tjenester i en anden virksomhed. I modsætning til multi-sided platforms er input suppliers ikke formidlere, og interagerer således kun med den anden virksomhed, og ikke en endelig kunde. Eksempler på dette er Intel og Unigroup.⁸⁰

Digitaliseringen har været vigtig for multi-sided platforms og input suppliers, hvorimod de to andre forretningsmodeller har været almindelige virksomhedsstruktureringer længe før digitaliseringen af økonomien. I forhold til markedsdynamikken og konkurrencen på markedet er flere af de traditionelle vertically integrated firms blevet udfordret af nyopståede multi-sided platforms. Dette er især tilfældet indenfor transport og hotelbranchen, hvor det ses, at Uber, Airbnb og booking.com har gjort præg på markedet.⁸¹

9.3. De syv arketyper for digitale virksomheder

Disse fire eksempler fra OECD er ikke det eneste forsøg på en beskrivelse af de digitale forretningsmodeller. I Danmark er der ligeledes udarbejdet en beskrivelse af digitale forretningsmodeller i et notat fra Erhvervsstyrelsen baseret på en rapport fra CBS-professorerne Kim Norman og Jan Damsgaard. Notatet hedder "Den digitale virksomhed – Syv arketyper".

De syv arketyper i notatet er baseret på de nye markedsmuligheder der er kommet med digitaliseringen, og forretningsmodellerne denne har åbnet op for. De er typiske forretningsmodeller, som man især kender fra USA med bl.a. Apple, Google, Facebook og Amazon. Det skal dog bemærkes, at ligesom med OECD forretningsmodeller, er de syv arketyper ikke et udtryk for en endelig opgørelse af samtlige forretningsmodeller. Der er et uendeligt antal forretningsmodeller og konstellationer, der kan være svære at kategorisere, men CBS-professorerne Kim Norman og Jan Damsgaard har lavet en analysemodel til at segmentere de digitale virksomheder, som er opdelt i syv arketyper af forretningsmodeller.⁸²

9.3.1. Den digitale købmand

Den digitale købmand har fysiske butikker, og har i takt med den digitale udvikling suppleret sin fysiske butik med onlinesalg. Konkurrencen på onlinesalg og udviklingen af forbrugernes adfærd, har dog markant skærpet sig de senere år. Udfordringen for denne forretningsmodel ligger derfor i at skille sig ud fra konkurrenterne og skabe en synergi mellem den fysiske og digitale butik. Et eksempel på en digital købmand er Elgiganten.⁸³

9.3.2. Webshoppen

Webshoppen har i modsætning til den digitale købmand ingen fysiske butikker, men fokuserer udelukkende på online salg. Denne forretningsmodel er afhængig af evnen til at

⁸⁰ Tax Challenges Arising from Digitalisation s. 31 afsnit 58

⁸¹ Tax Challenges Arising from Digitalisation s. 31 afsnit 60

⁸² Erhvervsstyrelsen. Notat, Den digitale virksomhed – Syv arketyper (Herefter Syv arketyper) s.1

⁸³ Syv arketyper s.1f.

indsamle og analysere forbrugernes adfærd. Lager, distribution og levering er typisk en stor udgiftspost for webshoppen. Selvom der ikke er fysiske butikker for webshoppen, er der stadig direkte konkurrence mellem webshoppen og den digitale købmand, da de stadig kan være på samme marked. Et eksempel på en dansk webshop er Billettør.⁸⁴

9.3.3. Den digitale producent

Den digitale producent har typisk et fysisk produkt. Dette produkt er efterfølgende blevet digitaliseret ved at indlejre IT i produktet. Det kan både være traditionelle virksomheder, der har formået at gøre deres produkter digitale men det kan også være start-ups, som allerede i idefasen har fokuseret på digitaliserede produkter.

Udfordringerne med forretningsmodellen er bl.a. en krævende udviklingsfase samt store opstartsomkostninger. Eksempler på digitale producenter i Danmark typisk store og vel-etablerede virksomheder som Grundfos og Danfoss.⁸⁵

9.3.4. Softwareproducenten

Softwareproducenten udvikler software, og sælger licenser, som giver en brugsret til denne. Målgruppen for softwareproducenten er alt fra privatpersoner til virksomheder samt det offentlige. Når et produkt fra softwareproducenten kommer på markedet, kan det distribueres globalt med lave omkostninger. Omkostninger vil derfor typisk ligge i udviklingsfasen for denne forretningsmodel. Et eksempel på en dansk virksomhed vil være Queue-IT⁸⁶

9.3.5. Den digitale platformsbygger

Platformsbyggeren skaber en platform der opbygger en tæt relation mellem virksomhederne og brugeren. Virksomheden betaler platformsbyggeren for denne tjeneste. Danske virksomheder inden for denne forretningsmodel er Momondo og Just Eat, men også store globale virksomheder som Google vil falde herunder.⁸⁷

9.3.6. App-opfinderer

Denne forretningsmodel bygger på udvikling af en tjeneste eller en service i form af en applikation (app), som udbredes til forbrugerne via en platform som Apples App Store eller Googles Android Play. App-opfinderer kan hurtigt udvikle et koncept, og en prototype kræver typisk ikke den store kapital. Indenfor denne forretningsmodel findes bl.a. virksomheder som Endomondo og Drivr.⁸⁸

9.3.7. Wiki-skaberen

Wiki-skaberen tilbyder en informationsplatform, og giver brugerne adgang til denne. Det er brugerne selv der skaber indholdet på platformen. Denne tjeneste er ofte gratis. Værdien og informationen på platformen skabes typisk af brugerne, og udbyderen leverer blot rammerne og formatet for platformen. Typisk kommer indtjeningen fra denne forretningsmodel ved donationer.⁸⁹

⁸⁴ Syv arketyper s.2

⁸⁵ Syv arketyper s.2f.

⁸⁶ Syv arketyper s.3

⁸⁷ Syv arketyper s.3f.

⁸⁸ Syv arketyper s.4

⁸⁹ Ibid.

9.4. Udvalgte forretningsmodeller i afhandlingen

Der vil i det følgende blive redegjort for, hvilke af forretningsmodellerne afhandlingen vil behandle i relation til reglerne om fast driftssted. Afsnittet vil gennemgå begrundelsen for de valgte forretningsmodeller, herunder deres særtræk.

For bedst at belyse de skattemæssige udfordringerne omkring digitalisering af økonomien ift. fast driftssted, vil der blive udvalgt forretningsmodeller af varierende grad af digitalisering. Forretningsmodeller fra både Erhvervsstyrelsen og OECD vil blive inddraget. De forretningsmodeller som behandles i det følgende er: Den digitale købmand, webshoppen, resellers, multi-sided platforms.

Den digitale købmand er den mest traditionelle af de udvalgte forretningsmodeller da den både har fysisk og digital tilstedeværelse. Derfor er den med som reference til, hvordan reglerne finder anvendelse på en moderne, men stadigvæk traditionel virksomhed. Hertil kommer webshoppen, som på mange punkter ligner den digitale købmand, men uden fysiske butikker. Det er derfor interessant at undersøge, om dette forhold gør en forskel på problemstillingen.

Foruden de mere traditionelle forretningsmodeller er resellers udvalgt. Resellers differentierer sig fra den digitale købmand og webshoppen ved, at deres produkter ikke udelukkende er fysiske. Selvom der er fælles kendetegn for de to ovenstående forretningsmodeller og resellers, vil afhandlingen definere resellers som forretningsmodeller uden et fysisk produkt. Dette ses f.eks. ved Spotify eller Netflix, hvor det der sælges ikke er et fysisk produkt, men nærmere en tjeneste. Resellers bliver inddraget for at illustrere, hvordan en fuldt digitaliseret virksomhed udfordrer de skattemæssige regler.

Til sidst behandles multi-sided platforms. Denne forretningsmodel inddrages i afhandlingen, da den er et andet eksempel på digitaliseringen af økonomien, som ikke før kunne lade sig gøre i samme omfang som det er muligt i dag. Forretningsmodellen vil blive defineret i afhandlingen som en platform der er fuldt digitaliseret, som f.eks. Facebook eller Just-Eat. Der vil blive set bort fra de traditionelle multi-sided platforms som f.eks. tv-reklamer.

10. De nuværende regler om fast driftssted i relation til de udvalgte forretningsmodeller

I denne del af afhandlingen vil det undersøges, hvordan de danske skatteregler behandler de udvalgte forretningsmodeller i det ovenstående. De enkelte forretningsmodeller vil blive behandlet særskilt, men med en række fælles præmisser. Det antages, at de danske intern retlige regler finder anvendelse. Det antages, at virksomheden ikke er hjemmehørende i Danmark, men udøver aktivitet i Danmark. Dette er for at undgå at regler i SEL § 1 finder anvendelse, og derfor gør SEL § 2 herunder fast driftssted overflødig mht. analysen.

10.1. Den digitale købmand

Købmanden er hjemmehørende i udlandet, men har en række butikker i Danmark samt en webshop, hvor danske kunder også kan købe deres udvalg af varer. Et eksempel på en digital købmand er H&M. Kravene til fast driftssted i SEL § 2, stk. 1, litra a følger OECD's MDBO. Her opstilles som nævnt i afsnit 7.2.1. tre betingelser, for at der kan statueres fast driftssted:

- Der skal eksistere et forretningssted
- Forretningsstedet skal være fast
- Foretagendets virksomhed skal udøves helt eller delvis gennem forretningsstedet

Købmanden har lokaler, hvor han sælger sine varer til kunder. Af kommentarerne til MDBO 2017 art. 5 pkt. 10 fremgår det at definitionen af et forretningssted er

"(...) Udtrykket "forretningssted" dækker alle lokaler, anlæg eller installationer, der benyttes til at udøve foretagendets virksomhed, uanset om de udelukkende bruges til dette formål. (...)".

Købmandens butik falder under definitionen og betingelsen om forretningssted er således opfyldt. Omkring kravet af fasthed vil købmandens butik have en geografisk tilknytning i Danmark, da denne forretning sandsynligvis ikke er mobil. Samtidig vil en etablering af en fysisk butik være med henblik på længerevarende forretning. Dermed er forretningsstedet fast i tid og sted. Købmandens virksomhed udøves indiskutabelt gennem dette forretningssted. Fordi de oplyste betingelser er opfyldt, vil købmandens butikker i Danmark gøre ham begrænset skattepligtig til Danmark af den del af indkomsten, som hidrører fra det faste driftssted. Da der er fast driftssted efter det primære kriterium, vil det sekundære ikke blive behandlet. Negativlisten i MDBO art. 5 stk.4 finder ikke anvendelse, da købmandens lokaler ikke anvendes til hjælpende eller forberedende aktivitet.

Den del af købmandens forretningsmodel der foregår online, vil blive behandlet under afsnit 10.3. om resellers

10.2. Webshoppen

Webshoppen adskiller sig som forretningsmodel fra den digitale købmand ved ikke at have fysiske butikker i hverken domicil- eller kildeland. Webshoppen kan have varelagre i andre lande end domicillandet, for at lette transporttiden. Et eksempel på dette kunne være Amazon. I det følgende antages det, at webshoppen har et varelager i Danmark. Det vil også her undersøges, om betingelserne for fast driftssted finder anvendelse på denne forretningsmodel.

Varelagerets fysiske tilstedeværelse i kildelandet gør, at betingelsen omkring forretningssted er opfyldt. Forretningsstedet er ligeledes fast både henset til tid og sted. Webshoppens virksomhed drives delvist gennem dette varelager. Således kan varelageret statuere et fast driftssted for virksomheden i Danmark.

Hvad angår den del af forretningsmodellen, som angår onlinesalg, vil denne ikke falde under det primære kriterium, da der ikke er fysisk tilstedeværelse fra onlinebutikken. Denne aktivitet behandles samlet under afsnit 10.3. om resellers.

Spørgsmålet er om den givne aktivitet er omfattet af negativlisten i MDBO art. 5, stk. 4. I negativlisten findes en række aktiviteter, som ikke omfattes af fast driftssted-definitionen. Af denne fremgår det af litra a at:

“a) anvendelsen af anlæg udelukkende til oplagring, udstilling eller levering af varer tilhørende foretagendet”

Ud fra dette vil et varelager ikke være et fast driftssted. Her er der forskel på 2014-versionen og 2017-versionen af MDBO. I 2014-versionen blev det antaget, at aktiviteterne i litra a-d altid ville anses for værende af hjælpende eller forberedende karakter og dermed undtaget fra definitionen. I 2017-versionen er det et krav, at aktiviteterne oplyst i art. 5 stk. 4 skal være af hjælpende eller forberedende karakter. I denne vurdering skal der ses på, om aktiviteten udgør en essentiel og signifikant del af foretagendets aktivitet som helhed. Hvis formålet er identisk med det generelle formål af virksomheden, vil det ikke være af hjælpende eller forberedende karakter jf. kommentarerne til MDBO 2017 art. 5 pkt. 59, og undtagelsen kan ikke anvendes.

Diskussionen er således, om varelageret kan anses for at være af hjælpende eller forberedende karakter for webshoppens. I kommentarerne til MDBO 2017 art. 5 pkt. 62 nævnes et eksempel til litra a, som minder meget om webshoppens forretningsmodel. I eksemplet har en virksomhed, som er hjemmehørende i stat R, et meget stort varehus i stat S. Her har virksomheden et signifikant antal medarbejdere, som primært har til opgave at opbevare og levere varer, der ejes af virksomheden, som virksomheden så sælger online til kunderne i stat S. I dette tilfælde vil det faste driftssted, efter OECD's opfattelse ikke være omfattet af art. 5 stk. 4. Opbevaring og levering af varer gennem et varehus, som er et vigtig aktiv, og som kræver en række medarbejdere ansat, vil derfor være en essentiel og signifikant del af virksomhedens distributionsvirksomhed. Eksemplet lægger vægt på antal af medarbejdere som et vigtigt moment, i vurderingen af om varehusets aktivitet er en essentiel og signifikant del af virksomhedens aktivitet.

Med eksemplet opstår en række nye spørgsmål, herunder medarbejdernes betydning ift. om aktiviteten anses for hjælpende eller forberedende. Der findes allerede nu delvist automatiserede varelagre, der udfordrer eksemplet, og i fremtiden kan man forestille sig fuldt automatiserede varelagre, der helt eliminerer aspektet med medarbejdere.

Kravene til antal af medarbejdere kan undersøges med et eksempel fra praksis.

SKM2019.448.SR Bindende svar af 27. august 2019

Faktum i sagen:

Sagen omhandler en medarbejder, som arbejder fra et hjemmekontor, hvor han udøver support til kunder, og udvikler nye kundekontakter i Norden. Selskabets virksomhed bestod i en særlig ekspertise i teknologiske løsninger, forretningsprocesser, inventory management, samt teknisk support til denne ekspertise.

SKATs indstilling og begrundelse:

Skattestyrelsen skriver, om hvorvidt medarbejderens arbejde måtte anses for at være af hjælpende eller forberedende karakter, at:

“(...)spørgers virksomhed bl.a. består i at tilbyde teknisk support og x ekspertise, og da en del af medarbejderens arbejde netop består i at oplyse om spørgers produkter og yde teknisk support, må medarbejderens arbejde anses for at være en væsentlig del af spørgers virksomhed.”

SKAT kom således frem til, at der ikke blev udført arbejde af hjælpende eller forberedende karakter. Der lægges vægt på, at medarbejderen har titlen “Country Manager Nordic”, hvilket yderligere bekræfter, at hans arbejde ikke er af hjælpende eller forberedende karakter.

Selvom sagen ikke vedrører medarbejdere på et varelager, belyser den, hvordan hjælpende eller forberedende aktivitet fortolkes i dansk praksis. Hjælpende og forberedende karakter er et generelt term, som er ens for alle de oplistede aktiviteter i negativlisten. Som moment i denne vurdering, skal der ses på om aktiviteten som udøves, er en essentiel og signifikant del af virksomhedens aktivitet. Ud fra SKM2019.448.SR ses det, at antallet af medarbejdere ikke er relevant, så længe der er mindst en medarbejder. Det er derimod den aktivitet som udøves. Jf. kommentarerne til MDBO 2017 art. 5 pkt. 62 vil et varelager som både opbevarer og står for distribution for en webshop, udgøre en signifikant og essentiel del af virksomhedens aktivitet. Antallet af medarbejdere vil være uden betydning for denne vurdering, så længe der er mindst en.

En problematik omkring dette, er tilfælde hvor der ingen medarbejdere er. Eksemplet kunne være et varelager, som er fuldstændig automatiseret med robotter der står for udplukning af varer, og selv afhentning foregår ved brug af selvkørende biler. Vedligeholdelse af dette varelagers robotter og selvkørende biler, vil foregå gennem en uafhængig tredjepart, som er hjemmehørende i kildelandet.

Kommentarerne til MDBO 2017 art.5 pkt. 41 bekræfter at automatiseret udstyr, hvor personalets opgave primært går på vedligeholdelse, opstilling, betjening og kontrol kan udgøre et fast driftssted. Kommentaren lægger vægt, på hvad foretagendets forretningsmæssige virksomhed er udover opstillingen af det automatiserede udstyr. Hvis det alene er opstilling og udlejning, er der ikke et fast driftssted. Hvis det automatiserede udstyr derimod opstilles, betjenes og vedligeholdes for deres regning, er det omfattet af begrebet fast driftssted. Dette gælder også, hvis dette gøres af en afhængig repræsentant.

Kommentaren hjælper ikke, til at statuere fast driftssted for det tænkte eksempel. Robotterne udlejes ikke af foretagendet og er dermed ikke omfattet. Da det er tredjeparten, som står for vedligeholdelsen af udstyret, er det ligeledes ikke omfattet af den sidste del af kommentaren. Kommentaren viser, at automatiseret udstyr kan udgøre et fast driftssted, og opstillingen af udstyret ikke er relevant for vurderingen, om der er fast driftssted.

Kommentarerne til MDBO 2017 art. 5 pkt.122-131 er en række kommentarer omkring e-handel, og hvordan begrebet fast driftssted anvendes på denne forretningsmodel. Kommentarerne om e-handel omhandler alle behandlingen af computerudstyr, men kommentar nr. 127 skiller sig ud ved, at omhandle automatiseret udstyr i alle tilfælde. Det fremgår af kommentaren, at tilstedeværelse af personale ikke er nødvendig for at statuere fast driftssted, hvis personalet ikke er nødvendigt for at udøve den forretningsmæssige virksomhed. Ud fra denne kommentar kan et fuldt automatiseret varelager udgøre et fast driftssted.

På baggrund af det ovenstående, kan et fuldt automatiseret varelager, anses som et fast driftssted uagtet antallet af medarbejdere, da selve aktiviteten der udføres, er det afgørende for om undtagelsen kan anvendes. Anses aktiviteten for signifikant og essentiel, vil aktiviteten ikke være omfattet, uanset om der er medarbejdere eller ej. Da den danske definition af fast driftssted følger OECD, men at lovforslaget omkring ændringen i 2017 ikke er vedtaget af Folketinget endnu, vil der ikke kunne statueres fast driftssted efter danske regler. Det vil betyde at Danmark eventuelt opnår beskatningsretten gennem en DBO, men ikke kan gøre brug af denne.

For så vidt angår webshops, som ikke har et varelager, vil der ikke kunne statueres fast driftssted, da der ikke er nogen fysisk tilstedeværelse i kildelandet. Hvordan denne problematik skal behandles, vil blive gennemgået i det følgende afsnit.

10.3. Resellers

Resellers minder meget om webshoppen som forretningsmodel, da de begge videresælger produkter eller tjenester digitalt. Det antages i afhandlingen, at resellers ikke sælger en fysisk vare, da dette eksempel ikke adskiller fra problematikken omkring fast driftssted hos webshoppen. Derimod vil fokus være på resellers der sælger en tjeneste f.eks. Spotify og Netflix, eller sælger digitale produkter ligesom Microsoft. Resellers har derfor ikke behov for en fysisk tilstedeværelse i form af et varelager i Danmark men kan have en server i landet, som faciliterer deres produkt. Spørgsmålet er således, om en hjemmeside lagret en server i kildelandet, er nok til at statuere fast driftssted.

I kommentarerne til MDBO 2017 art. 5 pkt. 123 fremgår det at en hjemmeside, som er en blanding af software og elektronisk data, ikke i sig selv er nok til at udgøre en fysisk tilstedeværelse. Derfor opfylder den ikke kriteriet om at være et forretningssted. Dog kan serveren hvor hjemmesiden er opbevaret, udgøre udstyr med en fysisk lokation, og kan derfor anses for at være et forretningssted. Det bliver yderligere uddybet i kommentarerne til MDBO 2017 art. 5 pkt. 124, at der skal sondres mellem hjemmesiden og serveren da det alene er sidstnævnte der kan udgøre et fast driftssted. Hvis serveren således ejes af en tredjepart, og det blot er selve data'en og softwaren som ejes af foretagendet, vil det ikke udgøre et fast driftssted, da selve hjemmesiden ikke udgør et fast driftssted. I de tilfælde, hvor foretagendet har en server til disposition f.eks. ejer eller leaser serveren, og driver serveren, vil det kunne udgøre et fast driftssted for foretagendet.

Til sidst behandles agentreglen i kommentarerne til MDBO 2017 art.5 pkt. 131 i relation til e-handel. Da tredjeparten ofte udbyder service i tæt forbindelse med foretagendets virksomhed, kunne agentreglen tænkes at finde anvendelse. Her tages stilling til hvorvidt en internetudbyder kan udgøre et fast driftssted for foretagendet. Det er dog oftest ikke tilfældet. Dette skyldes, at tredjeparten hverken indgår kontrakter, eller spiller den ledende rolle til indgåelsen af kontrakter jf. afsnit 7.2.2., og yderligere fordi de udbyder deres tjeneste til mange forskellige foretagender. Internetudbyderen vil således handle inden for rammerne af sædvanlig forretningsvirksomhed og være uafhængig af foretagendet.

Spørgsmålet om hvorvidt en server kan statuere fast driftssted er der også taget stilling til i dansk praksis, hvor spørgsmålet omkring fast driftssted ift. Servere og datacentre har været i fokus.

TfS 2012, 71 Bindende svar af 13. december 2011

Faktum i sagen:

Selskabet (spørgeren A), der er et spilfirma, er hjemmehørende i land X. Her ligger hovedkontoret og selskabets hovedaktiviteter. Alle beslutninger træffes i land X. De ønsker at udvide til det danske spillemarked, og påtænker at ansøge Spillemyndigheden om spillelicens. Der skal ikke etableres kontor i Danmark, og spillet afvikles gennem en dansk website. Serveren er placeret uden for Danmark (i land X).

Desuden er der i sagen en aktør D, der leverer en hosting-service. D ejer serveren i Danmark.

SKATs indstilling og begrundelse:

Siden A hverken havde retlig eller faktisk rådighed over forretningslokaler i Danmark, og spillet skulle afvikles via en dansk hjemmeside fra en server, der fysisk var placeret uden for Danmark, kunne der ikke statueres fast driftssted i Danmark for A.

Afgørelsen er et af de tidligste danske eksempler, hvor der blev taget stilling til serverproblematikken. Om hjemmesider og servere blev det bl.a. udtalte:

"I forbindelse med et website kan man derfor ikke tale om nogen lokalitet, der kan udgøre et forretningssted, da der ikke er indretninger såsom lokaler eller i visse tilfælde maskineri eller udstyr for så vidt angår software og data, der udgør websiten. På den anden side er den server, på hvilken websiten er lagret, og som gør websiten tilgængelig, udstyr, der fysisk befinder sig på en lokalitet, og denne lokalitet kan udgøre et forretningssted for det foretagende, der opererer serveren.

Det fremgår videre af modeloverenskomsten, at hvis det foretagende, der udøver forretningsvirksomhed gennem websitet, har en server til egen disposition, hvis f.eks. foretagendet ejer eller Leaser og opererer den server på hvilken websitet er lagret, så kan det sted, hvor serveren befinder sig udgøre et fast forretningssted for foretagendet, hvis de øvrige betingelser i artiklen er opfyldte."

Heraf fremgår det, at havde der været dispositionsret over serveren i Danmark, kunne udfaldet muligvis være anderledes. Da dette ikke var tilfældet, kunne der ikke statueres fast driftssted.

TfS 2015, 600

Bindende svar af 26. maj 2015

Faktum i sagen:

Et dansk registreret selskab har udviklet et onlinespil. Spillet er udgivet på flere sprog i mange lande, og hvert land har sit eget site (f.eks. .dk, .de, osv.). Spillet afvikles på en eller flere servere. Selskabet har for nyligt skiftet til serverselskabet Z, der har sine servere i land X. Deres arrangement er såkaldt "cloud computing", hvor Z stiller serverkapacitet til rådighed med fleksibilitet ift. forbruget. Z leverer CPU, harddisk og RAM, mens det er selskabet selv, der installerer software. Selskabet foretager endvidere selv softwareopdateringer, og har selv installeret operativsystem.

SKATs indstilling og begrundelse:

"(..)Det vil bl.a. sige, at et website ikke i sig selv kan konstituere et fast driftssted, at en hosting-aftale typisk ikke medfører fast driftssted for den virksomhed, der udfører sin virksomhed gennem det hostede website, og at en server vil i visse tilfælde kunne udgøre et fast driftssted for den virksomhed, der opererer serveren, forudsat at de øvrige betingelser for fast driftssted kan anses for opfyldt.

Af kontrakten med Z fremgår bl.a., at spørger (selskabet) har oprettet en konto hos Z, der giver ret til serviceydelser i overensstemmelse med kontrakten. Selskabet opnår ikke rettigheder herudover. Selskabet er ansvarligt for drift og vedligeholdelse af det indhold, som det selv lægger på serverne i form af software, data mv., mens Z står for driften af serverne og kan ændre på funktioner efter varsel.

I dette tilfælde er der således tale om lagring af data og software på hostingfirmaets (Z) servere. Hostingfirmaet, som ejer serverne, står for alt vedligeholdelse og forbedring af netværksrelateret hardware, mens selskabet alene har lejet plads i cloud'en.

På baggrund af de fremlagte oplysninger anser SKAT ikke selskabet for at operere servere i udlandet."

Da det ud fra citatet er hosting-selskabet Z der anses for at operere serveren, kunne der i dette tilfælde ikke statuere et fast driftssted i land X for det danske selskab. Kontrakten anses alene for at være en ret til at benytte serverplads hos Z mod vederlag, hvilket ikke medfører faciliteter til rådighed og dermed forretningssted. Desuden uddyber SKAT om servere som fast driftssted at:

"Det bemærkes endvidere, at et forretningssted i givet fald skal være fast, for at der kan blive tale om fast driftssted. I dette tilfælde har selskabet efter det oplyste alene en mindre fast andel af serverkapaciteten på serverne i X-land, og benyttelsen af serverkapacitet kan udvikles og begrænses efter behov. Dette taler yderligere for, at den fremlagte kontrakt ikke danner grundlag for et fast driftssted for selskabet på servere i udlandet."

Betingelsen om at forretningsstedet skal være fast i tid og sted er således ikke opfyldt ifølge SKAT, da størrelsen på deres servere varierer efter behov. Dette argumenterer blot yderligere imod, at der skulle kunne statueres fast driftssted i udlandet

TfS 2016, 272

Bindende svar af 15. marts 2016

Faktum i sagen:

Spørger som er et udenlandsk selskab, vil gennem et nyoprettet dansk datterselskab drive et datacenter. Det danske selskab vil både eje og drive en række servere og andet udstyr. Disse servere og udstyret skal benyttes af det danske selskab, for at kunne levere bl.a. hosting-service, data og applikationer for det udenlandske moderselskab. Selskabets aktivitet vil bestå af drift og vedligeholdelse af servere og det øvrige udstyr. Selskabet vil have sine egne ansatte, mens uafhængige serviceleverandører leverer service. Alle transaktioner mellem moder og datter sker på armslængdevilkår. Hosting-aftalen giver alene spørger ret til adgang, og desuden har det udenlandske selskab fjernadgang til datacenteret.

SKATs indstilling og begrundelse:

"(..)Det er alene spørger der har adgang til datacenterets servere, der indebærer, at andre virksomheder ikke kan benytte datacenteret. En hosting-aftale mellem spørger og det danske selskab giver spørger fjernstyringsadgang til datacenteret.

Det er derfor SKATs opfattelse, at spørger kun vil kunne anses for at have fast driftssted via serveren i Danmark efter artikel 5, stk. 1, hvis spørger udøver en kontrol over serveren, som om spørger de facto ejede eller opererede serveren placeret i det danske selskab.

Efter det oplyste vil spørger ikke have en sådan adgang til serverne.

Spørger vil ikke have nogen instruktionsbeføjelser over de ansatte i det danske selskab og vil ikke føre kontrol med arbejdet. Spørger vil endvidere ikke have fysisk adgang til eller rådighed over serverne.

På baggrund af det oplyste kan spørger ikke anses for at udøve en kontrol over serveren, som kan medføre, at spørger skal anses for de facto at operere serverne "

Der tages i afgørelsen også stilling til, hvorvidt der kan statueres fast driftssted for spørger gennem agentreglen. Dette afvises da de danske medarbejdere ikke får fuldmagt til at indgå bindende aftaler på vegne af spørger.

Der kunne således ikke statueres fast driftssted hverken efter det primære eller sekundære kriterium. Der blev lagt vægt på, om der ville blive udøvet en sådan kontrol over serveren, som de facto betyder at spørger opererer serverne. Argumentationen i denne afgørelse minder på mange punkter om argumentationen i TfS 2015, 600 ovenfor.

SKM2019.647.SR

Bindende svar af 19. november 2019.

Faktum i sagen:

A-koncernen har datacentre i Danmark. Spørger har opført datacentre. Spørgers kerneforretning er at etablere og drive datacentre og levere data hosting services til A-koncernen. Ydelserne vil leveres på armslængdevilkår til koncernen.

Spørger ønsker desuden at eje og drive servere og andet computerudstyr i udlandet. Hensigten er, at spørger bliver den legale ejer og operatør af det udenlandske foretagende. Det er ikke tiltænkt, at der skal være medarbejdere i det udenlandske foretagende.

Nogle af opgaverne som vedligeholdelse og sikkerhed vil muligvis outsources til en uafhængig 3. part. Dog vil der ikke være rådighed over udstyret for andre end spørger.

Slutteligt vil spørger registrere faste driftssteder i de respektive lande, hvor udstyret befinder sig.

SKATs indstilling og begrundelse:

"Det er oplyst, at Spørger vil eje og operere serverne, der vil være placeret i bygninger ejet eller lejet af uafhængige parter i de respektive lande.

Udstyret vil ikke være til rådighed for andre parter og vil alene blive anvendt af Spørger.

Som nævnt ovenfor har det ikke betydning for vurderingen, om foretagendet ejer, lejer, låner eller på anden måde har rådighed over de lokaler, som det faste forretningssted benytter.

For at udgøre et fast forretningssted skal en server befinde sig på et bestemt sted i et tilstrækkeligt langt tidsrum for at blive fast. Se punkt 125 i kommentarerne til artikel 5 i Modeloverenskomsten.

Serverne vil befinde sig permanent i de respektive lande på de samme beliggenheder. Skattestyrelsen anser således forretningsstederne for at være faste i såvel tidsmæssig som geografisk forstand.

Det er på denne baggrund Skattestyrelsens opfattelse, at serverne vil udgøre et fast forretningssted i de respektive lande"

Da serverne vil befinde sig permanent på samme beliggenhed, anses de for at være fast både i tid og sted. Betingelserne for et fast driftssted er opfyldt for virksomheden i de respektive lande, hvor serverne er placeret. Desuden tages der stilling til, om aktiviteten kan anses for hjælpende eller forberedende, da dette eventuelt kunne gøre den omfattet af negativlisten. Hertil udtales:

”Det er Skattestyrelsens opfattelse, at den virksomhed, der udøves fra de udenlandske servere, ikke kan anses for at være af forberedende eller hjælpende karakter i forhold til Spørgers formål og kernevirkosomhed i Danmark. Skattestyrelsen henser til, at den virksomhed, der udøves gennem serverne, ligner den virksomhed, der udøves fra de danske datacentre, og at den ikke ses at have en forberedende eller hjælpende funktion relateret til den virksomhed, der udøves i Danmark.”

Resultatet bliver dermed, at der er fast driftssted, som ikke har hjælpende eller forberedende karakter. Dette er altså et eksempel på, at en server kan statuere fast driftssted, når de øvrige betingelser herfor er til stede, og der ligeledes ikke er tale om en undtagelse i negativlisten.

10.3.1. Delkonklusion

Hjemmesider vil som udgangspunkt ikke udgøre et fast driftssted, da der ifølge kommentarerne til MDBO 2017 ikke er tale om et forretningssted. Derimod skal der sondres mellem selve hjemmesiden og den server, hvor websiden er lagret på. Der kan statueres fast driftssted for serveren jf. kommentarerne til MDBO art. 5 pkt. 124, hvis et selskab har kontrol over en server i Danmark, samt opererer serveren i Danmark. Desuden må serveren eller udstyret, ikke kunne anses for at have hjælpende eller forberedende karakter.

Serveres natur udfordrer også betingelsen for fast driftssted om, at forretningsstedet skal være fast. Dette kom bl.a. til udtryk i Tfs 2015, 600, hvor det blev konstateret, at denne betingelse ikke var opfyldt i den pågældende sag. Her var det afgørende, at andelen af serverkapaciteten varierede efter behov, og således ikke var fast. Der blev ligeledes taget stilling til om servere opfylder fasthedskravet i SKM2019.647.SR, men her var udfaldet, at serverne var fast i tid og sted, og dermed kunne udgøre et fast driftssted. Endvidere kunne det tænkes, at fasthed også udfordres, hvis en hjemmeside ofte skifter mellem flere servere, som ligger i forskellige lande. Derved vil de enkelte server ikke være brugt af foretagendet længe nok, til at kunne opfylde kravet om fast i tid og sted.

Det fremgår tydeligt af det ovenstående, at det er vanskeligt for et kildeland at opnå beskatningsretten til et foretagende, som udelukkende anvender server til at udbyde deres tjenester. Det er først når foretagendet selv ejer servere i landet, og selv opererer disse, at der kan statueres fast driftssted. Hvis foretagendet vil undgå kildelandsbeskatning, kan de nemt outsource server-aktiviteten til en tredjepart i landet, og dermed kun få deres fortjeneste beskattet i domicillandet.

En reseller med alene digital tilstedeværelse vil således kunne statuere fast driftssted gennem en server, hvis denne ejer og opererer serveren. Dette gælder også for den digitale købmand og webshoppen, omkring onlinedelen af deres forretningsmodel.

10.4. Multi-sided platforms

Analysen af multi-sided platforms, er den samme som ved resellers, da der ikke er nogen fysisk tilstedeværelse i kildelandet. Konklusionen til denne forretningsmodel vil derfor være den samme som ovenstående. Hjemmesiden udgør ikke i sig selv et fast driftssted, mens en server efter en konkret vurdering kan udgøre det.

10.5. Delkonklusion

Ud fra analysen ses det, at mange af de mere moderne digitale forretningsmodeller undgår de nuværende regler om fast driftssted. Kun de forretningsmodeller som har fysisk tilstedeværelse i kildelandet f.eks. i form af et varelager, vil stadigvæk være omfattet af definitionen af fast driftssted, for den del af virksomheden der vedrører den fysiske tilstedeværelse.

Så snart selskabet digitaliserer deres forretningsmodel, og bruger internettet til at skabe deres værdi, kan de undgå at blive begrænset skattepligtig til det land, hvor de sælger deres produkt eller udbyder deres tjeneste. Kildelandet kan alene bevare beskatningsretten i dette tilfælde, hvis der er en fysisk tilstedeværelse i landet, f.eks. gennem en server eller et varelager. Selskaber som ikke er fysiske, har derfor en mulighed for at undgå beskatning i kildelandet. Det behøves ikke at være en bevidst handling fra selskabernes side, men kan være resultatet af den valgte forretningsmodel, som medfører lav til ingen fysisk tilstedeværelse i andre end domicillandet.

Hvorfor dette er problematisk, skal ses i et historisk perspektiv. I starten af det 20. århundrede, da global handel i stigende grad blev anvendt, var dobbeltbeskatning en stor bekymring for væksten af denne handel. Folkeforbundet delte denne bekymring, og fik en række økonomer til at undersøge dobbeltbeskatning fra et teoretisk og videnskabeligt synspunkt. De kom frem til en række faktorer, som bestemmer hvorvidt en person eller en indkomst, havde tilknytning til en stat. Af disse var de to vigtigste: "oprindelsen af indkomsten eller formue" og "hjemstedet for personen, som har retten til en indkomst eller formue". Det blev derfor konkluderet, at det relevante var at opdele beskatningsretten mellem landet hvor indkomsten skabes, og landet hvor der var domicil. Ud fra disse betragtninger udsprang reglen om fast driftssted, som skulle være den eneste mulighed for at beskatte, hvor indkomsten blev skabt. Supplerende regler er siden blevet tilføjet, bl.a. ved skabelsen af serviceindustrien, for at kunne følge med ændringerne i virkeligheden, men definitionen på et fast driftssted ligger stadigvæk vægt på en fysisk tilstedeværelse.⁹⁰ Digitale selskaber skaber på mange måder værdi i kildelandet, enten ved salg af deres produkt eller gennem deres forskellige tjenester. Kildelandet opnår dog ikke beskatningsretten til dette, da de nuværende regler om fast driftssted kun lægger vægt på en fysisk tilstedeværelse, hvilket er uændret i definitionen fra begrebets dannelse. Der opstår derfor en ubalance i beskatningsretten mellem domicilstaten og kildestaten. Denne ubalance er både søgt løst fra OECD gennem en international konsensus baseret løsning og EU gennem et direktiv. Begge søger at beskatte, hvor værdien bliver skabt.⁹¹ De følgende afsnit vil gennemgå tiltagene fra disse, og se på hvorvidt de løser problematikkerne.

⁹⁰ OECD (2014), Addressing the Tax Challenges of the Digital Economy, OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project, OECD Publishing. <http://dx.doi.org/10.1787/9789264218789-en> (Herefter Addressing the Tax Challenges of the Digital Economy) s. 36ff.

⁹¹ Addressing the Tax Challenges of the Digital Economy s.17 og Forslag til: Rådets Direktiv: om regler vedrørende selskabsbeskatning af en væsentlig digital tilstedeværelse. (Herefter EU's Forslag) s.1

11. EU's forslag til beskatning af digitale selskaber

Den 21.3.2018 kom EU-kommissionen med deres bud på en måde at imødekomme udfordringen med de digitale selskaber. Kommissionen anser det som problematisk, at der efter de nuværende regler ikke bliver beskattet hvor værdien skabes. Den påpeger problematikken med at anvende en skatteterminologi fra det 20. århundrede, hvor en fysisk tilstedeværelse er det afgørende kriterium. EU-kommissionen erkender, at den bedste løsning skal findes på international plan. Kommissionen har et tæt samarbejde med OECD på en international løsning, men de mener at denne løsning ikke vil findes indenfor nærmeste fremtid. Dette skyldes problemets komplekse natur, yderligere spørgsmål som skal behandles, samt den nødvendige konsensus fra alle lande. Kommissionen mener at forslaget vil hjælpe til en international løsning ved at fastlægge EU's vision for dette.

Foruden selve direktivet indeholder forslaget også en henstilling til medlemslandene, om at indarbejde bestemmelserne fra direktivet i DBO'erne med ikke-EU-lande. Dette skyldes, at direktivet ikke finder anvendelse på ikke-EU-lande med en DBO med et EU-land jf. direktivets art. 2. Udover dette tiltag vil et andet direktiv følge med⁹² der medfører en omsætningskat på 3%. Det sidstnævnte direktiv er midlertidigt, indtil direktivet omkring fast driftssted kan afløse det.⁹³

Direktivet indeholder både en fastlæggelse af, hvornår et selskab har "væsentlig digital tilstedeværelse", samt regler om hvilket overskud der kan henføres til denne tilstedeværelse. I det følgende afsnit vil kapitlet omkring fastlæggelse af væsentlig digital tilstedeværelse gennemgås sammen med kapitlet om anvendelsesområdet. Artiklen om overskudsfordeling vil ikke blive behandlet. Direktivet finder anvendelse på "enheder" uanset hvor de er hjemmehørende jf. art. 2. Enheder er defineret i 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"

Direktivet finder ikke anvendelse, hvis et ikke-EU-land og et EU-land har en DBO jf. art. 2. Her finder direktivet ikke anvendelse, for at EU-landet kan opretholde sine folkeretlige forpligtelser. Hvis DBO'en indeholder lignende bestemmelser, som i direktivets art. 4 og 5, og disse er trådt i kraft, finder direktivet stadigvæk anvendelse.

Art. 4 indeholder den udvidede definition af fast driftssted "væsentlig digital tilstedeværelse". En sådan tilstedeværelse medfører, at foretagendet vil anses for at have et fast driftssted jf. art. 4 stk.1. Art. 4 stk. 2 understreger, at dette skal fungere som supplement til de nuværende regler. De almindelige regler om fast driftssted, skal derfor fungere sideløbende med disse regler, og direktivet skal ikke påvirke de nuværende regler. Der foreligger væsentlig digital tilstedeværelse, når enheder hvis virksomhed helt eller delvis består i at yde "digitale tjenester" gennem en "digital grænseflade", overskrider én af tre tærskelværdier jf. art. 3 stk. 3. Hertil skal medregnes de digitale tjenester, som enhedens

⁹² Rådets direktiv: om et fælles system for en skat på indtægter fra levering af visse digitale tjenester

⁹³ EU's forslag s.1ff.

"nært forbundne foretagender" også udøver. En "digital grænseflade" forstås i art. 3 nr. 2 som:

"enhver form for software, herunder et websted eller en del heraf, og applikationer, herunder mobilapplikationer, som er tilgængelige for brugerne"

En "digital tjeneste" er i art. 3 nr.5:

"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 (...)"

Hertil kommer en række typetilfælde, som falder under definitionen jf. art. 3 nr. 5 litra a-f. Dette er bl.a. "levering af digitale produkter" eller "automatisk genererede ydelser fra en computer via internettet eller et elektronisk net som svar på specifik datainput fra modtageren. Der er også en række tilfælde som ikke falder under definitionen jf. art. 3 nr. 5. Dette er bl.a.: "salg af varer eller andre tjenester, der lettes ved hjælp af internettet eller et elektronisk net".

Hvis der er tale om en digital tjeneste der ydes gennem en digital grænseflade, kan enheden blive anset for at have et fast driftssted i kildelandet. Det kræver dog at enheden overstiger én af tre tærskelværdier. Den første af tærskelværdierne er indtægter fra medlemslandet som overstiger 7.000.000 EUR i art. 4 stk. 3 litra a. Indtægter forstås her som proventuet ved salg eller andre transaktioner med fradrag for moms, andre skatter og afgifter jf. art. 3 nr. 6. Foruden disse indeholder definitionen mange andre former for indtægter, dog ikke indtægter fra egenkapital, som er rejst af en selskabsskatteyder, eller gælden tilbagebetalt af denne jf. art. 3 nr. 6. 2-3. pkt.

Foruden indtægter er en af tærskelværdierne antal brugere af den digitale tjeneste. Hvis der er over 100.000 brugere af tjenesten i medlemslandet, er tærskelværdien overskredet. En bruger er enten en person eller et selskab jf. art. 3 nr. 4, som befinder sig i medlemsstaten i den pågældende skatteperiode jf. art. 4 litra b. En bruger befinder sig i medlemsstaten, hvis vedkommende anvender udstyr i den pågældende stat til at tilgå den digitale tjeneste jf. art. 4 stk. 4.

Den sidste tærskelværdi er over 3.000 kontrakter med erhvervsdrivende i den pågældende medlemsstat jf. art. 4 stk. 3 litra c. Brugeren vil i disse tilfælde anses for at være i den pågældende medlemsstat, hvis han enten er skattemæssigt hjemmehørende i medlemsstaten, eller har et fast driftssted i medlemsstaten jf. art. 4 stk. 5 litra b. Kontrakten anses for at være med en erhvervsdrivende, hvis han indgår den i forbindelse med sit erhverv jf. art. 4 stk. 5 litra a. Hvis én af disse tre værdier overskrides, vil en enhed være omfattet af direktivet, og anses for at have fast driftssted i medlemslandet.

11.1. EU's forslag i relation til de udvalgte forretningsmodeller

I det følgende vil de udvalgte forretningsmodeller i afsnit 9.4. blive gennemgået i relation til direktivforslaget. Direktivet fungerer som et supplement til de nuværende regler om fast driftssted jf. art. 4 stk. 2. I tilfælde, hvor de nuværende regler finder anvendelse, vil

direktivet ikke være relevant. Dvs. at de dele af forretningsmodellerne for bl.a. den digitale købmand og webshoppen, som er dækket af de nuværende regler, i det omfang der er en fysisk tilstedeværelse ikke vil blive behandlet. Den del af forretningsmodellen der vedrører digital tilstedeværelse vil fortsat være relevant at undersøge ift. tiltaget.

11.1.1. Den digitale købmand

Den digitale købmand bruger en digital grænseflade til at understøtte online salg. Denne del af forretningsmodellen vil falde udenfor anvendelsesområdet for direktivforslaget, da digitale tjenester ikke omfatter salg af varer jf. direktivets art. 3 nr. 5). Det er understreget i "Nærmere redegørelse for de enkelte bestemmelser i forslaget", at

"(...)det blotte salg af varer eller tjenester ved hjælp af internettet eller et elektronisk net ikke (betragtes) som en digital tjeneste".

Den digitale købmand vil således kunne få statueret fast driftssted efter de eksisterende regler for de fysiske butikker, mens salget online hverken vil blive ramt af de eksisterende regler, eller direktivet da det ikke er indenfor anvendelsesområdet.

11.1.2. Webshoppen

Modsat den digitale købmand har webshoppen ikke en fysisk butik, medmindre der f.eks. benyttes et varelager. Denne del af forretningsmodellen vil være omfattet af de eksisterende regler. Webshoppen benytter desuden en digital grænseflade, da den når ud til sine kunder gennem en hjemmeside. Webshoppens aktivitet falder ikke under direktivets definition af digital tjeneste jf. det ovenstående. Webshoppen vil derfor kun få fast driftssted efter de nuværende regler, da forretningsmodellen falder udenfor direktivets definition af en digital tjeneste.

11.1.3. Resellers

Resellers har i det følgende ikke en fysisk vare. Det antages at de sælger en tjeneste som Netflix eller Spotify, men det bemærkes at det også kan være digitale varer som Microsoft. Resellers anvender en digital grænseflade til at udbyde deres digitale produkter og tjenester. Spørgsmålet er om deres produkter kan anses for at være digitale tjenester i direktivets forstand. Den generelle definition lægger vægt på tjenester som er "automatiseret", "involverer minimal menneskelig indgriben" og "ikke har nogen levedygtighed uden informationsteknologi". De ovennævnte tjenester resellers leverer, passer på disse definitioner. Dette skyldes at nye kunder ikke kræver ekstra indsats fra resellers side at inkludere i systemet, og det må tale for, at tjenesten er automatiseret. Foruden dette passer de nævnte tjenester også på typetilfældene i art. 3 nr. 5 litra a), herunder de i tiltagets bilag 2 oplyste tjenester i litra t), w) og x) Derfor vil resellers blive omfattet af EU's direktiv, og vil derfor få fast driftssted i kildelandet, hvis der foreligger en væsentlig digital tilstedeværelse jf. art. 5 stk.1.

11.1.4. Multi-sided platform

Multi-sided platforms adskiller sig fra resellers ved, at de ikke videresælger et produkt, men faciliterer forskellige typer af brugere, at kunne komme i kontakt med hinanden. Eksempler på multi-sided platforms er bl.a. Facebook, Google og Amazon Marketplace. Forretningsmodellens tjeneste falder under den generelle definition. Dette skyldes at de ligesom resellers ikke har høje omkostninger ved at få nye kunder, og forretningsmodellen

ikke kunne være levedygtig uden informationsteknologi, da de indirect network effects ville blive svækket uden digitaliseringen jf. afsnit 9.1.

Multi-sided platforms faciliterer handler med fysiske varer, og kunne derfor tænkes ikke at falde under definitionen af digital tjeneste, som den digitale købmand og webshoppen. Men selvom der er en fysisk vare på en multi-sided platform, vil det stadigvæk være under definitionen af en digital tjeneste. Dette ses i redegørelsen for art. 3, hvor der opstilles et eksempel med en digital markedsplads til salg og køb biler. Her vil den virksomhed der giver adgang til markedspladsen mod betaling, være en digital tjeneste, mens den person eller virksomhed som sælger bilen, ikke udgør en digital tjeneste.⁹⁴ Heraf fremgår det at multi-sided platforms også vil være omfattet af EU's direktiv, og få et fast driftssted de steder, hvor de har en væsentlig digital tilstedeværelse jf. art. 5 stk.1.

11.2. Udfordringer ved anvendelse af direktivforslaget

Direktivet favner bredt, da det både finder anvendelse på lande inden- og udenfor EU-fællesskabet. Dermed kan selskaber som er hjemmehørende i tredjeland stadig blive beskattet. Som nævnt indledningsvist i afsnit 11. har direktivet dog et begrænset anvendelsesområde, når der er en DBO mellem landene. Derfor er virkningen af direktivet diskutabelt. Hvis man ser på antallet af de største virksomheder som bruger internet som en primær del af deres forretningsmodel, er det hovedsageligt ikke-europæiske virksomheder.⁹⁵ Denne problematik forsøges løst, ved at opfordre medlemslandene til at inddrage bestemmelser tilsvarende til direktivet i deres DBO'er. Dette vil naturligvis være muligt mellem EU-landene internt. Spørgsmålet er dog, om Kina og USA vil gå med til at inddrage bestemmelserne i deres DBO'er. Hertil må det påpeges, at ændringerne fra MDBO i 2017 ikke er inddraget i mange ikke-europæiske lande⁹⁶. Det må derfor være tvivlsomt, at de to lande pludselig vil indgå en aftale, som i sidste ende vil flytte beskatningsretten, og dermed en stor skatteindtægt, ud af deres land. Derfor får direktivet ikke en særlig stor betydning udenfor fællesskabet, og derfor en meget begrænset anvendelse.

Endvidere kunne direktivet tænkes at hæmme væksten for digitale selskaber i Europa. Dette ville skyldes, at nogle europæiske selskaber som f.eks. Spotify, ville blive beskattes i hele Europa, fordi de anses for at være et fast driftssted, da de er et selskab hjemmehørende i et europæisk land. Hvis Spotify flytter deres hjemsted til et tredjeland, som EU-medlemsstaterne har en DBO med, vil de ikke blive ramt af direktivet, og skal således kun betale skat til domicillandet. Det vil ikke nødvendigvis være en fordel, men kan udløse flere skattespekulationer. Dermed vil direktivet ramme de digitale selskaber, men det kan muligvis skabe flere problemer end det løser.

Desuden kan man forestille sig udfordringer med tærskelværdien, der er baseret på antal brugere. For at finde ud af hvilken medlemsstat brugeren tilgår sit udstyr fra, bestemmer direktivet at der enten anvendes IP-adresse eller enhver anden geolokaliseringmetode, der måtte være mere præcis jf. art. 4 stk. 6. Hvis der tages udgangspunkt i IP-adresse som

⁹⁴ EU's forslag s.7

⁹⁵ <https://www.worldatlas.com/articles/the-25-largest-internet-companies-in-the-world.html>

⁹⁶ <https://www.skm.dk/love/internationalt/dobbeltbeskatningsoverenskomster>

geolokaliseringemetode, kan der være vanskeligheder forbundet med sådan en geolokaliseringemetode. Ønsket om at være anonym på internettet har længe været efterspurgt, og Virtual Private Networks (herefter VPN) er en måde at opnå dette. En VPN skaber en sikker forbindelse, hvor personen som anvender en VPN bliver anonym. Desuden giver en VPN brugeren mulighed for at fremstå som om de befinder sig i et andet land.⁹⁷ Dette er yderst problematisk i forhold til direktivet, da antal brugere er en af tærskelværdierne. Problematikken kan eksemplificeres ved en VPN service der er lokaliseret i Danmark, som har et væsentligt antal brugere fra hele verdenen, som alle tilgår en digital tjeneste i Spanien. Her vil den spanske virksomhed få fast driftssted i Danmark efter reglerne i direktivet, som den muligvis ikke ville, hvis brugerne ikke havde anvendt en VPN. Dette vil medføre en kunstig internettrafik, hvor direktivet vil statuere fast driftssted og allokere indtægt til medlemsstater, hvor brugerne rent faktisk ikke anvender tjenesten.

11.3. Delkonklusion

EU's tiltag kommer til at ramme de digitale selskaber, som ikke rammes af de nuværende regler om fast driftssted fra OECD. Dette gælder dog ikke webshoppen og den digitale købmands onlinesalg. Disse er undtaget fra direktivets anvendelsesområde. Dette vil resultere i en større adgang til kildelandsbeskatning på disse typer virksomheder end i dag. Om løsningen på problematikken omkring digitale selskaber skal findes indenfor EU's grænser, er dog diskutabelt. EU har som organisation kun magt inden for fællesskabets grænser, og det ses på direktivets udformning. Dette kan gøre løsningen yderst problematisk, selvom den er tiltænkt at være en midlertidig løsning.

Det er tidligere nævnt, at OECD er i gang med at udarbejde en konsensus baseret løsning, som skal inddrage flere af verdens lande. Spørgsmålet er i den forbindelse hvor længe dette direktiv skal være i kraft, og hvor meget skade der evt. kan ske på det indre marked, ved at pålægge en skat, der primært rammer europæisk baserede digitale selskaber.

12. OECD's forslag til beskatning af digitale selskaber

På baggrund af BEPS Action 1 er OECD gået i gang med deres tilgang til løsning af problemstillingen ved digitalisering. De arbejder ud fra en såkaldt "Programme of Work" (PoW). PoW er udarbejdet på baggrund af forslag fra de forskellige medlemslande af Inclusive Framework (herefter IF). Ud fra forslagene kom POW frem til en række ligheder mellem de forskellige forslag:⁹⁸

- Der er en vis forskel eller variation i, hvordan de forskellige forslag adresserer spørgsmålet om digitalisering. Da alle er enige om, at stærkt digitaliserede virksomheder er i stand til at operere eksternt, og/eller er meget rentable vil alle forslagene omfordele beskatningsretten til fordel for kildelandet
- Alle forslag vil have en ny nexus-regel, som ikke er afhængig af fysisk tilstedeværelse i kildelandet

⁹⁷ <https://taenk.dk/test-og-forbrugertil/digitale-tjenester/hvad-er-vpn>

⁹⁸ Public consultation document: Secretariat Proposal for a "Unified Approach" under Pillar One s. 4f

- De søger alle simpelhed, stabilisering af skattesystemet og stigende skattesikkerhed i implementeringen

OECD's tiltag er videreudviklet og i 2020 kom med et opdaterede tiltag: OECD (2020), OECD Secretary-General Tax Report to G20 Finance Ministers and Central Bank Governors (Riyadh, Saudi Arabia) – February 2020, OECD, Paris.⁹⁹

Tiltaget bygger på en række beløber, ud fra hvor beskatningen skal beregnes. Disse kaldes beløb A, beløb B og beløb C. Beløbene vedrører forskellige regler. Beløb B og C opnås ud fra de allerede gældende regler, mens at beløb A kun kan opnås efter de nye regler. Under den nye beskatningsret kaldet beløb A, udarbejdes en ny måde at opnå begrænset skattepligt. Beskatningsretten baseres på to krav: Foretagendet skal være omfattet af anvendelsesområdet og falde under det nye nexus begreb.¹⁰⁰ Afhandling vil fokusere på den nye nexus regel.

12.1. Anvendelsesområde

Den nye beskatningsret er rettet mod de forretningsmodeller, som ikke kan beskattes efter gældende ret, fordi de ikke har en fysisk tilstedeværelse. OECD har valgt at fokusere på to brede forretningsområder, som de mener er mest berørt af den digitale udvikling.

Det første forretningsområde omfatter de automatiserede digitale tjenester. Disse virksomheder udbyder deres tjenester til kunder med lidt til ingen fysisk tilstedeværelse i kildelandet. Deres tjenester er standardiserede, og når ud til et stort antal brugere på tværs af flere lande. Eksempler på de omfattede tjenester er ifølge OECD: websøgningsmaskiner, sociale medier, online gaming og streaming. Definitionen af automatiserede digitale tjenester er ikke færdigarbejdet, og mangler præcisering ift. forretningsmodeller som er "business to business", samt en sondring mellem en fuldt automatiseret tjeneste, og en som kræver en høj grad af menneskelig indgriben og vurdering. Af de sidstnævnte kan bl.a. nævnes: juridisk vejledning, bogføring eller arkitektur. OECD mener at disse ikke bør omfattes af anvendelsesområdet.¹⁰¹

Det andet forretningsområde er forbrugerbaserede forretningsmodeller. Dette forretningsområde dækker salg af varer og tjenester, som typisk er rettet mod forbrugere uden en fysisk interaktion med disse. Her skal der skelnes mellem varer som typisk bruges til personlig brug, og varer som anvendes til kommerciel eller professionel brug. Anvendelsesområdet omfatter også salg af varer indirekte til forbrugere, som f.eks. salg gennem mellemandler eller mellemlid som udfører rutine opgave såsom indpakning eller samling. Forretningsmodeller som falder udenfor anvendelsesområdet, vil være producenter af komponenter eller dele, som er en del af det færdige produkt, så længe det ikke er kendte varemærker, som ofte også købes af forbrugere. Yderligere vil anvendelsesområ-

⁹⁹ OECD (2020), OECD Secretary-General Tax Report to G20 Finance Ministers and Central Bank Governors (Riyadh, Saudi Arabia) – February 2020, OECD, Paris. www.oecd.org/tax/oecd-secretary-general-tax-report-g20-finance-ministers-riyadh-saudi-arabia-february-2020.pdf (Herefter OECD's løsningsforslag 2020)

¹⁰⁰ OECD's løsningsforslag s. 28f.

¹⁰¹ OECD's løsningsforslag s. 30

det omfatte forretningsmodeller, som lever af IP-rettigheder på forbrugerbaserede produkter eller forbrugerrettede franchises.

Eksempler på forbrugerbaserede områder der er omfattet: Biler, tøj og varemærkede mad og forfriskninger.¹⁰²

Anvendelsesområdet indebærer en række tærskelværdier. Dette er for lette den administrative byrde for landene og virksomhederne, som der ville være ved at omfatte små virksomheder. OECD ønsker at gøre tærskelværdierne til en tredelt mekanisme. Den første del vil være den samlede indkomst for virksomheden. Dernæst vil man se på den indkomst, som relaterer sig til aktiviteten inden for anvendelsesområdet. Til sidst vil man se på profitten, som også skal overskride en mindsteværdi.¹⁰³

12.2. Tilknytningskriteriet

For virksomheder inden for anvendelsesområdet, vil et nyt nexus-kriterie finde anvendelse. Dette vil basere sig på hvorvidt der er en signifikant og vedvarende involvering med kildelandet. Det nye kriterium vil alene vedrøre dette anvendelsesområde, og skal ikke fortolkes som et nyt generelt nexus-kriterium. OECD lægger særlig vægt på, at nexus-kriteriet ikke må anvendes til andre former for lovgivning end den, som bliver nævnt i det følgende.¹⁰⁴

For at statuere en signifikant og vedvarende involvering vil et primært moment i vurderingen være en indkomst i kildelandet over flere år, som hidrører fra aktiviteter indenfor anvendelsesområdet. Indkomsten skal ses i forhold til markedet som virksomheden er involveret i, og med et absolut minimum for at blive omfattet. Hertil tillægges en række særlige momenter ift. de to forretningsområder.¹⁰⁵

For de automatiserede digitale tjenester vil indkomsten i kildelandet være det eneste nødvendige moment for at fastlægge involveringen. Dette skyldes at disse tjenester i deres natur udgør en vedvarende og signifikant aktivitet med deres brugere, som falder ind under den generelle beskrivelser af involveringen.

For de forbrugerbaserede forretningsmodeller vil et salg af en vare ikke medføre en vedvarende og signifikant involvering. OECD påpeger at der bør tilføjes et yderligere moment i vurderingen af, om en sådan forretningsmodel har en tilstrækkelig involvering i kildelandet. Mulige momenter kunne være en fysisk tilstedeværelse i kildelandet, eller direkte markedsføring som er målrettet kildelandet. Overordnet set mangler det nye nexus-kriterium flere måder at allokere indkomsten for de enkelte forretningsområder. Der mangler regler for hvordan der administrativt allokeres en indkomst til kildelandet, som f.eks. om indkomsten fra internetreklame skal allokeres til det land hvor modtageren ser reklamen, eller om indkomsten for digitale tjeneste skal allokeres til det land hvor de bruges.¹⁰⁶

¹⁰² OECD's løsningsforslag s. 31

¹⁰³ OECD's løsningsforslag s. 32

¹⁰⁴ OECD's løsningsforslag s. 33

¹⁰⁵ OECD's løsningsforslag s. 32

¹⁰⁶ OECD's løsningsforslag s. 33

12.3. OECD's forslag i relation til de udvalgte forretningsmodeller

I følgende afsnit vil de udvalgte forretningsmodeller blive gennemgået i relation til de foreslåede regler fra OECD. Som nævnt ovenfor skal forslaget fungere, som et supplement til de eksisterende regler om fast driftssted. Dette medfører, at de tilfælde der allerede rammes af de eksisterende regler, ikke er nødvendig at behandle efter de nye regler. Derimod vil der efter de nye regler være mulighed for at anse en større del af virksomhedernes aktivitet som fast driftssted. Dette har betydning for den senere allokering.

12.3.1. Den digitale købmand

Den digitale købmand vil fortsat have fast driftssted efter de nuværende regler i de lande, hvor hans butikker befinder sig fysisk. I forlængelse heraf undersøges det, om der kan statueres fast driftssted i de lande, hvor købmanden har aktivitet men ikke er fysisk til stede. Dette vil være gennem den hjemmeside, hvor han supplerer salget fra de fysiske butikker. Her skal det fastlægges, om købmanden falder under anvendelsesområdet for forslaget. Hvis købmandens salg vedrører direkte salg til en forbruger, vil aktiviteten falde under anvendelsesområdet. Selvom salget ikke er direkte til en forbruger, kan aktiviteten fortsat omfattes, hvis det blot er salg til en mellemhandler eller et andet led som kun laver rutinemæssige opgaver såsom mindre paknings- og eller samlings opgaver. Hvis aktiviteten vedrører salg af varer til professionel eller kommerciel brug, vil aktiviteten ikke falde under anvendelsesområdet.

Foruden kravet om at salget er rettet mod forbrugere, skal købmanden også have en signifikant og vedvarende involvering i kildelandet. Det afgørende kriterium for, at der kan siges at være en signifikant og vedvarende aktivitet, er en indtægt inden for anvendelsesområdet i en flerårig periode. Der stilles dog større krav til, at en aktivitet kan anses for at være signifikant og vedvarende hvis den ikke er digital. Her er OECD ikke nået frem til en endelig beslutning for, hvad det ekstra krav skal være. Forslaget nævner som mulige eksempler: en fysisk tilstedeværelse i landet, eller en målrettet reklamering mod kildelandet.

Dermed stilles der større krav til om købmanden har tilstrækkelig involvering i kildelandet, og spørgsmålet er om det sidstnævnte kan strækkes ud til at være en hjemmeside med et internetdomæne i kildelandet. En endelig konklusion kan ikke fastlægges, før forslaget konkret har taget stilling til det ekstra krav for fastlæggelse af involvering i kildelandet.

Ud fra det ovenstående kan det fastslås, at med reglerne i forslaget vil den digitale købmand have mulighed for at få fast driftssted i flere lande, end han har i dag. Udstrækningen af dette afhænger dog af, hvad OECD kommer frem til, at kravet om signifikante og vedvarende aktivitet skal omfatte.

12.3.2. Webshoppen

Webshoppen kan efter de nuværende regler få statueret fast driftssted i form af et varelager i kildelandet, som beskrevet i afsnit 10.2. Den del af aktiviteten der foregår via online salg, er derimod ikke omfattet af de nuværende regler. Om webshoppen falder under anvendelsesområdet, er momenterne den samme som ved den digitale købmand. For-

uden dette kræves det, at webshoppen har en signifikant og vedvarende involvering i kildelandet, for at der kan statuere fast driftssted efter de foreslåede regler. Denne vurdering er også den samme som i det ovenstående afsnit om den digitale købmand. Der kræves en signifikant og vedvarende involvering, der ikke kan konstateres ved det blotte salg af varer.

Dermed vil det være muligt at statuere fast driftssted for webshoppen i flere lande end det er tilfældet i dag. Dette til trods for der ikke er en fysisk tilstedeværelse. Dog vil den endelige formulering af reglen have afgørende betydning for, hvornår en involvering er signifikant og vedvarende nok til at blive omfattet.

12.3.3. Resellers

Resellers har i afhandlingen ikke et fysisk produkt, men sælger derimod en digital tjeneste eller produkt, f.eks. Netflix og Spotify der leverer streamingtjenester. I tiltagets anvendelsesområde fremgår det, at automatiske digitale tjenester er omfattet. Definitionen på en sådan tjeneste, er en automatiseret digital tjeneste, som er udbudt på en standardiseret basis og når ud til en større mængde brugere på tværs af flere lande. Herunder nævnes nogle typeeksempler på disse tjenester, hvor f.eks. "digital content streaming" fremgår.

Definitionen af en automatisk digital tjeneste i forslaget giver plads til fortolkning. En automatiseret digital tjeneste må ud fra en ordlydsfortolkning betyde en online tjeneste, som kræver minimal menneskelig involvering. Begrebet automatiseret digital tjeneste omfatter ifølge OECD ikke tjenester, som kræver en høj menneskelig involvering og dømmekraft, heriblandt juridisk rådgivning eller andre former for rådgivning. Udbudt på standardiseret basis må være et udtryk for, at tjenesten er den samme for alle brugere. Det sidste led om en større mængde brugere på tværs af lande må forstås som et krav om en global tjeneste, som ikke kun er lokal.

Med udgangspunkt i de eksemplificerede resellers som Spotify og Netflix, passer den generelle definition af en automatiseret digital tjeneste på disse tjenester, som de er nu. Men i fremtiden kan definitionen af en automatiseret digital tjeneste muligvis blive udfordret, hvis virkeligheden ændrer sig. Vedrørende kravet om "automatisering" kan det være svært at afgøre, hvornår der foreligger en tilstrækkelig menneskelig involvering der gør, at aktiviteten ikke længere er automatiseret. Ligeledes kan kravet om, at tjenesten er "standardiseret" være svært at fastlægge. Det fremgår ikke tydeligt, om indhold der er forbeholdt specifikke lande, er nok til ikke at udgøre en standardiseret tjeneste, eller om det kræver unikt indhold lavet til hver enkelt bruger. Manglen på en klar definition kan have en negativ effekt, da landene kan have forskellige opfattelser af, hvornår en tjeneste anses for automatisk digitaliseret. Forskellige opfattelser vil medføre udsving i opfattelsen af, om en involvering er signifikant og vedvarende.

For automatiske digitale tjenester skal vurderingen af signifikant og vedvarende involvering alene vurderes ud fra indtægter fra kildelandet. Hvis disse overstiger en vis værdi relativ til markedet, som virksomheden er involveret i, og det finder sted i en årrække, vil der være tale om en signifikant og vedvarende involvering. Dette vil resultere i et fast driftssted i kildelandet. Hvis en resellers tjeneste derimod ikke kan anses for at være en

automatiseret digital tjeneste, men fortsat er rettet mod forbrugere, vil aktiviteten falde ind under forretningsområdet forbrugerbaserede forretningsmodeller. For dette forretningsområde opstilles et yderligere krav foruden indtægt fra kildelandet. Derfor vil en reseller, som anses for at være en forbrugerbaseret forretningsmodel skulle opfylde flere krav for at have en signifikant og vedvarende involvering i kildelandet. En forskellig opfattelse af definitionen kan i nogle tilfælde resultere i at ét land anser en involvering for være signifikant og vedvarende, mens et andet land ikke gør. Dette kan medføre dobbeltbeskatning, hvis landene ikke kan blive enige, hvilket er yderst problematisk.

Som reglerne er i dag, vil resellers der leverer digitale tjenester og produkter ofte undgå beskatning af et fast driftssted i kildelandet medmindre de kontroller og opererer serveren hvor dataen der anvendes til deres tjeneste opbevares. Ud fra den ovenstående analyse medfører forslaget, at resellers ligeledes kan få statueret fast driftssted i lande med en signifikant og vedvarende involvering. Der er dog visse udfordringer forbundet med definitionen af en automatisk digital service, der kan få betydning for hvornår virksomheden er tilstrækkeligt involveret.

12.3.4. Multi-sided platform

Ligesom resellers udbyder multi-sided platforms ikke fysiske produkter. De udbyder derimod en platform for de forskellige slutbrugere og opnår indtjening gennem denne tjeneste i form af kommissionsgebyr eller reklameindtægt. Eksempler på dette er bl.a. Google og Facebook.

Som nævnt ovenfor i afsnittet om resellers er anvendelsesområdet for forslaget bl.a. forretningsmodeller, der genererer omsætning fra automatiske digitale tjenester. OECD specificerer, at automatiserede digitale tjenester som udnytter user network effects, som nævnt i afsnit 9.1. er omfattet af definitionen. Det fremgår også, at digitale tjenester som overvåger brugernes adfærd, og udnytter data'en heraf er også omfattet. Disse user network effects er særligt udnyttet af multi-sided platforms, som derfor må anses for at være omfattet af definitionen. (OECD s.29)

Herunder fremgår nogle typeeksempler i forslaget som bl.a. omfatter: "online search engines" og "social media platforms", der begge er eksempler på multi-sided platforms. Forretningsmodellen er således omfattet af anvendelsesområdet, og dertil skal det fastslås som ovenfor, om platformen har den nødvendige signifikante og vedvarende tilknytning til kildelandet. Da multi-sided platforms er en automatisk digital tjeneste, skal involveringen alene vurderes ud fra indtægten fra kildelandet over en årrække. Hvis indtægten overskrider en endnu ikke fastlagt værdi relativ til markedet, som virksomheden er involveret i, vil det resultere i et fast driftssted i kildelandet.

De foreslåede regler vil således kunne statuere fast driftssted i kildelandet, som ikke er muligt efter de nuværende regler.

12.4. Implementering af forslaget fra OECD

Implementeringen af forslaget fra OECD vedrørende Action 1, skal ske på baggrund af en konsensusbaseret løsning fra medlemmerne af G20/OECD IF. Løsningen skal implementeres gennem en ny MLI. Modsat den nuværende MLI, vil den nye MLI også gælde mellem

lande, der ikke i forvejen har en bilateral aftale. Hvis der eksisterer en bilateral aftale mellem landene, vil den nye MLI have forrang for disse. For at denne MLI skal have en effekt, er det vigtigt, at medlemslandene også får implementeret den nye MLI's regler i intern ret. Implementeres det ikke, kan der opstå et scenarie med en række lande der har beskatningsretten, som ikke kan udnyttes pga. den gyldne regel. Foruden implementering i national ret, forventer OECD også, at IF-medlemmerne tilbagetrækker samtlige relevante foranstaltninger de selv har foretaget, og fraholder sig at lave sådanne foranstaltninger i fremtiden.¹⁰⁷ Dette kunne resultere i at EU's forslag skal trækkes tilbage.

At bruge MLI som implementeringsinstrument virker som den mest nærværende løsning i OECD-regi. Men hvis der ses på anvendelsen af den eksisterende MLI fra 2017 jf. afsnit 8., kan valget af denne løsning vække bekymring om tiltagets virkning. Foruden dette, kræver det også flere landes inkorporering for at kunne siges at have en international effekt. Den nuværende MLI er ikke inkorporeret i lande som f.eks. USA, og det svækker yderligere virkningen af instrumentet. Desuden er problematikken med at få den nye beskatningsret implementeret i national ret væsentlig, da det kræver politisk opbakning i de enkelte lande, for at kunne udnytte beskatningsretten. Danmarks inkorporering af ændringerne i MDBO'en fra 2017 har snart taget tre år, og en mere banebrydende MLI kunne muligvis tage længere tid.

12.5. Udfordringer forbundet med kravet om konsensus

Målet om en konsensusbaseret løsning er afgørende for at opnå det bedste resultat. En manglende konsensus fra flere lande vil medføre at forslaget ikke har den tiltænkte tilstrækkelig virkning. En af udfordringer ved at der stræbes efter en konsensusbaseret løsning er, at USA ønsker dele af forslaget skal implementeres på en safe harbour basis. En safe harbour baseret løsning medfører, at en given aktivitet ikke vil anses for overtrædelse af en given regel. I dette tilfælde vil det eksempelvis medføre, at nogle aktiviteter ikke vil være omfattet af tiltaget.¹⁰⁸

Dette har flere IF-medlemmer rejst bekymringer omkring, da indførelsen på denne måde ville skabe større problemstillinger samt mindske skattesikkerheden. Desuden vil man ikke ramme alle de aktiviteter der var tiltænkt.¹⁰⁹

Hvis et land som USA beslutter sig for ikke at tiltræde konventionen på baggrund af en manglende safe harbour, vil det efterlade de resterende IF-medlemmer i et dilemma. Enten vil forslaget ikke finde anvendelse på DBO'erne mellem USA og de tiltrådte lande, hvilket kan medføre mismatch i skattelovgivning på tværs af landene, og dermed mulighed for skattespekulation. Den anden mulighed er, at de enkelte lande kan ophæve deres DBO med USA, og beskatte den del af virksomheden i form af fast driftssted som de har hjemmel i deres lov til. Dette vil dog i langt de fleste tilfælde medføre dobbeltbeskatning, hvilket modarbejder globaliseringen af økonomien.

¹⁰⁷ OECD's løsningsforslag s. 39f

¹⁰⁸ <https://www.thebalancesmb.com/what-is-a-safe-harbor-law-or-provision-398457>

¹⁰⁹ OECD's løsningsforslag s. 24f

Yderligere har arbejdet på en løsning været længe undervejs. Dette er problematisk, da de udvalgte forretningsmodeller i afhandlingen, og typeeksemplerne i forslaget blot er udtryk for nogle af de forretningsmodeller, der findes på nuværende tidspunkt. Strækker arbejdet sig langt ud i fremtiden, er det ikke utænkeligt, at nye forretningsmodeller opstår, som muligvis ikke vil være dækket af forslaget.

12.6. Delkonklusion

OECD's løsningsforslag i forhold til problemstillingen vedrørende digitale forretningsmodeller er et udtryk for, at OECD anerkender problemstillingen, og søger en løsning på problemet. Forslaget søger at skabe en ny nexus regel for forretningsmodeller indenfor anvendelsesområdet. Anvendelsesområdet omfatter automatiserede digitale tjenester og forbrugerbaserede forretningsmodeller. Nexus reglen skal baseres primært på indkomst i stedet for fysisk tilstedeværelse, som vi ser i dag. Løsningsforslaget udledes af analysen ovenfor at have en potentiel effekt. Dette ses på baggrund af at anvendelsesområdet vil ramme flere af de udvalgte forretningsmodeller, og der vil dermed kunne statueres fast driftssted for disse. Dette gælder også de udelukkende digitale forretningsmodeller såsom resellers og multi-sided platforms.

Problematikken med forslaget er, at det endnu ikke er færdigt, hvilket OECD selv anerkender. Der er således flere områder, der endnu ikke er fyldestgørende taget stilling til. Hertil kan nævnes definitionernes manglende præcisering, som kan medføre en forskellig fortolkning fra de forskellige lande. Her kan der bl.a. opstå udfordringer ved definitionen af hvornår en tjeneste anses for at være en "automatisk digital tjeneste". Forskellige fortolkninger mellem landene vil gøre forslaget svært at anvende, da de gennem forhandlinger skal nå til enighed om deres forskellige opfattelser.

Implementeringen af forslaget skal ske gennem en ny MLI. Løsningen virker som den mest nærværende i OECD-regi, men kan have de samme problematikker, som ses ved MLI'en fra 2017.

Arbejdet har til formål at være konsensus baseret, og det kan blive problematisk at få lavet et meget omfattende tiltag, med tilslutning fra de involverede medlemmer. Det er dog nødvendigt med sådan en tilslutning, for at opnå det bedste resultat.

13. EU's erfaringer med fælles skattegrundlag

De behandlede løsningsforslag fra EU og OECD, forsøger disse at skabe en ensartet skattebehandling på hhv. det indre marked og globalt plan. Et lignende forsøg på dette er set før i EU. I 2011 kom der et forslag om et fælles konsolideret selskabsskattegrundlag, kaldet CCCTB. Dette er regler, der skal forenkle beregning af virksomheders skattepligtige indkomst i EU. Systemet vil eliminere uoverensstemmelser mellem de forskellige nationale skattesystemer, som kan medføre udnyttelse til undgåelse af skat.

Formålet med direktivet er, at virksomhederne efter et såkaldt "one stop shop"-princip kan indgive en selvangivelse for alle deres aktiviteter i EU i deres eget land, og derefter vil indkomsten blive fordelt ved hjælp af en fordelingsformel. Dette vil i tråd med formålene for de behandlede forslag fra OECD og EU medføre, at værdien beskattes dér, hvor den skabes.

Forslaget fra 2011 viste sig at være for ambitiøst, og der kunne ikke opnås enighed mellem medlemslandene. Forslaget blev derfor taget op igen i 2016, i en revideret udgave, der skulle tilgodese de udfordringer der var i forbindelse med 2011-forslaget.¹¹⁰

I afhandlingen er det påvist, at de nuværende skatteregler ikke er tilstrækkelige, for at kunne beskatte digitale forretningsmodeller i kildelandet. Dette er en problematik der blot vil vokse i takt med den digitale udvikling. Med de behandlede forslag i afhandlingen ses det, at man har forsøgt at gøre indkomsten, og ikke fysisk tilstedeværelse, til det afgørende kriterium, for at en virksomhed har fast driftssted i et land. Forslagene vil gøre beskatningen af digitale selskaber ens på tværs af lande, og således beskatte dér hvor værdien skabes. Dette formål minder på flere måder om formålet med CCCTB, som på samme måde ser på hvor indkomsten hidrører fra for at tildele beskatningsretten, og dermed kan arbejdet med CCCTB indikere nogle af de udfordringer, der kan opstå i forbindelse med udarbejdelse af et sådant forslag.

Når der lovgives om direkte skattepolitik i EU kræves der enstemmighed fra medlemsstaterne jf. TEUF art. 115. Dette skaber en udfordring omkring enighed. Der ses et lignende krav i OECD, når de ønsker en "konsensus baseret løsning". At opnå konsensus er naturligvis ikke det samme som enstemmighed, men der ønskes alligevel en høj grad af enighed hos landene i begge tilfælde. Der er lande der står til at drage fordele, som andre lande må give afkald på. Udfordringen er således at overbevise landene om, at forslaget gavner dem på andre punkter f.eks. i form af sikkert skattesystem og begrænsede muligheder for skatteunddragelse.

For EU har dette betydet, at der på skatteområdet har været nogle lange forhandlinger, for at komme frem til et endeligt direktiv. Rådets direktiv af 2003-06-03 om beskatning af indtægter fra opsparing i form af rentebetaling (2003/48) tog 14 år for rådet at blive enige om indholdet. Dernæst var en ændring i direktivet, for at undgå skatteunddragelse, seks år om at blive ændret.¹¹¹ Udsigten til lange forhandlinger er yderst problematisk på skatteområdet, da skattelandskabet kan være væsentligt ændret, hvis forslagene først bliver implementeret flere årtier efter problematikken først behandles.

Desuden viser arbejdet, at der er en enorm udfordring omkring anvendelsesområdet af forslag. Dette ses tydeligst i forskellen i forslaget fra hhv. 2011 og 2016, hvor der i forslaget fra 2011 viste sig at være uenighed om anvendelsesområdet, og det dermed ikke var muligt at opnå enstemmighed. Udfordringen går således på at ramme et forslag, der både dækker det tiltænkte, og som medlemsstaterne er enige i. Den selv samme udfordring ses både for EU i forslaget omkring digitale tjenester samt OECD's forslag.

¹¹⁰ https://ec.europa.eu/taxation_customs/business/company-tax/common-consolidated-corporate-tax-base-cctb_en

¹¹¹ https://ec.europa.eu/commission/presscorner/detail/en/MEMO_19_224.

14. Forslagenes overensstemmelse med dansk skatteret

Afhandlingen har behandlet EU og OECD's forslag, som et udtryk for gældende ret. Ved indførelse af de nye regler opstår et nyt tilknytningsbegreb i bedømmelsen af, hvornår der kan statueres fast driftssted. I det følgende vil fokus være på integrering af forslagene i dansk ret, samt om det overhovedet ville kunne passe i den danske skatteretlige systematik og de skatteretlige grundprincipper om udformning af det danske skattesystem.

Som nævnt i afsnit 6. er dansk skatteret inddelt i objektiv og subjektiv skattepligt, der afgør hhv. hvad og hvem, som er skattepligtig. De behandlede forslag arbejder begge på en udvidelse af definitionen af fast driftssted, der i dansk ret findes i SEL § 2 stk. 1 litra a. Bestemmelsen indeholder både den objektive og subjektive skattepligt, da den både bestemmer, hvem der skal beskattes herunder, hvornår der foreligger et fast driftssted samt, hvad der skal beskattes herunder, hvilke indtægter der skal beskattes. Forslagene indeholder materielle ændringer af definitionen af fast driftssted, og vil derfor ikke kunne indfortolkes i de nuværende regler. På baggrund af ændringerne i 2017-versionen af MDBO og herunder spørgsmålet om disses anvendelse i dansk ret, er det afgjort, at sådanne materielle ændringer kræver lovændring for at kunne anvendes i intern dansk ret. Derfor vil det kræve en lovændring at få forslagene implementeret.

Lovændringen vil medføre en fundamental ændring af, hvordan man ser på begrebet fast driftssted både i dansk og international ret. Hvor den fysiske tilstedeværelse i kildelandet har været det bærende kriterium for tilknytning i et århundrede, vil de foreslåede ændringer udvide dette. Spørgsmålet er, om den danske skatterets grundprincipper kan rumme denne ændring af tilknytningsbegrebet. Fordi kravet til beskatning ændrer sig fra at være en fysisk tilstedeværelse til at være brugernes aktivitet, kan et selskab have svært ved at forudse, hvor de skal beskattes. Reglen vil for nogle virke vilkårlig, og kan derfor opfattes som urimelig.

I skatteretten er der overvejende enighed om, at skatteretten hviler på principperne om retfærdighed og lighed for loven. Hvad der skal forstås ved retfærdig lov, er der ikke enighed om. Hertil er der to grundprincipper for at fastslå, hvornår en skattelovgivning kan siges at være retfærdig. De skatteretlige grundprincipper hviler på ækvivalensteorien og skatteevneteorien. Ækvivalensteorien bygger på, at skatten er et vederlag for de fordele, som borgeren får fra det offentlige. Skatteevneteorien bygger på, at skatten skal fordeles mellem borgerne ud fra deres evne til at betale denne. Ækvivalensteorien anses ikke for anvendelig i Danmark ud fra den tanke, at vi lever i et velfærdssamfund, hvor de svage borgere får mere end de giver. Derfor skal implementeringen af forslagene i Danmark alene ses ud fra skatteevneteorien. I forlængelse af dette spørgsmål, er det relevant at afgøre, hvilke skatter der bedst tilgodeser hensynet i skatteevneteorien. Her diskuteres det, om det skal være indkomstskat eller omsætningskat. Svaret anses i almindelighed for at være, at indkomstskat skal have en betydelig rolle. Dette skyldes, at indkomst og

størrelsen af denne må anses for at være den bedste indikation på skatteydernes skatteevne.
112

Derfor må det fastslås, om skatteevneteorien kan retfærdiggøre de nye forslag, hvis den danske skatteret skal opretholde en sådan skat. For at selskaberne skal kunne siges at evne at betale skatten, som forslaget pålægger dem, skal der være en reel værdi, i det som de beskattes af. For forretningsmodeller som resellers med digitale tjenester, vil en bruger have en fast værdi for virksomheden, da de betaler et fast abonnement for deres tjenester. For multi-sided platforms er det sværere at fastlægge brugernes værdi, da de ikke har en fast indkomst pr. bruger. Som fastlagt i afsnit 9.1. har multi-sided platforms en stor nytteværdi af deres brugere. Denne nytteværdi kommer både fra de direkte og indirekte network effects, som gør deres tjenester mere værdifuld for slutbrugerne. Derfor ses det i forslaget fra EU, at der først kan opnås en beskatningsret, når tjenesten har over 100.000 brugere i kildelandet. Dette må fra EU's side anses for at være den kritiske værdi, hvor tjenesten kan begynde at opnå en væsentlig indtjening fra medlemslandet. Både OECD og EU ønsker desuden, at der skal opnås en beskatningsret ved en vis mængde indkomst i kildelandet. Dette er også rimeligt indenfor skatteevneteorien, da en vis mængde af indtjening må indikere, at virksomheden kan bære beskatningen. Derfor kan det konkluderes, at forslagene ikke vil opfattes som urimeligt indenfor det danske skatteretlige grundprincip.

Noget andet kan siges om ækvivalensteorien. Det vil være svært at retfærdiggøre en form for beskatning, som den i forslagene ud fra tanken om, at virksomheden drager nytte af det offentliges goder. I dag kan en virksomhed med fysisk tilstedeværelse drage nytte af samfundets infrastruktur, eller de ydelser som gives til borgeren, som selskabet undgår at skulle betale for. Ved at gøre brugernes anvendelse af en tjeneste skattepligtig for virksomhederne, vil det være svært at se, hvordan en virksomhed skal drage nytte af kildelandets ydelser til borgerne. Derfor vil lande, som ikke har et skatteretligt grundprincip bygget på skatteevneteorien, muligvis have sværere ved at integrere de tiltag, som er gennemgået. Dette skyldes, at virksomhederne i disse lande, vil have sværere ved at forstå, hvorfor de beskattes i lande, hvor de ikke har en fysisk tilstedeværelse.

15. Konklusion

På baggrund af ordlyden i art. 5, stk. 1 i MDBO samt kommentarerne til denne, kan der opstilles tre betingelser for at der foreligger et fast driftssted, også kaldet det primære kriterium. Det fremgår således at der skal udøves virksomhed gennem et fast forretningssted.

I art. 5, stk. 2 nævnes eksempler på forretningssteder, men denne liste er ikke udtømmende. Udgangspunktet er en udvidet fortolkning af begrebet forretningssted, hvorfor udstyr og lignende også kan udgøre et forretningssted. For at et forretningssted kan udgøre et fast driftssted, skal forretningsstedet være fast i den forstand, at det skal have en

¹¹² Lærebog om indkomstskat s. 52ff.

vis geografisk tilknytning. Denne afgrænsning er især vanskelig i relation til mobile forretningssteder. En kommerciel og geografisk helhed er påkrævet for at kravet om geografisk helhed, kan anses for opfyldt.

Forretningsstedet skal udover det geografiske fasthedskrav, også opfylde kravet om at have en vis fasthed i tid. En vis varighed er således påkrævet. Udgangspunktet for at opfylde dette krav, er at aktiviteten foregår gennem forretningsstedet i mere end 6 måneder. Der tælles fra det øjeblik alle betingelser for fast driftssted er opfyldt, med undtagelse af det tidsmæssige krav. Som undtagelser til 6 måneders kravet kan nævnes aktivitet af tilbagevendende natur, og aktivitet med særlig tilknytning til et land.

Den sidste betingelse for at et forretningssted kan udgøre et fast driftssted, er at der udøves virksomhed gennem forretningsstedet. For en positiv afgrænsning af virksomhedsbegrebet skeles der imod SL §§ 4-6.

Opfyldes betingelserne i det primære kriterium ikke, kan der i stedet statueres fast driftssted efter det sekundære kriterium også kaldet agentreglen. Her kan en person, der handler på vegne af et foretagende udgøre et fast driftssted. Hvis personen er uafhængig og handler inden for sin sædvanlige forretningsvirksomhed, vil han efter art. 5, stk. 6 ikke statuere fast driftssted for virksomheden.

I art. 5, stk. 4 opstilles en række aktiviteter, der ikke er omfattet af fast driftsstedetsdefinitionen. Dette er bl.a. litra a) der omfatter varelagre. Bestemmelsen stiller efter ændringerne i 2017-versionen af MDBO krav til, at aktiviteterne skal være af hjælpende eller forberedende karakter, for at kunne undtage aktiviteten. I denne vurdering skal der ses på, om aktiviteten er signifikant og essentiel for virksomheden som helhed. Er dette tilfældet, vil undtagelsen ikke finde anvendelse. I vurderingen er det selve aktiviteten der udøves, og antallet af medarbejdere er således uden betydning.

Dansk ret følger OECD's MDBO, hvad angår definitionen af fast driftssted, der findes i MDBO's art. 5. Det er i afhandlingen undersøgt hvorvidt denne praksis er i overensstemmelse med legalitetsprincippet.

Legalitetsprincippet kan opdeles i to elementer: den formelle lovs princip, og hjemmelskravet. I henhold til den formelle lovs princip, kan en retstilstand der én gang er reguleret ved lov, fremover kun reguleres ved lov. Den retlige trinfølge udspringer ligeledes heraf, idet lov har forrang for retsakter udstedt af de administrative myndigheder. Legalitetsprincippetets anden side vedrører hjemmelskravet. I henhold til hjemmelskravet, kan de administrative myndigheder ikke handle uden lovhjemmel. Dette hensyn er til for at sikre sig imod, at den udøvende magt handler imod den lovgivende magt, der har parlamentarisk opbakning. Hjemmelskravet findes bl.a. direkte i grundlovens § 43, 1. led, som bestemmer, at beskatning skal have hjemmel i lov. Der er bred enighed i litteraturen om, at grundlovens § 43, 1. led indeholder et delegationsforbud. Rækkevidden af delegationsforbuddet er diskuteret, dog kan det konstateres, at en vis grad af delegation bør tillades, idet bestemmelsen i Grundloven bør tillægges en dynamisk fortolkning, der kan rumme kompleksiteten af nutidens skattesystem. Væsentlige skatteretlige beslutninger skal dog fortsat træffes af lovgiver.

Hvorvidt det er foreneligt med Grundloven, at administrativ praksis følger OECD's definitionen af fast driftssteder, er formentlig ikke tilfældet, hvis delegationsforbuddet tillægges ens streng fortolkning. Spørgsmålet er dog ikke taget stilling til af domstolene, og det er dermed ikke afklaret.

Uagtet rækkevidden af delegationsforbuddet, kan det konkluderes, at der opstilles en grænse for delegationsforbuddet ved BEPS-projektets ændringer af bestemmelserne vedrørende fast driftssted. Ændringerne må konkluderes at være udtryk for materielle ændringer. Derfor kræver disse en lovændring, før domstolene og forvaltningen kan støtte ret på bl.a. den nye agentregel og antifragmenteringsregel, men også ift. ændringerne i negativlisten.

Retstilstanden kan således opsummeres til, at ændringerne i MDBO fra 2017 ikke kan tillægges nogen umiddelbar betydning for fast driftsstedsbegrebet i dansk ret. Dette skal fortsat fortolkes i overensstemmelse med art. 5 i MDBO, som den fremstår før 2017-versionen. Det fremgår dog af lov nr. 48 - 2019/20, at man har intentioner om at ændre den danske fast driftssted definition, således at den har samme ordlyd som 2017-versionen af MDBO.

Forretningsmodeller er et begreb for, hvordan virksomheder er sammensat. Der findes utallige forretningsmodeller, og selvom de ikke er udtryk for egentlige virksomheder, er de en generalisering af måder at drive forretning på. Digitaliseringen af økonomien har medført, at der er opstået nye forretningsmodeller, men også i forvejen eksisterende forretningsmodeller har udnyttet digitaliseringen i varierende grad. Den digitale infrastruktur har været en tydelig del af forretningsmodellerne, hvor dele af infrastrukturen ses anvendt af forretningsmodellen i varierende grad. Herunder ses direct og indirect network effects i løsningsforslagene fra EU og OECD, da disse forslag lægger hovedvægt på brugerne som værdiskabende effekt.

De udvalgte forretningsmodeller fremhæver problemstillingerne i den nuværende lovgivning i takt med graden af deres digitalisering.

Den digitale købmands forretningsmodel udfordrer ikke de nuværende regler om fast driftssted. Her har de fysiske butikker i forretningsmodellen en afgørende betydning for, at der kan statueres fast driftssted efter det primære kriterium. Købmandens digitale aktivitet kan dog blive vanskelig at beskatte, hvis disse foregår i lande, hvor han ikke har en fysisk tilstedeværelse.

Webshoppen udfordrer de nuværende regler. Forretningsmodellen har typisk et varelager i kildelandet, og det er på baggrund af dette varelager, der ifølge nuværende lovgivning kan statueres fast driftssted for virksomheden. Det er afgørende at vurdere, om varelagerets aktivitet er af hjælpende eller forberedende karakter. Hvis dette er tilfældet, vil den givne aktivitet være undtaget efter negativlisten.

En konkret forståelse af disse udtryk er vanskelig. OECD søger at vejlede med eksemplerne i deres kommentarer til art. 5. Eksemplerne er dog meget konkrete, og det er således svært at udlede noget generelt fra eksemplerne, da selv små modifikationer af eksemplerne frembringer nye spørgsmål om begreberne. Det konkluderes, at et varelager udgør en essentiel og signifikant del af webshoppens aktivitet. Derfor vil webshoppen kunne

beskattes som fast driftssted i de lande, hvor den har et varelager. Hvor webshoppen ikke har et varelager, vil beskatning efter de nuværende regler være vanskeligere.

I forhold til de fuldt digitaliserede forretningsmodeller resellers og multi-sided platforms, og for så vidt angår den online del af den digitale købmand og webshoppen, frembringer disse flere problemstillinger i forhold til de nuværende regler. Det er vanskeligt for kildelandet i disse tilfælde at opnå beskatningsretten, da der ikke er en fysisk tilstedeværelse udover evt. servere. Af dansk praksis samt kommentarerne til MDBO fremgår det, at data ikke kan udgøre et forretningssted, men serveren hvor data'en er lageret kan udgøre et fast driftssted. Serveren bliver derfor hovedpunktet i fastlæggelsen af fast driftssted for de digitale forretningsmodeller i gældende ret. Hvis foretagendet ikke selv kontrollerer eller opererer de servere, kan der ikke blive statueret fast driftssted. Dette betyder også, at virksomheder kan undgå kildelandsbeskatning ved at outsource til en tredjepart. Dette skaber en mulighed for fuldt digitaliserede virksomheder at opbygge deres forretningsmodel, så beskatningsretten tilfalder det land, som vil være mest fordelagtig for den enkelte virksomhed. Dette er en problemstilling, der er opmærksomhed på, og flere tiltag er i udvikling på internationalt plan for at løse denne problematik.

Løsningen i EU's direktivforslag fungerer som et supplement til de eksisterende regler om fast driftssted, og rammer størstedelen af de digitale selskaber, som ikke kan beskattes af kildelandet efter de nuværende regler. Dette gøres ud fra kriteriet "væsentlig digital tilstedeværelse", som rammer fuldt digitale selskaber. Webshoppen og den digitale købmands onlinesalg er ikke omfattet af direktivet, hvilket gør, at løsningen ikke er en fuldstændig løsning på problemstillingen. Direktivet finder desuden ikke anvendelse på lande, som har en DBO med medlemslandet. Dette skaber huller i løsningsforslaget, som kan have væsentlige konsekvenser for virkningen af direktivet. I afhandlingen er opstillet en række potentielle udfordringer for direktivet, herunder VPN eller virkningen af at forslaget kun har effekt på EU-lande. Forslaget er ikke endeligt, så der kan fortsat ske ændringer af forslaget. Direktivets tilgang med tærskelværdier som moment, frem for fysisk tilstedeværelse som i dag, er dog et udtryk for en ændret tilgang til hvornår der kan foreligge et fast driftssted.

OECD's løsningsforslag er ligeledes et supplement til de nuværende regler om fast driftssted. Der tilføjes et nyt tilknytningskriterium for virksomheder indenfor anvendelsesområdet. Anvendelsesområdet for forslaget er automatiske digitale tjenester samt forbrugerbaserede forretningsmodeller. Tilknytningskriteriet går fra at vedrøre fysisk tilstedeværelse, til at være en signifikant og vedvarende involvering i kildelandet. Denne involvering skal primært måles ud fra indtægter i kildelandet, der skal overskride nogle tærskelværdier. Denne ændring af tilknytning til en tærskelværdi medfører, at problematikken om at kildelandsbeskatning er begrænset grundet manglende fysisk tilstedeværelse for digitale forretningsmodeller løses. Det skaber dog en række politiske udfordringer at gennemføre en så ambitiøs løsning på international plan. OECD's ønske om en konsensusbaseret løsning gør processen yderst langsommelig. Det er tidligere set, at det er yderst vanskeligt at få flere lande til enes om retten til beskatning f.eks. i EU's forslag om CCCTB. Ændringer på den direkte skat i EU har i et tilfælde taget 14 år. Således er en af

udfordringerne, at skatteproblematikken kan have ændret sig så væsentligt, at en konsensusbaseret løsning er forældet.

Konklusionen på OECD's forslag er meget usikker, da den endelige løsning som landene bliver enige om, kan adskille sig væsentligt, fra den som er præsenteret i afhandlingen. Dette ses bl.a. på USA's ønske om at ændre anvendelsesområdet, til at inkludere en "safe harbour". Foruden de forhandlingsmæssige vanskeligheder, vil der også opstå fortolkningsvanskeligheder, som forslaget står skrevet. Nogle af de afgørende begreber i forslaget er endnu ikke endeligt afklaret, hvilket kan medføre, at lande muligvis vil have forskellige opfattelser af vigtige begreber såsom automatisk digital tjeneste. Forslaget vil få fremtidige fortolkningsproblemer, hvis det vedtages i dets nuværende form.

Forslaget skal ifølge OECD implementeres gennem en ny MLI, der har til formål at implementere ændringerne effektivt i eksisterende DBO'er. MLI kan i praksis få stor betydning for regelændringernes fremtidige succes. MLI som instrument er ligeledes blevet behandlet i afhandlingen, hvoraf det konkluderes, at MLI'en fra 2017 har haft udfordringer. Tiden må derfor vise om dette instrument vil få tilstrækkelig succes i praksis. Dette vil afhænge af, hvorvidt landene tilslutter sig instrumentet. Lande som USA har ikke inkorporeret MLI fra 2017, og forslagets virkning vil svækkes, hvis landene hvor de digitale selskaber er hjemmehørende, ikke tilslutter sig implementeringen.

Begge løsningsforslag skal implementeres i dansk national ret for at have virkning. Forslagene vil ændre tilknytningskriteriet til at omhandle brugen af virksomhedens tjeneste, frem for en fysisk tilstedeværelse af foretagendet i kildelandet. Denne ændring vil gøre op med 100 års praksis og grundtanker om, hvad der må anses for grundlaget for at tildele et land beskatningsretten til en indkomst. Principperne i forslagene kan rummes indenfor den danske skattesystematik, samt den danske skatterets grundprincipper. Lande som ikke har de samme grundprincipper som i Danmark, kan dog have større udfordringer ved at retfærdiggøre en sådan ny type beskatning.

16. Litteraturliste

Bøger

Flere forfattere. (2004) *Festskrift til Ole Bjørn* (1. udg.). Jurist- og Økonomiforbundets forlag.

Germer, Peter. (2001). *Statsforfatningsret* (3. udg.). Jurist- og Økonomiforbundets Forlag.

Graff Nielsen, Jacob. (2003). Legalitetskravet ved beskatning – de forfatnings- og forvaltningsretlige rammer (1. udg.). Forlaget Thomson

Michelsen, Aage., Askholt, Steen., Bolander, Jane., Madsen, Liselotte., Nørgaard Laursen, Anders. & Langhave Jeppesen, Inge. (2017). *Lærebog om indkomstskat* (17. udg.). Jurist- og Økonomiforbundets Forlag.

Michelsen, Aage., Svendgaard Dalgas, Anja. & Nørgaard Laursen, Anders. (2017). *International Skatteret* (4. udg.). Karnov Group.

Munk-Hansen, Carsten. (2014). *Retsvidenskabsteori* (1. udg.). Jurist- og Økonomiforbundets Forlag.

Skaar, Arvid A. (1991). Permanent Establishment: Erosion Of A Tax Treaty Principle (1. udg.). Ad Notam Forlag AS.

Winther-Sørensen, Niels. (2000). Beskatning af international erhvervsindkomst: indkomstopgørelsen for et fast driftssted (1. udg.). Forlaget Thomson.

Zahle, Henrik. (2006). *Danmarks riges grundlov: med kommentarer* (2. udg.). Jurist- og økonomiforbundets forlag.

Hjemmesider

Action 1 Tax Challenges Arising from Digitalisation. (s.d.). OECD Better Policies For Better Lives. Lokaliseret den 17.maj 2020 på <http://www.oecd.org/tax/beps/beps-actions/action1/>

Common Consolidated Corporate Tax Base (CCCTB). (s.d.). Europa-Kommissionen. Lokaliseret den 17.maj 2020 på https://ec.europa.eu/taxation_customs/business/company-tax/common-consolidated-corporate-tax-base-ccctb_en

Den Danske Ordbog. (s.d.). Den Danske Ordbog. Lokaliseret den 17.maj 2020 på <https://ordnet.dk/ddo/ordbog?query=digitalisering>

Dobbeltbeskatningsoverenskomster. (s.d.). *Skatteministeriet*. Lokaliseret den 17.maj 2020 på <https://www.skm.dk/love/internationalt/dobbeltbeskatningsoverenskomster#/?page=1>

Murray, Jean. (s.d.). *What is a Safe Harbor Law or Provision?*. the balance small business. Lokaliseret den 18.maj 2020 på <https://www.thebalancesmb.com/what-is-a-safe-harbor-law-or-provision-398457>

Skov Johansen, Mathias. (s.d.). VPN: Bliv usynlig på nettet: Offentlig wifi er usikker, og hackere kan nemt få adgang til din pc og smartphone. Mindsk risikoen med VPN. Hvad er

VPN, og hvordan beskytter det dig?. Forbrugerrådet Tænk. Lokaliseret den 17.maj 2020 på <https://taenk.dk/test-og-forbrugerliv/digitale-tjenester/hvad-er-vpn>

The 25 Largest Internet Companies In The World. (s.d.). World Atlas. Lokaliseret den 17 .maj 2020 på <https://www.worldatlas.com/articles/the-25-largest-internet-companies-in-the-world.html>

What is BEPS?. (s.d.). Better Policies For Better Lives. Lokaliseret den 17.maj 2020 på <http://www.oecd.org/tax/beps/about/>

Rapporter

OECD (2014), *Addressing the Tax Challenges of the Digital Economy*, OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project, OECD Publishing.
<http://dx.doi.org/10.1787/9789264218789-en>

OECD (2015), *Addressing the Tax Challenges of the Digital Economy, Action 1 - 2015 Final Report*, OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project, OECD Publishing, Paris.
<http://dx.doi.org/10.1787/9789264241046-en>

OECD (2018), *Tax Challenges Arising from Digitalisation – Interim Report 2018: Inclusive Framework on BEPS*, OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project, OECD Publishing, Paris.
<http://dx.doi.org/10.1787/9789264293083-en>

Artikler

Nørgaard Laursen, Anders: SR.2019.0184 Fast driftsstedsbegrebet i intern dansk ret og betydningen af 2017 opdateringen af OECD's modeloverenskomst Nørgaard Laursen

Nørgaard Laursen, Anders: SR.2018.0111: Ændringer af fast driftssteddefinitionen afledt af BEPS-projektet

Buss, Jesper og Kjærgård Terkilsen, Lars: SR.2019.259: Danmark har nu ratificeret den multilaterale konvention af 24. november 2016

Wittendorf, Jens: RR.8.2019.24 *OECD's multilaterale konvention*

Lovgrundlag

Forslag til rådets direktiv om et fælles system for en skat på indtægter fra levering af visse digitale tjenester (COM(2018) 148

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

Lov 1922-04-10 nr. 149 Statsskatteloven

Lov 1953-06-05 nr. 169 Grundloven

Lov 1982-04-28 nr. 175 Kulbrinteskatteloven

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

Lovbekendtgørelse 2016-01-29 nr. 117 Kildeskatteloven

Lovbekendtgørelse 2016-09-06 nr. 1164 Selskabsskatteloven

OECD: Explanatory statement to the multilateral convention to implement tax treaty related measures to prevent base erosion and profit shifting

OECD's modeloverenskomst version 2017 med kommentarer - <https://pro-karnovgroup-dk.zorac.aub.aau.dk/document/7000834575/1>

Wienerkonventionen om traktatretten af 23. maj 1969

Domsregister

TfS 1987, 50 LSR

TfS 1993, 7 H

TfS 1994, 24 LR

TfS 1996, 532 H

TfS 2001, 407 LSR

TfS 2004, 162 H

TfS 2011, 558 SR

TfS 2012, 71 SR

TfS 2015, 600 SR

TfS 2016, 188 SR

TfS 2016, 272 SR

SKM2017.710.ØLR

SKM2018.399.BR

SKM2019.448.SR

SKM2019.647.SR

Andre retskilder

Bemærkninger L 237 af 2. maj 2018

Erhvervsstyrelsen. Notat, Den digitale virksomhed – Syv arketyper

Lovforslag nr. L 48 2019-2020 (Forslag til lov om ændring af selskabsskatteloven, kildeskatteloven, skatteindberetningsloven, skattekontrolloven og forskellige andre love)

Udkast til lovforslag, j. nr. 2017-1675

Den juridiske vejledning

Den juridiske vejledning: 2020-1, afsnit C.D.1.2.2

Den juridiske vejledning: 2020-1, afsnit C.F.8.2.1

Den juridiske vejledning: 2020-1, Om den juridiske vejledning, Bindende Virkning