

Cand.merc.(jur).

Kandidatafhandling.

19 maj 2022.



AALBORG UNIVERSITET

Beskatning af fast driftssted i den digitale verden



Forfatter:

Sara Lund, cand.merc.(jur) – 20216912.

Vejleder:

Niels Winther-Sørensen.

Sideantal: 70.

Anslag inkl. Mellemrum: 127.961.

Abstract

This master thesis aims to analyse how taxing rights of income generated by businesses deploying highly digitalized business models is allocated between contacting states from a tax treaty perspective. The key element for allocating taxing rights regarding income from business is resting on the concept of a permanent establishment. But the key question is can this principle of permanent establishment be used to tax the digital economy.

For more than a century the concept “permanent establishment” has been based on physical presence. Traditionally multinational companies needed this physical place of business in the source state to sell their products to customers abroad. The allocation of taxing rights could therefore be restricted to such a presence. However, the emergence of the digital economic has fundamentally changed the needs of businesses, and it is now possible for businesses to conduct business with customers in cross border countries, even without having physical presence in this country. Therefore, digital businesses like Google, Facebook and Zalando can be economically engaged in source states without having a taxable presence by the conditions in the OECD Model Tax Convention 2017 art. 5, but instead only taxable in the domicile state of the recipient – unless the income is attributable to permanent establishment.

On this basis the thesis will analyse how the current concept of a permanent establishment can be applied on the digital companies. It is found that there is a need for changes in the taxation rules regarding permanent establishment so that the rules keeps up with the development of the digitalisation. The taxation rules need not only to tax a company where the concept of a permanent establishment is based on physical presence, but also where the company has a digital economic presence in the jurisdictions.

Lastly, this thesis will analyse and discuss the solution for addressing the tax challenges from the digitalisation of the economy. BEPS-project 2.0, Pillar One purpose is to create a consensus-based approach to how digital companies with significant and economic presence in a jurisdiction should be taxed, even when neither the criteria regarding physical presence nor permanent established have been fulfilled. The thesis concludes, that this would be a suitable solution.

Indholdsfortegnelse

ABSTRACT	2
INDHOLDSFORTEGNELSE.....	3
INDLEDNING	5
KAPITEL 1	6
1.1 PROBLEMSTILLING	6
1.2 PROBLEMFORMULERING	6
1.3 AFGRÆNSNING	7
1.4 METODE	8
1.4.1 Retsdogmatiske metode	8
1.4.2 Retspolitisk metode	8
1.4.3 Retskilder	9
1.4.3.1 Dansk skatteret:.....	9
1.4.3.2 International skatteret:	9
1.4.3.2.1 Modeloverenskomsten som fortolkningsbidrag.....	10
1.4.3.2.2 EU-retten	12
1.5 STRUKTUR.....	14
KAPITEL 2. DIGITALE VIRKSOMHEDER	15
2.1 INDLEDNING	15
2.2 DEN DIGITALE ØKONOMI.....	15
2.2.1 Den digitale økonomi som økonomisk begreb.....	16
2.2.2 De digitale fodspor på det globale marked.....	17
2.2.3 Kendetegn ved den digitale økonomi.....	19
KAPITEL 3 FAST DRIFTSSTED	20
3.1 INDLEDNING	20
3.2 DE INTERNE DANSKE SKATTEREGLER	21
3.3 BEGREBET FAST DRIFTSSTED I OECD'S MODELOVERENSKOMST ARTIKEL 5.	22
3.3.1 Betingelser for fast driftssted	22
3.3.1.1 Det primære kriterium	22
3.3.1.1.1 Forretningssted	22
3.3.1.1.2 Fast i tid og sted.....	23
3.3.1.1.3 Virksomhedsudøvelse	25
3.3.1.2 Det sekundære kriterium.....	25
3.3.1.3 Negativlisten	28
3.4 SAMMENFATNING.....	28
3.4.1 Hvorfor har vi reglerne om fast driftssted.....	29
KAPITEL 4. BESKATNING AF DIGITALE VIRKSOMHEDER	30
4.1 GRÆNSEDRAGNING AF EKSEMPLER FOR BESKATNING AF DEN DIGITALE ØKONOMI.....	30
4.1.1 Udenlandsk foretagende ejer datacenter i Danmark	31
4.1.2 Leaset eller lejet datacenter	36
4.1.3 Koncernintern hostingaftale.....	38
4.1.4 Fysisk tilstedeværelse i DK gennem varelager.....	40
4.1.5 Salgsagent i Danmark	44
4.1.5.1 Afhængig salgsagent.....	45
4.1.5.2 Uafhængig salgsagent.....	46
4.2 DELKONKLUSION.....	48
KAPITEL 5 FREMTIDIG BESKATNING AF FAST DRIFTSSTED FOR DIGITALE VIRKSOMHEDER EFTER NYE LØSNINGSFORSLAG	49
5.1 UDFORDRINGERNE VED DET NUVÆRENDE FAST DRIFTSSTEDSBEGREB.....	49
5.2 LØSNINGSFORSLAG.....	50
5.2.1 Unilateral tilgang.....	51
5.2.2 OECD/G20 Inclusive Framework on the Base Erosion and Profit Shifting.	52

5.2.2.1 BEPS 2.0, Pillar One.....	54
5.2.2.1.1 Selvstændig nexus-regel.....	56
5.2.2.1.2 Profitallokeringsregler.....	57
5.2.2.1.3 Betydning i praksis.	58
5.2.2.1.4 Forslagets praktiske anvendelse.....	59
5.2.2.2 Vurdering af forslaget.....	61
KAPITEL 6 SAMLET KONKLUSION	63
KAPITEL 7 LITTERATURLISTE	65
6.1 BØGER.....	65
6.2 PUBLIKATIONER	65
6.3 ARTIKLER:	66
6.4 RAPPORTER.	67
6.5 RETSKILDER.	68
6.6.1 <i>Domme og afgørelser fra Danmark:</i>	69
6.6.2 <i>Afgørelser international:</i>	69
6.6.3 <i>International lovgivning:</i>	69
6.7.DEN JURIDISKE VEJLEDNING.....	70
6.8 HJEMMESIDER.....	70

Indledning

I takt med at den teknologiske udvikling har vundet indpas i det globale samfund, har dette også medført en radikal forandring i måden, hvorpå virksomhederne driver forretning. Den teknologiske udvikling i erhvervslivet har gjort det væsentlig nemmere for virksomhederne at foretage grænseoverskridende forretningsaktiviteter af varer og ydelser på tværs af landegrænserne. Mange virksomheder har benyttet sig af dette nye digitale værktøj, fremfor at benytte sig af den gamle traditionelle model, hvor man skulle have en fysisk tilstedeværelse for at kunne afsætte sine produkter. Men dette er ikke længere en forudsætning i den digitale tidsalder, eftersom digitale virksomheders drift er karakteriseret ved at være bundet op på immaterielle aktiver, i form af en massiv brug af data, hvor hele deres platform foregår online, hvilket dermed gør dem uafhængig af den fysisk tilstedeværelse i det land, ens kunder er placeret.

Denne digitale omstilling har taget stærk fart, og vokser hurtigere end den øvrige økonomi, og denne udvikling ser ud til at fortsætte. Denne accelererende udvikling, har for mange digitale virksomheder skabt positive virkninger, men har ligeledes også bidraget positivt til bekæmpelsen af skatteunddragelse og skattesvig¹. Men på trods af de mange fordele ved digitaliseringen, har den ligeledes også udfordret det eksisterende internationale skattesystemet. Udfordringen er især den manglende fysiske tilstedeværelse, som den digitale økonomi muliggør, hvilket er uforeneligt med kriterierne for fast driftssted².

Fast driftsstedskriteriet udgør nemlig den grundlæggende betingelse for, at en stat kan tildeles beskatningsretten til erhvervsindkomst. Det vil sige, at man som stat kan opkræve skat fra et ikke-hjemmehørende selskab, hvis indkomsten og selskabet har tilknytning til det givne kildeland. Denne tilknytning er baseret på, at der skal være et fast forretningssted, og dette kræver, at der er en fysisk tilstedeværelse i kildelandet. Dette er som sagt uforenligt med digitale virksomheder, der opererer inden for den digitale økonomi, idet disse virksomheder i høj grad er uafhængige af en materiel indretning i kildelandet. Beskatningsrettighederne tilfalder derfor ikke efter de nuværende regler, det land hvor værdien skabes, men derimod hvor virksomheden har sin fysiske tilstedeværelse. For uden

¹ Jf. EU (2014): Commission expert group on taxation of the digital economy, s. 5.

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

fysisk tilstedeværelse har man heller ingen skattemæssig tilstedeværelse.

Den teknologiske udvikling har derfor accelereret i en så høj hastighed, at den i virkeligheden har overhalet skattelovgivningen, hvilket stiller store spørgsmålstejn ved, om beskatningsretten skal reformeres efter nutidens samfund, så den ikke længere skal baseres på dens fysiske tilstedeværelse, men derimod, hvor den økonomiske værdi skabes. EU og OECD har dette globale problem for øje, og arbejder på at implementere en harmoniseret international konsensusbaseret løsning – BEPS-projektet, Pillar One, hvor der sker en modernisering af princippet om det skattemæssige fast driftsstedsbegreb.

Kapitel 1

1.1 Problemstilling

Løsningsforslag for beskatning af den digitale økonomi har de seneste år haft stigende mediebevågenhed, og emnet er mere aktuelt end nogensinde før. Emnet er noget, der potentielt kan påvirke mange virksomheder, samfundsborgere og ikke mindst nogle af verdens største techgiganter³. Specialet vil på grundlag af dette undersøge de udfordringer, som den digitale økonomi frembringer inden for selskabsskatteretten.

På baggrund af dette foretages en analyse og diskussion af, hvornår digitale virksomheder kan statuere fast driftssted i de lande, de opererer i, samt hvilke skattemæssige afgrænsningsproblemer den digitale tilstedeværelse giver anledning til. Afhandlingen vil endvidere analysere om de foreslående nexus- og allokationsregler i OECD's BEPS 2.0, Pillar One ændrer på princippet om "fysisk tilstedeværelse", samt om de foreslående ændringer er efficient til at kunne identificere specialets problemstillinger.

1.2 Problemformulering

Hvordan påvirker den digitale økonomi den internationale selskabsbeskatning af fast driftssted, og hvordan bør denne påvirkning udredes? For bør fast driftsstedsbegrebet ikke tage højde for, den økonomiske værdiskabelse de digitale virksomheder opnår?

³ Techgiganter er et dynamisk begreb om teknologivirksomheder, der har opnået en markedsdominerende position gennem udbredelsen af deres platforme og tjenester, hvorpå de har opnået en næsten uopnåelig status grundet deres volume – Hvidbog juni 2021, mod et bedre samfund med techgiganter.

1.3 Afgrænsning

Det afgørende for, at der kan foreligge begrænset skattepligt ved erhvervsindkomst her til landet er, at der foreligger et fast driftssted her i landet⁴. Overordnet sonderer man mellem de spørgsmål, som hører til det faste driftssteds subjektive skattepligt, dvs. spørgsmålet om, hvornår der foreligger et fast driftssted efter art. 5 i OECD's modeloverenskomst, og de spørgsmål, der henhører under den objektive skattepligt, dvs. spørgsmålet om allokering af indkomst og indkomstopgørelse af det faste driftssted efter art. 7 i OECD's modeloverenskomst. En given erhvervsindkomst kan dermed kun være genstand for beskatning, hvis den både er omfattet af de subjektive og objektive pligter, hvilket gør de to aspekter som udgangspunkt uadskillelige. Behandlingen af fast driftsstedsbegrebet vil kræve en omfattende gennemgang, hvorfor specialet kun selektivt vil inddrage de områder af lovbestemmelsen, der er relevant i forhold til emnet digitale virksomheder. Derfor afgrænses der fra det objektive kriterie i OECD's modeloverenskomst artikel 7 (indkomstallokering), hvorimod de dele af artikel 5 som giver mening til digitale virksomheder vil blive inddraget.

Dermed vil art. 5, stk. 1-2, det primære kriterium findes anvendt, for at fastsætte de grundlæggende betingelser for fast driftssted. Derimod vil der være afgrænset fra art. 5, stk. 3 "entreprisereglen", idet den ikke finder anvendelse i relation til beskatning af digitale virksomheder. Yderligere vil den negative og sekundære begrebsbestemmelse art. 5, stk. 4-6 være genstand for en nærmere analyse. Dog vil anti-fragmenteringsreglen i 2017 art. 5, stk. 4.1 ikke være genstand for en nærmere analyse, grundet specialets omfang.

Fast driftssted kan udgøres for både fysiske og juridiske personer, men afhandlingen vil kun omfatte juridiske personer, hvorfor Selskabsskatteloven⁵ vil være inddraget, og der nærmere afgrænses fra fysiske personer og Kildeskatteloven (KSL). Der vil i analysen blive taget fat i en type af virksomheder, og derfor ikke en specifik virksomhed, idet digitale virksomheder er meget forskellige. Ved at inddrage alle digitale virksomheder gives et mere generelt billede af, hvorvidt digitaliseringen har ændret måden, der drives forretning. Dog gennem eksemplerne er det ofte eksemplificeret ved store techgiganter, idet disse vil falde under anvendelsesområdet for BEPS 2.0 Pillar One.

⁴ Jf. SEL § 2, stk. 1, litra a og KSL § 2, stk. 1, nr. 4.

⁵ LBK nr. 1084 af 26/06/2020.

Afhandlingen vil udelukkende behandle lovforslag, der er rettet mod en reformering af fast driftsstedsbegrebet, hvorfor der afgrænses til OECD's BEPS 2.0, Pillar One, hvorfor Pillar Two ikke vil være behandlet. Pillar One består af henholdsvis nexus- og profitallokeringsreglerne. Afhandlingen vil af den grund tage udgangspunkt i begge regelsæt, dog med hensyn til profitallokeringsreglerne vil kun Amount A blive anvendt, eftersom det er den eneste profit, der bygger på det formular-baserede princip med et digitalt anvendelsesområde. Hvorfor der afgrænses fra Amount B. Der er yderligere afgrænset fra at behandle reglerne for Transfer Pricing problemstilling og herunder udfordringerne for armslængdeprincippet i forhold til løsningsforslaget.

1.4 Metode

1.4.1 Retsdogmatiske metode

Ved anvendelse af den juridiske metode til at anskue den nærværende gældende juridiske problemstilling, opereres med den traditionelle retsdogmatiske metode. Årsagen hertil er, at metoden anses for at være en anerkendt juridisk metode, der ofte anvendes i forbindelse med juridiske problemstillinger, inden for den internationale skatteret⁶. Den retsdogmatiske analyse vil forholde sig til tildelingen af beskatningsrettighederne ved grænseoverskridende indkomst, generet fra digitale virksomheder ud fra et skatteretsligt perspektiv. Den retsdogmatiske metode er anvendt til at systematisere, beskrive og fortolke relevante skatteretlige retskilder, for komme frem til de lege lata, dvs. gældende ret⁷ til fast driftsstedsbegrebet. Yderligere forsøger den retsdogmatiske metode ikke at løse konkrete problemstillinger, men forsøger at give et billede af retstilstande på området. Den retsdogmatiske analyse vil tage udgangspunkt i OECD-modellen, og vil blive suppleret af national retspraksis og administrativ praksis, som kan bidrage til at understrege ligheder og forskelle i blandt de indenlandske skattesystemer.

1.4.2 Retropolitisk metode

Yderligere i afhandlingens problemstilling skal der foretages en retropolitisk analyse, for at finde frem til De lege ferenda, dvs. hvordan retsstillingen bør være, hvorfor formålet med

⁶ Winter-Sørensen (2000), s. 24.

⁷ Tvarnø & Nielsen (2017), s. 29.

retspolitikken er, at fremføre mulige løsningsforslag til den gældende regulering. Der vil i analysen blive diskuteret, hvorvidt BEPS løsningsforslag ud fra De lege ferenda perspektiv er mere hensigtsmæssigt- og samfunds efficiente end den nuværende skattelovgivning.

1.4.3 Retskilder

1.4.3.1 Dansk skatteret:

Den retsdogmatiske analyse vil tage udgangspunkt i dansk lovgivning, herefter dansk retspraksis til undersøgelse af fast driftsstedsprincippet efter dansk skatteret. Den retsdogmatiske analyse vil inddrage relevante retskilder, som er indeholdt i retskildelæren, hvorfor den retsdogmatiske analyse skal foretages i overensstemmelse med retskildelæren. I dansk skatteret findes der tre retskilder, love med tilhørende bekendtgørelser, administrative vejledninger og cirkulærer, samt rets- og administrativ praksis⁸. Dansk praksis vil også blive inddraget som fortolkningsbidrag.

Analysen vil yderligere anvende EU-retten til undersøgelse af, om der findes et fælles europæisk fast driftsstedsprincip. Der vil her blive henvist til primære retskilder i form af lovgivning, direktiver, dansk og udenlandsk retspraksis. Yderligere vil der blive anvendt sekundære retskilder i form af juridisk litteratur, rapporter og modeloverenskomster fra OECD i forbindelse med afhandlingens juridiske argumentation. Disse ovennævnte retskilder tillægges forskellig retskildeværdi, hvilket følger den retlige trinfølge. Der vil nedenfor være redegjort for, hvilken retskildeværdi de omtalte retskilder tillægges.

1.4.3.2 International skatteret:

Reelt set er der ikke nogen international skatteret, eftersom der ikke er implementeret et regelsæt, der fastlægger beskatningen for indkomst. Dermed referer den internationale skatteret til sam- og modspillet mellem staternes nationale skatteret. Der er tre dimensioner i international skatteret; Dansk udlandsskatteret, Folkeret i form af dobbeltbeskatningsoverenskomster og EU-retten⁹.

⁸ Pedersen m.fl. (2018), s. 90.

⁹ Michelsen, m.fl. (2017), s. 31-32.

1.4.3.2.1 Modeloverenskomsten som fortolkningsbidrag.

Afhandlingen inddrager OECD's modeloverenskomst og dens kommentarer, hvilket er en sekundær retskilde, hvorfor der ikke støttes ret herpå, idet den ikke er bindende for de enkelte stater, før en eventuel implementering i national ret, enten gennem lovgivning eller retspraksis. Hvorfor modeloverenskomsten som udgangspunkt ikke har karakter af en folkeretlig bindende retskilde i OECD's medlemslande¹⁰. Dette har i den juridiske litteratur også skabt usikkerhed om, hvilken retskildemæssig værdi modeloverenskomsten kan tillægges, dog er der tilstrækkelig med begrundet forhold for, at modeloverenskomsten er en betydelig retskilde¹¹.

Det er dermed væsentligt at bemærke, at OECD's modeloverenskomst ikke selvstændigt skaber hjemmel til beskatning, men blot en folkeretlig skabelon, som udformes til bilaterale aftaler kaldet dobbeltbeskatningsoverenskomster¹², som er indgået lande imellem for at forhindre dobbeltbeskatning, hvori beskatningsretten tildeles til en given stat¹³. Dermed forhindrer dobbeltbeskatningsoverenskomster, at samme indkomst beskattes både i det land hvor indkomsten kommer fra (kildelandet), og i det land hvor den juridiske person modtager indkomsten, er skattemæssigt hjemmehørende (domicillandet). Hvorfor hensigten i stedet er, at foretage en rimelig fordeling af beskatningsretten mellem kildelandet og domicillandet

En DBO er sædvanligvis bilateral, hvilket vil sige, at aftalen er indgået mellem to parter¹⁴. DBO'erne er folkeretlige bindende traktater¹⁵, hvilket vil sige, at når der er indgået sådan aftale, er det den konkrete DBO's ordlyd, der anses for værende gældende ret. Internationalt skaber OECD's modeloverenskomst grundlag for størstedelen af de indgående DBO'er, herunder også Danmarks indgående DBO'er¹⁶. På denne baggrund tillægges modeloverenskomsten en betydelig retskilde. Yderligere indeholder hovedparten af de

¹⁰ Winther- Sørensen (2000), s. 74.

¹¹ Den juridiske vejledning 2019-1, afsnit C.F.8.2.1, Overordnet om modeloverenskomsten.

¹² Herefter benævnt DBO.

¹³ Jf. indledningen til OECD's modeloverenskomst pkt. 1.

¹⁴ Kun i enkelte tilfælde er det en aftale, der er indgået mellem flere parter end to, eksempelvis den multilaterale DBO, der er indgået mellem de nordiske lande.

¹⁵ Jf. Wienkonventionen art. 31 og 32.

¹⁶ Michelsen, m.fl. (2017), s. 1095 samt bemærkning nr. 2 vedrørende fast driftssted, LSR 119 af 11 december 1996.

danske dobbeltbeskatningsoverenskomster regler om statuering af fast driftssted, som svarer til art. 5 i OECD's modeloverenskomst, hvilket også er tilfældet for en lang række stater.

Det er anerkendt i skatteretlig praksis, at modeloverenskomsten med sine kommentarer tillægges betydning ved fortolkning. Eksempelvis er principperne i modeloverenskomsten tidligere blevet tillagt betydning ved fastlæggelsen af dansk intern ret i Højesteretsdommene TfS.1993.7.H, TfS.1994.184.H og TfS.1996.532.H. Hertil kan det vurderes, at modeloverenskomsten og dens kommentarer danner ramme om et væsentligt fortolkningsbidrag i dansk ret. Afhandlingens analyser vil dermed tage udgangspunkt i OECD's modeloverenskomst, dog vil der både blive anvendt 2014- udgaven og 2017-udgaven, idet der er sket en materiel ændring. Modeloverenskomsten og dens kommentarer gennemgik en gennemgribende revision som følge af BEPS Action 7¹⁷ i 2017, som særligt var rettet mod artikel 5. Denne revision resulterede i en ordlydsændring af art. 5, stk. 4-6 samt kommentarerne hertil¹⁸. I de tilfælde hvor en materiel ændring er forekommet, vil det fremgå direkte i specialet.

Denne materielle ændring i BEPS-projekt indebærer dels betydelige ændringer af intern ret i de implicerede stater. Hertil var ændringerne i 2017-udgaven i uoverensstemmelse med de allerede indgående DBO'er, hvorfor det var nødvendigt at foretage væsentlige ændringer af de mere end 3.000 dobbeltbeskatningsoverenskomster, som de deltagende stater har indgået¹⁹. Hvilket vil blive en langvarig proces, hvorfor det multilateralt instrument²⁰ blev udarbejdet. Ratifikationen af MLI gjorde det muligt at revidere/ opdatere de allerede gældende dobbeltbeskatningsoverenskomster, uden at det vil være nødvendigt at forhandle ændringsprotokoller²¹, hvorfor de eksisterende DBO'er skal fortolkes i overensstemmelse med den nyeste version af modeloverenskomsten. Det kræver imidlertid, at de to lande som allerede har en DBO med hinanden begge har angivet af blive omfattet af MLI-konventionen, hvilket Danmark og mere end 99 lande har tiltrådt²². MLI trådte i kraft i Danmark tilbage til

¹⁷ Som led i OECD/G20-projektet om Base Erosion and Profit Shifting (BEPS).

¹⁸ Fast driftsstedsbegrebet i intern dansk ret og betydningen af 2017-opdateringen af OECD's modeloverenskomst, s. 1.

¹⁹ Michelsen, m.fl. (2017), s. 65.

²⁰ Herefter benævnt MLI.

²¹ Den juridiske vejledning C.F.8.3.1 Overordnet om MLI'en og de enkelte artikler.

²² <https://www.oecd.org/tax/treaties/beps-mli-signatories-and-parties.pdf> status d. 23 marts. 2022.

den 1. juli 2019²³. Endvidere blev ændringerne af reglerne om fast driftssted i selskabsskatteloven vedtaget d. 3. december 2020²⁴, som var nødvendigt for at tilpasse selskabsskattelovens regler om fast driftssted til 2017-udgaven af art. 5. Afhandlingen vil på baggrund heraf anvende 2017-udgaven af OECD's modeloverenskomst med dertilhørende kommentarer²⁵.

Kommentarerne til OECD-modellen fortolker og illustrerer overenskomstens indhold, hvorfor kommentarerne ofte anvendes til at fortolke landenes DBO'er²⁶. Der er bred uenighed om, hvor stor en retskildeværdi kommentarerne kan tillægges, heriblandt har Domstolen forskellige meninger. Der er alt lige fra at anvende OECD's-kommentarer som fortolkningsbidrag²⁷ til blot at anvende dem som teknisk vejledning²⁸. Heriblandt henviser talrige af danske afgørelser til kommentarerne til modeloverenskomsten, og der findes flere eksempler på, at kommentarerne har haft afgørende betydning²⁹. Dermed synes der at være enighed om, at OECD's-kommentarer er juridiske relevante.

Yderligere vil der i afhandlingen blive inddraget udenlandsk ret til belysning af problemer og løsninger i dansk ret, hvor dansk praksis er utilstrækkelig på området³⁰. Udenlandsk ret vil blive inddraget løbende under de enkelte diskussioner af de enkelte problemer (analytisk metode). Derfor kan de enkelte staters skattepraksis tillægges en selvstændig vægt som fortolkningsbidrag ved fortolkningen af dobbeltbeskatningsoverenskomster. Dog skal det bemærkes, at ingen internationale domstole behandler OECD-modellen ens, hvorfor retspraksis i en jurisdiktion ikke er bindende i andre jurisdiktioner.

1.4.3.2.2 EU-retten

EU-skatte retten udgør den tredje dimension i den internationale skatteret³¹. Når der tales om EU-skatte retten som begreb, er det væsentligt at sondre mellem de regler, der udspringer

²³ Lov nr. 327 af 30/03/2019.

²⁴ Ved lov nr. 1835 af 08-12-2020. Denne lov trådte i kraft d. 1 januar 2021.

²⁵ Kommentarer udfindes i Model tax convention on Income and on Capital: Condensed version 2017.

²⁶ Den juridiske vejledning 2019-1, afsnit C.F.8.2.1, Overordnet om modeloverenskomsten.

²⁷ Jf. 104 T.C 535, 535,548 (1995), Taisei Fire and Marine Ins. Co.v. Commissioner.

²⁸ Tax Treaties: A steady March from "soft" law to "hard" law. S. 118.

²⁹ Se Tfs.1995.731.LR.

³⁰ Dog må opmærksomheden henledes på, at udenlandsk retspraksis ikke er bindende i Danmark.

³¹ Michelsen, m.fl. (2017), s. 38 og 110.

direkte af EUF-traktatens frihedsrettigheder, nærmere betegnet negativ integration, f.eks. art. 49 EUF om etableringsfrihed, og de retsakter som er vedtaget med hjemmel i EUF-traktaten i form af direktiver mv., nærmere betegnet positiv integration³². Hvad angår sidstnævnte tilfælde med positiv integration, er dette et udtryk for at beskrive det forhold, at medlemsstaterne positivt har ønsket at harmonisere et bestemt område, f.eks. beskatning af renter og royalties³³. For at sådan skatteretslige direktiver vedtages, kræver det hjemmel, og forslaget skal vedtages med enstemmighed blandt samtlige medlemslande i Rådet efter høring af Europa-Parlamentet, jf. art. 115 EUF. Eksempelvis påkendte EU-Domstolen, at medlemsstaterne implementerede moder-/datterselskabsdirektivet (90/435/EØF; nu 2011/96/EU).

I relation til fast driftsstedsbegrebet må det lægges til grund, at TEUF ikke har en definition på et fast driftssted. Selvom TEUF ikke har en definition af fast driftssted, bidrager TEUF stadig til international skatteret, hvorfor det skal have sin plads i mente. Dog er der flere direktiver, der har søgt at finde en forklaring på, hvad der skal forstås ved et fast driftssted, heriblandt moder-/datterselskabsdirektivet art. 2, litra b, Rente-/Royaltydirektivet³⁴ art. 3, litra c og fusionsskattedirektivet³⁵ art. 4 og 12. Definitionerne heri skaber et fælles europæisk begreb, men fastslår ikke yderligere, hvordan begrebet skal fortolkes eller forstås. Definitionerne lægger sig nærmere i forlængelse af definitionen i modeloverenskomstens art. 5, der er dog ikke et klart sammenfald³⁶, men nærmere hentet en vis inspiration fra OECD's modeloverenskomst art. 5. Dette har EU-domstolen også bekræftet i deres retspraksis, hvor det er udtalt, at "det er hensigtsmæssigt for medlemsstaterne med hensyn til fordelingen af beskatningskompetencen, at støtte sig på international praksis og på den OECD udarbejdede modelkonvention³⁷". Der kan med udgangspunkt i ovenstående gennemgang lægges til grund, at der ikke kan udledes fra et rent EU-retligt aspekt en definition på fast driftssted.

³² Tilsvarende kan betegnelsen sekundær EU-ret benyttes, eftersom der er tale om en retsakt, der er udstedt med hjemmel i EUF-traktaten og som udgør en trinlavere retskilde.

³³ Michelsen, m.fl. (2017), s. 110.

³⁴ Rådets direktiv af (2003/49/EF) af 3. juni 2003.

³⁵ Rådets direktiv af (2009/133/EF) af 19. oktober 2009.

³⁶ Neve Damsgaard (2012), s. 102

³⁷ jf. C-336/96 Gilly præmis 31.

Dog kan dette ændre sig i fremtiden, hvis medlemsstaterne positivt harmoniserer på området i form af vedtagelse af direktiv, der indeholder en klar definition på fast driftssted. På nuværende tidspunkt arbejder Kommissionen på en konsekvent gennemførelse af et direktiv til gennemførelse af Pillar One i alle EU's medlemsstater. Dette direktivforslag er genstand for en nærmere diskussion i kapitel 5.

1.5 Struktur

Specialet består af i alt 7 hovedafsnit.

Kapitel 1: Danner grundlag for de kommende analyser ved kort at introducere læseren for begreber og modeller, som fremgår af indledning, problemstilling, afgrænsning og metode. Dette har til formål at skabe et overblik og danne den røde tråd.

Kapitel 2: Til at kunne besvare specialets problemformulering, vil det være nødvendigt at definere begrebet "digitale virksomheder", og hvordan de nærmere er kendetegnet.

Kapitel 3: Indeholder en gennemgang af selskabsskatteretten og OECD's modeloverenskomst art. 5, som tilsiger hvornår der foreligger et fast driftssted i forbindelse med beskatning af ikke-hjemmehørende virksomheder.

Kapitel 4: Kapitlet indeholder en juridisk analyse af grænsedragningen for hvornår, der foreligger et fast driftssted i forhold til digitaliseringen af økonomien. Kapitlet indeholder dermed en afprøvning af fast driftsstedsbegrebet på digitale virksomheder, for at klarlægge den juridiske retsstilling på området.

Kapitel 5: Kapitlet indeholder en analyse og diskussion af det moderniseret fast driftsstedsbegreb, som er udarbejdet i OECD's løsningsforslag. Kapitlet ønsker at belyse den juridiske, fremtidige retsstilling for de nye nexus-regler fra OECD's Pillar One.

Kapitel 6: Dette kapitel vil bidrage med en sammenfattende endelig konklusion på de ovenstående kapitler, som besvarer specialets problemstilling.

Kapitel 7: Kapitlet indeholder en litteraturliste.

Kapitel 2. Digitale virksomheder

2.1 Indledning

Specialet tager udgangspunkt i digitale virksomheders statuering af fast driftssted, hvorfor det er relevant at undersøge, hvad der kendetegner denne type af virksomhed, og hvordan denne type virksomhed adskiller sig fra de traditionelle virksomheder, der i høj grad er afhængig af en fysisk tilstedeværelse, som vi kender fra den industrielle økonomi. Begrebsdefinition- og forståelsen heraf er dernæst vigtig, for at kunne forstå og udlede, hvordan forretningsstrukturen har ændret sig, og derfor ikke længere falder under regelsættet for statuering af fast driftssted i dag. På den måde vil en klar begrebsdefinition også bidrage til en ide om, hvordan forretningsstrukturen yderligere eventuelt kunne udfolde sig ved en eventuel implementering af det nye løsningsforslag BEPS 2.0 Pillar One.

2.2 Den digitale økonomi

For blot en årrække tilbage begyndte udviklingen og udbredelsen af internettet, men på daværende tidspunkt før digitaliseringens udbredelse, kendte man kun til fysisk informationsstrømme, såsom ansigt til ansigts handler, analoge telefonopkald og tv-transmissioner mv. Men med den nye digitale økonomi, opstod en stigende udvikling og udnyttelse af informations og kommunikationsteknologi (ICT)³⁸, hvorfra man eksempelvis gennem en sammenkobling af it-enheder som computere, mobiltelefoner, software, apps osv. gør det muligt at kunne kommunikere og interagere med hinanden i den digitale verden.³⁹ Denne sammenkobling forbinder mennesker fra alle verdenshjørner gennem internettet, og dette har medført, at selskaber på tværs af landegrænser har ændret deres måde at afsætte sine produkter på. Hvorfor den digitale udvikling har dannet grobund for, at de traditionelle afsætningskanaler og forretningsmodeller kan nu udøves i langt større grad og over længere afstande end tidligere. Dette har bevirket, at virksomheder i højere grad end hidtil kan tilgå fjerne markeder⁴⁰. Ydermere er verdensmarkedet inden for den digitale økonomi blevet lettere tilgængeligt for selv de små nystartede virksomheder, idet det ikke udelukkende er de store selskaber, der kan indvinde sig ved at operere på nettet, hvilket gør det det nemmere for

³⁸ Står for begrebet information and communications technology, som tiltrådte i OECD Addressing the Tax Challenges of the Digital Economy Action 1 2015 Final Report.

³⁹ Jf. OECD (2015): Addressing the Tax Challenges of the Digital Economy, Action 1 2015 Final Report, s. 11.

⁴⁰ Jf. OECD (2015): Addressing the Tax Challenges of the Digital Economy,, Action 1 2015 Final Report, s. 54.

selv mindre virksomheder at nå markeder, som de ikke ville have haft mulighed for at nå uden eksistensen af internettet⁴¹. Udbuddet af de fysiske varer og immaterielle tjenesteydelser kan nu afsættes digitalt, og dette har alle aktører på markedet adgang til, eftersom alle har adgang til internettet, hvorfra man kan nå ud til kunder uanset, hvor de er bosat. Virksomhederne er dermed ikke længere afhængig af den fysiske tilstedeværelse i den stat, de ønsker at afsætte deres produkter, hvorfor den fysiske tilstedeværelse ikke længere er en forudsætning inden for den digitale økonomi. Dermed udfordrer omfanget og den hurtige hastighed, som den digitale økonomi har frembragt de nuværende skatteregler, bl.a. vedrørende beskatning af faste driftssteder, eftersom de digitale virksomheder sætter store fodspor i kildelandets økonomi uden at have en fysisk tilstedeværelse.

Dermed er der blevet skabt et nyt marked for den kommercielle teknologi, som over tid har fået et enormt potentiale, og er blevet benævnt med ordet "den digitale økonomi". Herved indvandt begrebet "digitale virksomheder" sig også, som defineres som den særlige type virksomhed, der opererer inden for den digitale økonomi⁴², hvilket vil sige, at disse virksomheder fungerer ved hjælp af digitale teknologier og elektroniske transaktioner gennem internettet.

2.2.1 Den digitale økonomi som økonomisk begreb

Den digitale økonomi kan være svær at foretage en klar definition af. Årsagen hertil er, at den digitale økonomi er i konstant udvikling, og er i stigende grad blevet integreret i samfundsøkonomien⁴³, eftersom den globale økonomi har gennemgået så stor en digital transformering, at den digitale økonomi i dag har indarbejdet sig så meget i den globale økonomi, at de ikke længere kan skilles ad⁴⁴. Dermed er der ikke en internationalt standardiseret definition af "den digitale økonomi", dog har OECD, IMF og FN diskuteret emnet i årevis, for hvordan man skal definere denne økonomi. Man har fundet frem til, at de nye forretningsmodeller og produkter ikke passer ind i de kasser, vi plejer at opdele økonomien, som man ellers har set i den industrielle økonomi⁴⁵, hvor værdien opstod på fabrikker og kontorer, og hvor det handlede om at masseproducere fysiske varer og

⁴¹ Jf. OECD (2015): Addressing the Tax Challenges of the Digital Economy, Action 1 2015 final report, s. 57.

⁴² Jf. OECD (2013): Action Plan on Base Erosion and Profit Shifting, s. 10.

⁴³ Jf. EU (2014): European Commission Expert Group on Taxing of the Digital Economy, s. 5.

⁴⁴ Jf. OECD (2018): Tax challenges Arising from Digitalisation – Interim Report 2018, s. 11.

⁴⁵ Det digitale økonomiske fodaftryk / Dansk Erhverv, notat afsluttet d. 7. maj 2019.

standardiserede tjenester⁴⁶. I den nye økonomi skifter tyngdepunktet, der vil fortsat blive fremstillet mange traditionelle produkter, men det vil ikke være der den store fortjeneste og beskæftigelse ligger. Værdien opstår derimod, når platformene koordinerer løsninger ud fra et nøje, databaseret kendskab til brugernes ønsker, og ved at trække ressourcer ind fra et stort netværk af leverandører. Det er eksempelvis sådan, at Uber, Airbnb, Youtube, Amazon og andre af tidens toneangivende virksomheder arbejder, og har skabt succes.

Dette har skabt grobund for en lang række af virksomheder, men digitaliseringen er ikke isoleret til de brancher, som sælger it-ydelser. Mange gamle og nye virksomheder har en hybrid mellem det digitale og traditionelle ikke-digitale brancher. For når man taler om digitale virksomheder, er det som oftest Google og Facebook, der bliver fremhævet. Disse virksomheders indtjening kommer primært fra målrettede annoncer og andet sponsoreret indhold. Den digitale økonomi omfatter dog også abonnementstjenester for blandt andet musik og film såsom Netflix, HBO og Spotify, der kombinerer brugerbetaling og reklameindtægter. Dertil kommer også den såkaldte platformsøkonomi, der indbefatter Airbnb og Uber, som opkræver penge på gebyrer for at arrangere overnatning og transport mellem private aktører. Endelig dækker det også over store virksomheder for e-handel som eBay og Amazon, som sælger fysiske varer over internettet eller opkræver gebyrer for at formidle handel mellem andre aktører⁴⁷. Disse virksomheder har gjort det muligt at udfordre de traditionelle rammer for deres industri, hvilket har resulteret i en omfattende udvikling af den globale økonomi, hvor flere og flere virksomheder vælger at operere helt eller delvist over internettet.

2.2.2 De digitale fodspor på det globale marked

Traditionelt set har virksomheder, der afsætter produkter og tjenesteydelser i et kildeland været afhængig af, at have en eller anden form for fysisk tilstedeværelse af en vis materiel indretning i det givende stat, dette kunne være i form af agenter, varelager eller formidlere. Men med den teknologiske udvikling er dette ikke længere en nødvendighed, eftersom digitale virksomheder har en manglende fysisk tilstedeværelse, idet de bare kan operere på det globale marked gennem et klik over internettet. Men selvom de digitale virksomheder

⁴⁶ Artikel fra Peter Hesseldahl, Farvel til den industrielle økonomi fra Mandag Morgen.

⁴⁷ Riddersborg (2019), s. 36 og 37.

ikke er fysisk tilstede i kildelandet, efterlader de fortsat et digitalt fodspor. Dette ses tydeligt både gennem den danske e-handel og globalt.

Digitaliseringen har været under en gradvis udvikling over mange år. I 2019 brugte ca. 50 pct. af verdens befolkning internettet, mod kun 8 pct. tilbage i 2001⁴⁸. Andelen, der handler på nettet, har dermed været stigende i flere år både i Danmark og i resten af EU. 70 pct. af alle danskere i alderen 16 til 89 år har handlet på nettet i løbet af året 2020. Hvorimod i 2017 var andelen kun på 53 pct.⁴⁹. Dette viser, at den danske e-handel er boomet frem og når også rekordomsætning på 154 milliarder kroner i 2020, hvor året før, 2019 blev der tilsvarende handlet for 140,7 milliarder kroner⁵⁰. Coronapandemien har sat yderligere skub i den digitale omstilling. Nedlukningen af verdenen grundet covid-19-pandemien har fremskyndet overgangen til en økonomi baseret på digitale tjenester yderligere, hvilket har stillet fysiske virksomheder, og navnlig små og mellemstore virksomheder endnu dårligere. Danskernes indkøb på nettet ses især foretaget hos udenlandske giganter inden for e-handel, og det er netbutikker vi alle er bekendte med, som Zalando, Amazon, Apple og Boozt⁵¹. Ingen af disse nethandels butikker findes som fysiske butikker i Danmark. Denne manglende afhængighed af fysisk og lokal tilstedeværelse på markedet er netop det bærende element for specialet, da det antages at være denne problematik, man hovedsageligt søger at finde en løsning på ved udarbejdelsen af den endelige konsensusbaserede løsning.

Det kan derfor udledes fra ovenstående, at der ikke foreligger faste klare retningslinjer for, hvad en digital virksomhed egentlig defineres som. Af denne grund findes det rimeligt kompliceret at kategorisere netop denne type af virksomheder, og dermed forsøge at løse problematikkerne vedrørende den digitale økonomi. Grundet den uklare definition, vil der i stedet i det følgende afsnit blive foretaget en undersøgelse af de kendetegn, der driver den digitale økonomi.

⁴⁸ Memo fra Danmarks nationalbank pr. 18. august 2021 – nr. 6, Digitaliserede økonomier har klaret sig bedre gennem pandemien.

⁴⁹ Danmarks statistik: Pandemien har sat skub i ældres nethandel, af 17. sep. 2020.

⁵⁰ Danmarks statistik: E-handel i Danmark i 2021.

⁵¹ Tal fra Nationalbanken – Top 20: Her er danskernes mest benyttede webshops i 2020.

2.2.3 Kendetegn ved den digitale økonomi

Ovenstående illustrerer, at det er svært at definere, hvad præcist den digitale økonomi udgør. Hvorfor følgende gennemgang i stedet vil redegøre for de særlige karakteristika, der er afgørende hos den digitale økonomi.

OECD's rapporter⁵² har forsøgt at kategorisere den digitale økonomi, ved at foretage en dybdegående analyse af værdiskabelsen for det digitale marked. Der blev her identificeret tre fælles egenskaber, der som oftest observeres hos digitale virksomheder: 1) cross jurisdictional schale without mass, 2) afhængigheden af immaterielle aktiver og 3) data og brugerindblanding⁵³.

Cross jurisdictional scale without mass:

Digitaliseringen har medført, at det er muligt for langt flere virksomheder i mange forskellige sektorer at lokalisere forskellige stadier af deres produktionsprocesser på tværs af forskellige landegrænser, og samtidig herved få adgang til et større antal kunder over hele kloden. Gennem denne fjernbetjente teknologi har virksomhederne nu mulighed for at blive stærkt involveret i det økonomiske liv i en jurisdiktion uden nogen eller nogen væsentlig fysisk tilstedeværelse, og således opnå cross jurisdictional schale without mass. Herved er det blevet muligt for både store som små virksomheder, at kunne vokse markant i størrelse og øge deres rækkevidde til kunder, mens behovet for personaleindblanding i kildelandet ikke længere er eksisterende, hvorfor behovet for lokalt ansatte er blevet kraftigt reduceret eller fjernet⁵⁴.

Afhængigheden af immaterielle aktiver:

Digitaliserede virksomheder er karakteriseret ved stigende investeringer i immaterielle aktiver, især IP-aktiver, som enten kun ejes af virksomheden eller leases af en tredjemand. For mange virksomheder er denne intense brug af IP-aktiver, såsom software og algoritmer, det som understøtter kernen i deres platform. Virksomhederne bruger derfor software og algoritmer til at understøtte deres database, hjemmesider og andre centrale funktioner.

⁵² Jf. OECD: "Tax Challenges Arising from Digitalisation", 2018 og Competition Policy of the Digital Era, 2019

⁵³ jf. OECD (2018): Interim report, og Taxable Presence and Highly Digitalized business models, s.978.

⁵⁴ Jf. OECD (2015): Tax Challenges of the Digital Economy, Action 1 – Final report, s. 64.

Data og brugerindblanding:

Data, brugerdeltagelse, netværkseffekter og formidlingen af brugergeneret indhold, er almindeligt at observere i forretningsmodellerne for højt digitaliserede virksomheder. Den vigtige rolle som brugerdeltagelse spiller, kan især ses hos de sociale netværker, hvor uden data, netværkseffekter og brugergeneret indhold, ville virksomhederne ikke eksistere, som vi kender dem i dag.

Det er ikke en forudsætning, at alle de tre kendetegn skal være tilstede, for at en virksomhed anses for værende et højt digitaliserende virksomhed⁵⁵. Det kan derfor udledes, at digitale virksomheder har andre kendetegn end traditionelle virksomheder, når det gælder værdiskabelse, på grund af evnen til at udføre aktiviteter på afstand, vigtigheden af immaterielle aktiver og brugers bidrag til værdiskabelsen. Det kan derfor konkluderes, at digitale virksomheder har en manglende fysisk tilstedeværelse i det kildeland de opererer, og dette udfordrer de nuværende skatteregler, bl.a. vedrørende beskatning af fast driftssteder, eftersom de digitale virksomheder sætter store digitale fodspor i kildelandets økonomi, uden at have en fysisk tilstedeværelse.

Kapitel 3 Fast driftssted

3.1 Indledning

For at besvare problemstillingen omkring den digitale økonomi og princippet om fast driftssted, vil der i følgende kapitel blive analyseret, om de selskabsskatteretlige regler om fast driftssted kan anvendes til at beskatte den digitale økonomi i kildelandet. Nærværende kapitel vil derfor indeholde en gennemgang af fast driftsstedsbegrebet både efter selskabsskatteloven og OECD's modeloverenskomst. Dette bunder ud i en analyse af, om der ved anvendelsen af medieplatforme kan statueres fast driftssted i kildelandet, og om kildelandet derved opnår ret til kildelandsbeskatning efter de gældende regler. Det er nemlig udledt, at digitaliserede virksomheders opbygning ikke stemmer overens med, hvad vi kender fra den traditionelle økonomi, som skattereglerne i sin tid har dannet ramme for.

⁵⁵ Jf. OECD (2018): Tax Challenges of the Digital Economy, Action 1 – Final report, s. 24.

3.2 De interne danske skatteregler.

Den danske skattelovgivning stammer tilbage fra lov nr. 104 af 15 maj 1903. Denne lov har sidenhen været reguleret et utal af gange, men den er fortsat den grundlæggende lov i vores skattesystem i Danmark. Det danske skattesystem er indrettet efter et territorialprincip, som indebærer, at selskaber ved opgørelsen af den skattepligtige indkomst ikke medregner indtægter og udgifter, der kan henføres til et fast driftssted i udlandet⁵⁶. Ligeledes er udenlandske selskaber heller ikke skattepligtige af aktiviteter i Danmark, medmindre indkomsten kan henføres til et fast driftssted beliggende her i landet. Hvorfor selskaber efter selskabsskatteloven bliver beskattet der, hvor de har en fysisk tilstedeværelse. Dermed indeholder den danske skattelovgivning regler, der bestemmer, hvornår et selskab, der har hjemsted i udlandet, er (begrænset) skattepligtig til Danmark. Disse regler fastslår, at Danmark er tillagt beskatningsretten til en ikke-hjemmehørende juridisk persons drift af erhvervsmæssig virksomhed, hvis der realiseres indkomst med fast driftssted her i landet, jf. SEL § 2, stk. 1, litra a⁵⁷. Det er således en betingelse for skattepligten, at der foreligger et fast driftssted her i landet, jf. SEL § 2, stk. 7. Dermed er det essentielt at få fastlagt fast driftsstedsbegrebet.

Der er ikke en udtrykkelig definition af, hvad et fast driftssted udgør i selskabsskatteloven. Det fremgår af lovforarbejderne, domstolene og administrativ praksis, at definitionen skal forarbejdes efter selskabsskattecirkulæret⁵⁸ og kildeskattecirkulæret⁵⁹ samt af SKAT's juridiske vejledning⁶⁰, at fast driftsstedsbegrebet i intern dansk ret som udgangspunkt, skal fortolkes i overensstemmelse med definitionen i OECD's modeloverenskomst artikel 5, og dertil hørende kommentarer⁶¹. Det forhold, at fast driftssted i intern dansk ret afgøres på baggrund af artikel 5 i OECD's modeloverenskomst følger endvidere af retspraksis jf. af bl.a. TfS 1996.532 H, SKM2017.710.ØLR og SKM2018.399.BR⁶². Som følge heraf, vil artikel 5 i OECD's modeloverenskomst med tilhørende kommentarer være genstand for en nærmere analyse i nedenstående afsnit.

⁵⁶ Jf. SEL § 8, stk. 2, 1. pkt.

⁵⁷ Pedersen m.fl., (2019), s. 274.

⁵⁸ Jf. CIR Nr. 136 af 7. november 1988 pkt. 15.

⁵⁹ Jf. CIR. Nr. 135 af 4. november 1988 pkt. 12.

⁶⁰ Jf. DJV. C.D.1.2.2.

⁶¹ Michelsen m.fl. (2017), s. 354.

⁶² Jf. Laursen – SR.2019.0184 s. 5. – Harvard og Michelsen m.fl. (2017), s. 354.

3.3 Begrebet fast driftssted i OECD's modeloverenskomst artikel 5.

Artikel 5 i OECD's modeloverenskomst regulerer de grundlæggende kriterier for, hvornår et foretagende anses for at have statueret et fast driftssted. Nedenfor vil Artikel 5 og betingelserne hertil være gennemgået.

3.3.1 Betingelser for fast driftssted.

Modeloverenskomstens Artikel 5 indeholder to kriterier; den primære, positive fast driftsstedskriterium og det sekundære kriterium. Modeloverenskomsten art. 5, stk. 1-3, udgør tilsammen det primære, positive fast driftsstedskriterium. Benævnelsen "det primære kriterium" skyldes, at i det omfang skatteyderen ikke har fast driftssted efter art. 5, stk. 1-3, må det efterfølgende undersøges, om der i stedet opstår fast driftssted efter det "sekundære kriterium", jf. modeloverenskomstens art. 5, stk. 5 og 6. Med benævnelsen "det positive kriterium" hentydes til, at definitionen begrænses af den "negative begrebsdannelse" i modeloverenskomstens art. 5, stk. 4⁶³.

3.3.1.1 Det primære kriterium

Artikel 5, stk. 1, fastsætter de grundlæggende betingelser for fast driftsstedsbegrebet. Disse kriterier er uddybet i pkt. 2 i kommentarerne til art. 5. Det følger heraf, at definitionen indeholder følgende betingelser:

- 1) Eksistensen af et forretningssted, det vil sige indretning såsom lokaler eller i visse tilfælde maskineri eller udstyr.
- 2) Dette forretningssted skal være "fast", dvs. det skal være etableret på et givent sted med en vis grad af varighed.
- 3) Der skal foreligge en hel eller delvis virksomhedsudøvelse gennem det faste driftssted.

3.3.1.1.1 Forretningssted

Som ovenstående illustrerer, er den første betingelse, der skal være opfyldt efter OECD's modeloverenskomst artikel 5, stk. 1, at foretagendet har et forretningssted i kildelandet, eller et "klart situs" herfor⁶⁴. Hvortil denne betingelse er opfyldt, er i mange tilfælde givet. Hvis det udenlandske foretagende har et kontor, fabrik, filial, butik, mine etc.⁶⁵, er betingelsen om forretningssted i kildelandet naturligvis opfyldt. Dog ses der i praksis sædvanligvis

⁶³ Michelsen m.fl. (2017), s. 356.

⁶⁴ Jf. OECD's modeloverenskomsten (2017) pkt. 1 til art. 5, stk. 1.

⁶⁵ Jf. OECD's modeloverenskomsten (2017) art. 5, stk. 2.

situationer, hvor forretningsstedet er atypisk, dvs. der ikke er et kontor eller en butik m.v., hvorfor der opstår fortolkningsproblemer. Disse afgrænsningsproblemer kan opstå, idet udtrykket forretningssted skal fortolkes udvidende og kan bestå, selvom der ingen lokaler findes eller er fornødne til udøvelsen af foretagendets virksomhed, såfremt foretagendet har et vist areal til rådighed⁶⁶. Hvorfor det kan vurderes, at der ikke er noget formel krav om, at man skal have retten over et lokale. Det er dermed ikke essentielt, om foretagendet ejer, leaser, lejer eller på andet vis får stillet et lokale til rådighed. Det vigtigste er blot, at foretagendet på en kvalificerede og tilstrækkelig måde faktisk anvender forretningsstedet, og har det til rådighed⁶⁷.

Dermed skal begrebet "et forretningssted" tolkes bredt, hvilket også er understøttet i intern dansk praksis. Fra praksis kan nævnes Tfs.1987.50.LSR, hvor Landsskatteretten fandt frem til, at dykkerudstyr, som et engelsk selskab anvendte her i landet, kunne anses for et forretningssted. I Tfs.1994.24.LR, anså Ligningsrådet et submarint strømkabel, for også at kunne udgøre et forretningssted for et svensk selskab. Ligeledes kan tilstedeværelsen af en medarbejders private hjemmekontor statuere et forretningssted, jf. SKM2011.351.SR⁶⁸. Men selvom udtrykket forretningssted fortolkes bredt, fordres dog en vis fysisk indretning, førend betingelsen om eksistensen af et forretningssted er opfyldt. Hvorfor et forretningssted må afgrænses til fysiske objekter. Dermed falder immaterielle aktiver uden for forretningssteds definitionen, såsom et patent. Yderligere er en bankkonto, en postadresse⁶⁹ eller en webside⁷⁰ heller ikke tilstrækkeligt til, at der kan statueres et fast driftssted. Hvorvidt om en server og software er tilstrækkeligt, er genstand for en nærmere analyse i kapitel 4.

3.3.1.1.2 Fast i tid og sted

Det er yderligere en betingelse, at forretningsstedet har en fornøden tilknytning (nexus) til et geografisk sted i kildelandet, samt at denne tilknytning er af en vis varighed⁷¹. Betingelsen

⁶⁶ Jf. OECD's modeloverenskomst (2017) pkt. 10 i kommentarerne til art. 5, stk. 1.

⁶⁷ Jf. OECD's modeloverenskomst (2017) pkt. 12 til art. 5, stk. 1.

⁶⁸ Denne afgørelse af, at der kunne statueres et forretningssted har været genstand for, at denne praksis er anvendt en lang række sager omhandlende hjemmekontorer. Yderligere sidst brugt i SKM2022.58.SR.

⁶⁹ Jf. Tfs.1998.556.LSR, hvor en dansk journalist arbejdede i udlandet havde postadresse hos en bekendt i DK, men ikke havde noget kontor på adressen og i øvrigt ikke havde udøvet nogen virksomhed fra adressen.

⁷⁰ Jf. OECD's modeloverenskomst (2014) om E-handel og fast driftssted pkt. 42.1-42.10 i kommentarerne til art. 5, stk. 1. Samt SKM2011.828.SR, SKM.2014.268.SR og SKM2015.369.SR.

⁷¹ Jf. OECD's modeloverenskomst (2017) pkt. 6 i kommentarerne til art. 5, stk. 1.

vedrørende, at forretningsstedet skal være geografisk fast, vil i de fleste tilfælde ikke give anledning til tvivl. F.eks. hvis et foretagende har et kontor, hvorfra de udøver dets erhverv, vil betingelsen om geografisk fasthed være opfyldt. Men i de tilfælde, hvor forretningsstedet er mobilt, eller hvor foretagendets virksomhed flytter sig rundt inden for et meget stort forretningssted, kan spørgsmålet give anledning til fortolkningsvanskeligheder. Det kan f.eks. være i situationer, hvor foretagendet lejer lokaler i et kontorhotel, men flytter rundt imellem disse kontorer, eller en person, der opstiller en handelsstand på gågaden⁷². Det afgørende moment for, om man opfylder den tilstrækkelige geografiske fasthed er, når en særskilt lokalitet, inden for hvilken skatteyderens aktiviteter flyttes rundt, kan identificeres som værende en kommerciel og geografisk helhed i relation til aktiviteten⁷³. Eksempelvis vil et cirkus ikke kunne opfylde denne betingelse, idet der ikke opereres inden for et afgrænset geografisk område, hvormed områderne behandles særskilt, og dermed vil der ikke kunne være fast driftssted til Danmark ifølge det primære kriterium⁷⁴.

Ved siden af kravet om geografisk fasthed, er det desuden en betingelse, at denne tilknytning har en vis fasthed i tid⁷⁵, og må således ikke anses for værende af midlertidig karakter⁷⁶. Hverken kan det udledes direkte af praksis, jus eller modeloverenskomsten og hertil angivne kommentarer, hvornår et foretagende har en tilknytning af en vis varighed, hvorfor denne betingelse typisk beror på en konkret juridisk vurdering fra sag til sag⁷⁷, hvorfor det er principbaseret⁷⁸. Når det så er sagt, er sædvanen typisk i international praksis, at der kan statueres fast driftssted, såfremt foretagendet har udøvet virksomhed i mere end seks måneder i kildelandet⁷⁹. Denne seks måneders grænse, skal dog blot ses som en "tommelfingerregel", hvorfor der er tale om rigid vurdering, og dermed kan en varighed på lidt under seks måneder også medføre, at det tidsmæssige kriterium opfyldes.

⁷² Jf. OECD's modeloverenskomst (2017) pkt. 10 i kommentarerne til art. 5, stk. 1 og Michelsen m.fl. (2017), s. 358.

⁷³ Jf. OECD's modeloverenskomst (2017) pkt. 10 i kommentarerne til art. 5, stk. 1.

⁷⁴ Nørgaard Laursen (2011), s. 78.

⁷⁵ Jf. OECD's modeloverenskomst pkt. 6 i kommentarerne til art. 5, stk. 1 og Michelsen m.fl. (2017), s. 359.

⁷⁶ Jf. OECD's modeloverenskomst (2017) pkt. 21 i kommentarerne til art. 5, stk. 1.

⁷⁷ Jf. Arvid Aage Skaar, Permanent Establishment, 1991, p. 226.

⁷⁸ Jf. OECD's modeloverenskomst (2017) pkt. 28 i kommentarerne til art. 5, stk. 1.

⁷⁹ Jf. OECD's modeloverenskomst (2017) pkt. 29 i kommentarerne til art. 5, stk. 1- PGS Geophysical, Rt. 2004 s. 957.

3.3.1.1.3 Virksomhedsudøvelse

Som den tredje betingelse skal der udøves virksomhed helt eller delvist i kildelandet gennem det faste driftssted⁸⁰. Kriteriet kan opdeles i to fortolkningsspørgsmål. Hhv. kvalificeres som værende en virksomhed, og at denne virksomhed skal udøves gennem det faste forretningssted. Virksomhedsbegrebet skal fortolkes efter intern ret i kildelandet, jf. OECD's modeloverenskomstens art. 3, stk. 2 (lex fori). Det betyder, der navnlig skal laves en sondring mellem lønmodtager- og erhvervsindkomst, samt sondringen mellem erhvervsmæssig og ikke- erhvervsmæssig indkomst (dvs. hobbyvirksomhed)⁸¹.

Kriteriet om, at virksomheden skal udøves gennem det faste forretningssted skal forstås bredt, men sædvanligvis kræves det, at der er ansatte eller andre uafhængige personer (personale), som udøver foretagendets virksomhed i kildelandet⁸². Hensat til bestemmelsens ordlyd fordrer virksomhedskravet en vis menneskelig interaktion. Dette er dog ikke ensbetydende med, at der skal være personale tilstede, for at kriteriet er opfyldt. Eksempelvis hvis foretagendet ejer automatiseret udstyr, der kan foretage de menneskelige interaktioner, kan dette i visse tilfælde statuere, at kriteriet er opfyldt, hvis personalet udelukkende opsætter, betjener, kontrollerer og vedligeholder udstyret⁸³.

3.3.1.2 Det sekundære kriterium

Kan der ikke statueres et fast driftssted efter de ovenstående primære kriterier, er det nødvendigt at undersøge, om fast driftssted kan opstå på baggrund af det sekundære driftsstedskriterium i art. 5, stk. 5, den såkaldte "agentregel"⁸⁴. Denne bestemmelses anvendelsesområde afgrænses af den negative begrebsbestemmelse i art. 5, stk. 4 og dels af art. 5, stk. 6. Agentreglen i art. 5, stk. 5 er en udvidelse af fast driftsstedsbegrebet, eftersom bestemmelsen finder anvendelse uanset om bestemmelserne i stk. 1 og 2 finder anvendelse⁸⁵, hvilket vil sige, at bestemmelsen medfører en øget adgang til kildebeskatning, hvilket vil sige, at der er tale om en art værnsregel. Dette kriterium vil være yderligere uddybet i afsnit 4.1.5, hvor der gives et eksempel på, om der kan statueres fast driftssted efter agent-reglen.

⁸⁰ Jf. OECD's modeloverenskomst (2017) pkt. 6 i kommentarerne til art. 5, stk. 1.

⁸¹ Jf. SL §§ 4-6 og Michelsen m.fl. (2017), s. 361.

⁸² Jf. OECD's modeloverenskomst (2017) pkt. 6 i kommentarerne til art. 5, stk. 1.

⁸³ Jf. OECD's modeloverenskomst (2017) pkt. 41 i kommentarerne til art. 5, stk. 1.

⁸⁴ Michelsen m.fl. (2017), s. 370.

⁸⁵ Jf. OECD's modeloverenskomst (2017) pkt. 82 i kommentarerne til art. 5, stk. 5 og Michelsen m.fl. (2017), s. 370.

Som tidligere anfægtet i afsnit 1.4.3.2.1 har modeloverenskomsten art. 5 gennemgået en gennemgribende revision, hertil blev der foretaget markante ændringer af art. 5, stk. 5 ordlyd. Ændringen af art 5, stk. 5 var en udvidelse af fast driftsstedsbegrebet, idet agentreglen blev udvidet i MLI art. 12, stk. 1⁸⁶ som var møntet på kommissionær arrangementer. MLI art. 12, stk. 1, som også fremgår af OECD's modeloverenskomst 2017-udgaven art. 5, stk. 5 tilsiger, at der foreligger et fast driftssted, når *"en person handler på foretagendets vegne og i forbindelse hermed sædvanligvis indgår aftaler eller sædvanligvis spiller en afgørende rolle ved indgåelse af aftaler, som rutinemæssigt indgås uden væsentligt at blive ændret af foretagendet"*. Hvad der menes hermed er, at hvis personen i kildelandet forhandler kontrakten med kunden, og den blot mangler, at blive accepteret af foretagendet i domicillandet, vil personen i kildelandet have spillet en ledende rolle i kontraktindgåelsen⁸⁷, og dermed vil foretagendet få fast driftssted i udlandet. Yderligere *"skal kontrakterne være i foretagendets navn eller vedrøre overdragelse af ejerskab til eller tildeling af rettigheder til at anvende formuegoder ejet af foretagendet"*⁸⁸.

I den tidligere version af modeloverenskomsten var det afgørende, om personen havde en fuldmagt i en kontraherende stat til at indgå aftaler i foretagendets navn. Men med ændringen af ordlyden i 2017-udgaven, blev kommissionæraftaler omfattet af anvendelsesområdet for agentreglen, eftersom det ikke længere var et krav, at agenten udelukkende handler i foretagendets navn, hvorfor det i den nye ændring er uden betydning om personen handler i eget navn. For ved at handle i foretagendets navn indikerer en dansk jurist, at anvendelsesområdet er et fuldmagtsforhold, jf. aftalelovens § 10. Ændringen af bestemmelsen er motiveret af et ønske om, at imødegå brugen af kommissionærarrangementer, og bestemmelsen er ikke formuleret på en måde, så den kun kan anvendes herpå⁸⁹, hvorfor der er tale om en temmelig vidtfavnende bestemmelse. Spørgsmålet er, om ændringen af bestemmelsen, selvom det ikke var møntet på digitale virksomheder, om ordlydsændringen kan omfatte digitale virksomheder? Denne diskussion er nærmere udredt i afsnit 4.1.5.

⁸⁶ Bemærkningerne til § 1 i lov nr. 327 af 30/03/2019.

⁸⁷ OECD's modeloverenskomst (2017) pkt. 88-89 i kommentarerne til art. 5, stk. 5.

⁸⁸ Jf. MLI art. 12, stk. 1, fremgår af OECD's modeloverenskomst 2017 art. 5, stk. 5, litra a-c.

⁸⁹ Anders Nørgaard Laursen, ændringen af fast driftsstedsdefinitionen afledt af BEPS projektet s. 7.

Hvor modeloverenskomstens art. 5, stk. 5 angiver områder for, under hvilke betingelser en person udgør et fast driftssted, eksempelvis ved fuldmagt eller spiller en ledende rolle ved kontraktindgåelsen, vil personen stadig ikke udgøre et fastdriftssted, hvis art. 5, stk. 6 og MLI art. 12, stk. 2 betingelser er opfyldt. Art. 5, stk. 6 indeholder en afhængighedsvurdering, som angiver, at selvom betingelserne i art. 5, stk. 5 er opfyldt, vil personen kun kunne udgøre et fast driftssted, hvis agenten kan siges at være afhængig af foretagendet. Hvorimod modsat angives det, at en agent som agerer uafhængigt af foretagendet, ikke kan statuere fast driftssted⁹⁰, medmindre den uafhængige person handler inden for rammerne af sin sædvanlige forretningsvirksomhed, jf. art. 5, stk. 6.

Derfor vil det blive udledt af art. 5, stk. 6, hvem der driver virksomheden i kildelandet, er det agenten eller foretagendet. Er agenten uafhængig af det udenlandske foretagende, er det agenten der selv driver virksomheden, uanset i hvis navn der kontraheres. Hvorimod, hvis agenten er afhængig i den betydning udtrykket bruges i art. 5, stk. 6, kan agentens virksomhed siges at være "smeltet sammen" med det udenlandske foretagende, og følgelig udøver agenten det udenlandske foretagendes virksomhed⁹¹.

Et afhængighedsforhold anses pr. definition at eksistere, såfremt agenten udelukkende eller næsten udelukkende handler på vegne af et eller flere foretagender, som denne agent er nært forbundet med. Det er nogenlunde selvforklarede, hvornår man handler "udelukkende" på vegne af et foretagende, men det er straks vanskeligere at definere, hvornår en agent "næsten udelukkende" handler på vegne heraf. Det fremgår af pkt. 112 i kommentarerne til art. 5, stk. 6, at hvis salget fra foretagendet gennem agenten udgør mindre end 10 pct. af agentens samlede salg, vil agenten anses for at handle "næsten udelukkende" for nært forbundne foretagender⁹². Begrebet "nært forbundne" er defineret ved situationer, hvor den ene kontrolleres af den anden, eller begge kontrolleres af de samme personer eller foretagender⁹³.

⁹⁰ Jf. OECD's modeloverenskomst (2017) pkt. 102-114 i kommentarerne til art. 5, stk. 6.

⁹¹ Michelsen m.fl. (2017), s. 372-373.

⁹² Anders Nørgaard Laursen, ændringen af fast driftsstedsdefinitionen afledt af BEPS projektet s. 9.

⁹³ Jf. OECD's modeloverenskomst (2017) pkt. 113 i kommentarerne til art. 5, stk. 6 og MLI art. 15.

3.3.1.3 Negativlisten

Modeloverenskomsten art. 5, stk. 4 og MLI art. 13 er en undtagelsesbestemmelse til hovedreglen, som indeholder særreglen for den negative begrebsfastsættelse af fast driftssted. Bestemmelsen undtager explicit en række opregnede aktiviteter fra at udgøre et fast driftssted. Det var tidligere omdiskuteret om de opregnede aktiviteter i tidligere modeloverenskomsten var tilstrækkelige, for tidligere ville et varelager, udstilling eller udlevering af varer, aldrig kunne medføre et fast driftssted efter 2014-udgaven. Derfor skete en revision af art. 5, stk. 4 i 2017-udgaven, hvor det grundlæggende var med ønske om at ændre på forholdet. Tidligere modeloverenskomster gjorde det muligt, at drive omfattende virksomhed i kildelandet uden, at der blev statueret et fast driftssted, og dermed havde kildelandet ikke nogen beskatningsret⁹⁴. Hvortil art. 5, stk. 4 blev omskrevet. Det fremgår herefter, at art. 5, stk. 4 beskrevne aktiviteter, kun er undtaget fra fast driftsstedsdefinitionen, såfremt virksomheden på det faste forretningssted udelukkende udøver aktiviteter af forberedende og hjælpende karakter i forhold til hovedformålet med virksomheden. Det afgørende for denne vurdering er, om aktiviteten anses for værende en vigtig og væsentlig del af foretagendets virksomhed i sin helhed⁹⁵. Hvis det kan konstateres, at aktiviteten er almindelige med foretagendets virksomhed, og ikke er af forberedende og hjælpende art, vil art. 5, stk. 4 ikke finde anvendelse, og aktiviteten vil derfor udgøre et fast forretningssted for foretagendet, såfremt de primære betingelser i art. 5, stk. 1 og 2 er opfyldt. Grundlæggende set skal aktiviteten være identisk med hovedsædets aktivitet, for at det kan anses for at være en del af kernevirksomheden. Men hvert enkelte tilfælde skal undersøges på grundlag af dets egne konkrete omstændigheder, idet kommentarerne hertil kan give anledning til fortolkningstvivil.

3.4 Sammenfatning

Kapitlet har belyst, hvornår man efter de gældende regler, kan statuere et fast driftssted og derved opnå retten til beskatning. Men de ovenstående grundlæggende kriterier, opstiller en række spørgsmål inden for dette felt i forhold til digitaliserede virksomheder, for udgør de et fast forretningssted i kildelandet? Der er set flere eksempler på, at digitaliserede virksomheder operer i kildelandet med minimal eller helt uden fysisk tilstedeværelse. Efter

⁹⁴ Anders Nørgaard Laursen, ændringen af fast driftsstedsdefinitionen afledt af BEPS projektet s. 10.

⁹⁵ Jf. OECD's modeloverenskomst (2017) pkt. 59 i kommentarerne til art. 5, stk. 4 og Michelsen m.fl. (2017), s. 369.

ovenstående regler, er den fysiske tilstedeværelse det bærende element for princippet fast forretningssted, men det er samtidigt det manglende element hos de digitale virksomheder. Der er derfor sået tvivl om, fast driftsstedskriterierne er egnet som grundlag for, at beskatte digitaliserede virksomheders grænseoverskridende virke i kildelandet. Dog benytter enkelte digitale virksomheder sig også af, at have en vis fysisk tilstedeværelse, ved at benytte sig af server, agenter og varelager i kildelandet, men er dette nok til at statuere et fast driftssted? Disse spørgsmål vil blive afprøvet ved en analyse i næste kapitel for at undersøge, om de nuværende regler er tilstrækkelige, til at beskatte de digitaliserede virksomheder.

3.4.1 Hvorfor har vi reglerne om fast driftssted

Fast driftsstedsbegrebet udgør det centrale kriterie for, hvornår en virksomhed er genstand for begrænset skattepligt i de lande, hvori virksomheden oppebærer deres indkomst. Det overordnede formål er, at definere begrebet fast driftssted, for at fastlægge beskatningsretten mellem de kontraherende stater vedrørende indkomsten, der kan henføres til det faste forretningssted, beliggende i kildelandet til foretagendet. Domicillandet har som udgangspunkt beskatningsretten, hvorfra kildelandet udelukkende har ret til beskatning af den indkomst, der kan henføres til det faste forretningssted, såfremt der er tale om et fast driftssted⁹⁶. Men hvis ikke at der anses for at foreligge et fast driftssted på baggrund af foretagendets disposition i kildelandet, vil beskatningsretten til sådan en indkomst være overladt til domicillandet. Derfor skal kildelandet have skattesuverænitet, hvilket vil sige hjemmel i lov for, at de kan opkræve skatter fra den juridiske person. Denne hjemmel er at finde i OECD's modeloverenskomst art. 5, og de kriterier der er oplistet hertil ovenfor. Dog skal landene imellem have indgået dobbeltbeskatningsoverenskomster, der svarer til modeloverenskomsten. OECD har derfor lavet et værktøj, til at løse de vanskeligheder, der kan opstå ved en vurdering af, hvor virksomheders fortjeneste skal henføres, og dermed fastlægge hvor beskatningsretten mellem domicil- og kildestaten skal tillægges.

Dermed helt grundlæggende er fast driftsstedsbegrebet udformet i OECD's modeloverenskomst, for at undgå unfair skattekonkurrence og skatteundgåelse, ved at skabe klare og forudsigelige regler for både skattemyndigheder og skatteydere. Hvilket medfører, at

⁹⁶ Jf. OECD's modeloverenskomst pkt. 1 i kommentarerne til art. 5 og princippet om domicillandsbeskatning i modeloverenskomstens art. 21.

risikoen for dobbeltbeskatning og dobbelt-ikke beskatning mindskes, hvilket har en positiv effekt på den globale økonomi og velfærd. På den måde sikres en fair skattekonkurrence, eftersom beskatningen af en given aktivitet sker der, hvor den faktiske fortjeneste bliver genereret.

Dog har digitale virksomheder længe været underkastet en meget lav eller slet ingen beskatning af den fortjeneste, de har genereret over landegrænserne. Digitale virksomheder har således efter den gældende fast driftssteddefinition mulighed for gunstig undgåelse af fast driftssted gennem skatteplanlægning, og derved opnået skattefordele ved at udnytte forskellige skattesystemer, til at reducere eller helt eliminere beskatningsgrundlaget⁹⁷.

Kapitel 4. Beskatning af digitale virksomheder

Specialet har indtil nu fået fastlagt, hvad begrebet digitale virksomheder dækker over. Endvidere er det blevet stadfæstet, hvilke afgørende betingelser som lovgrundlaget og retspraksis følger for, at der kan statueres et fast driftssted. På baggrund af dette vil nærværende kapitel søge at konstatere, om de nuværende betingelser for statuering af fast driftssted efter OECD's modeloverenskomst egner sig som lovgrundlag til, at kunne beskatte digitale virksomheder.

4.1 Grænsedragning af eksempler for beskatning af den digitale økonomi

Vil man kunne ifalde kildebeskatning, ved at udøve digitale virksomhed efter de gældende regler i modeloverenskomsten? Dette er nærliggende for det givne afsnit, at undersøge og analysere, om højt digitaliserede selskabers aktiviteter, såsom immaterielle aktiver som data, samt materielle aktiver som server, eller materielle aktiver som varelager, kan kvalificere sig til at være tilstrækkeligt tilstede til, at der kan statueres fast driftssted i kildelandet, og der derfor kan foreligge kildelandsbeskatning.

Højt digitale virksomheder har minimal eller nærmest ingen tilstedeværelse i kildelandet, men disse selskaber er dog stadig højt afhængig af fysiske komponenter. En af disse komponenter kunne være en server, hvor alt information som data bliver opbevaret. En

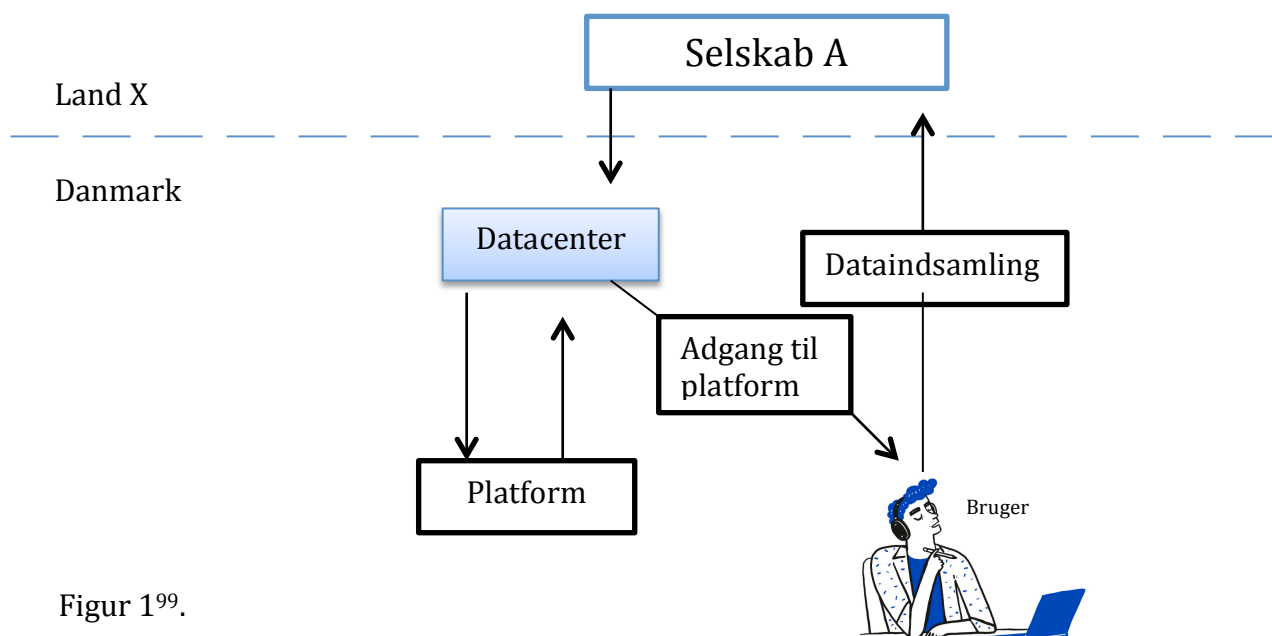
⁹⁷ Jf. OECD (2013): Action Plan on Base Erosion and Profit Shifting, s. 10.

server er derfor en nødvendighed for, at højt digitaliseret selskaber kan agere på det digitale marked. Yderligere er digitaliserede virksomheder inden for onlinesalg også højt afhængig af opretholdelsen af et varelager, men udgør sådan en materiel indretning en stor nok fysisk tilstedeværelse til, at man kan statuere et fast driftssted. Nedenfor er det undersøgt om immaterielle aktiver som data og software samt materielle aktiver som servere og varelager kan medføre, at der kan foreligge tilstrækkeligt med tilstedeværelse til, at der kan statueres et fast driftssted efter OECD's modeloverenskomst, hvilket er genstand for en yderligere analyse i følgende underafsnit, som understøttes af en række danske og udenlandske afgørelser.

4.1.1 Udenlandsk foretagende ejer datacenter i Danmark.

For at man som bruger kan benytte sig af en digital medieplatform, er det nødvendigt, at man har forbindelse til en server. Det er derfor relevant at undersøge, om et datacenter i Danmark fra udenlandsk foretagende kan udgøre et fast driftssted gennem disse servere.

Derved skal det undersøges, når en udenlandsk medieplatform ejer et datacenter i Danmark, om der kan etableres et fast driftssted, og dermed begrænset skattepligt til Danmark. OECD har i deres kommentarer til modeloverenskomsten vedrørende e-handel anerkendt, at server og hjemmesider har potentiale til, at udgøre et fast driftssted efter artikel 5, stk. 1⁹⁸, når visse forhold gør sig gældende. Kompositionen er illustreret nedenfor.



Figur 1⁹⁹.

⁹⁸ Jf. OECD's modeloverenskomst (2017) pkt. 123 i kommentarerne til art. 5, stk. 1.

⁹⁹ Illustration af egen tilvirkning.

For at kunne vurdere, om der kan konkretiseres fast driftssted efter intern dansk ret, er det relevant at undersøge de tre betingelser, der fremgår af OECD's modeloverenskomst artikel 5, stk. 1, som er nævnt i afsnit 3.3.1.1. Den første betingelse er, at der skal være et "forretningssted" eller et klart situs¹⁰⁰. Begrebet forretningssted er ikke klart udtrykt i art. 5, stk. 1, men denne bestemmelse er efterfulgt af positivlisten i art. 5, stk. 2, hvori der er angivet en række eksempler på, hvad et forretningssted omfatter; hvorfra et foretagende ledes, en filial, et kontor, en fabrik, et værksted og en grube, en gas- eller olie kilde, et stenbrud eller et andet sted, hvor naturforekomster udvindes¹⁰¹. Efter denne liste kan det ikke umiddelbart antages, at et datacenter hører under disse eksempler, men listen af eksempler er heller ikke udtømmende¹⁰². Hvorfor der ofte kan opstå afgrænsningsproblemer, idet udtrykket forretningssted skal fortolkes udvidende og kan bestå, selvom der ingen lokaler findes eller er fornødne til udøvelsen af foretagendets virksomhed¹⁰³.

Men hvad forstås ved en server? OECD beskriver en server, som værende et udstyr, der befinder sig på en fysisk lokalitet, og som anvendes til at lagre software og data, som f.eks. en hjemmeside, og til at gøre denne software tilgængelig for andre¹⁰⁴. Det fremgår yderligere af OECD, at ordet forretningssted dækker over alle lokaler, indretning, installationer, der benyttes til at udøve foretagendets virksomhed¹⁰⁵. En server er pr. definition en computer, som befinder sig på en fysisk lokalitet, hvorfor servere også kan udgøre et forretningssted¹⁰⁶. Dette er endvidere anerkendt af OECD, som tilsiger, at servere besidder alle egenskaberne for at være et forretningssted, ved at være en fysisk og materiel indretning på en geografisk lokalitet, som kan ligestilles med anlæg såsom lokaler eller maskiner og udstyr¹⁰⁷. Dermed kan det antages, at et datacenter med beliggenhed i Danmark kan konstitueres som værende et forretningssted, hvorfor første betingelse i art. 5, stk. 1 er opfyldt.

Men datacenteret kan kun udgøre et fast forretningssted, hvis den opfylder de resterende kriterier navnlig fasthed og virksomhedsudøvelse. Vedrørende fastheden både geografisk og i

¹⁰⁰ Jf. OECD's modeloverenskomsten (2017) pkt. 6 i kommentarerne til art. 5, stk. 1.

¹⁰¹ Jf. OECD's modeloverenskomsten (2017) art. 5, stk. 2.

¹⁰² Michelsen m.fl. (2017), s. 356.

¹⁰³ Jf. OECD's modeloverenskomsten (2017) pkt. 10 i kommentarerne til art. 5, stk. 1.

¹⁰⁴ Jf. OECD's modeloverenskomsten (2017) pkt. 123 i kommentarerne til art. 5 under E-handel.

¹⁰⁵ Jf. OECD's modeloverenskomsten (2017) pkt. 10 i kommentarerne til art. 5, stk. 1.

¹⁰⁶ Michelsen m.fl. (2017), s. 357.

¹⁰⁷ Jf. OECD's modeloverenskomsten (2017) pkt. 123 i kommentarerne til art 5 under E.-handel.

tidsmæssig forstand forudsættes det, at forretningsstedet har en fornøden tilknytning til et geografisk sted i kildelandet, hvorfor forretningsstedet ikke må flyttes rundt¹⁰⁸. Derved skal serveren befinde sig på en særligt geografisk bestemt lokalitet, jf. pkt. 6 i kommentarerne til art. 5 stk. 1. Ved siden af kravet om forretningsstedets tilknytning til et geografisk fast sted, et det desuden en betingelse, at denne tilknytning har en vis varighed¹⁰⁹. Hvorfor serveren skal befinde sig på et særligt geografisk bestemt lokalitet i et tilstrækkeligt tidsrum, for at kunne blive fast, hvilket angiver en grænse på omkring seks måneder¹¹⁰. Datacenteret opfylder som udgangspunkt kravet om fasthed både i geografisk og tidsmæssig forstand.

Som den tredje betingelse skal der udøves virksomhed i kildelandet gennem det faste driftssted. Hvorvidt der udøves virksomhed gennem en server, hvor foretagendets webside er lageret på, er ikke nærmere præciseret i OECD's kommentarer¹¹¹, og der foreligger heller ikke retspraksis på området, hvorfor vurderingen heraf vil være af teoretisk karakter med udgangspunkt i modeloverenskomsten. Hvorfor det grundlæggende spørgsmål er, om aktiviteten, der udøves gennem websiden kan kvalificeres som "virksomhed". Det antages, at aktiviteten gennem websiden kvalificeres som erhvervsmæssig virksomhed efter dansk ret, medmindre det kvalificeres som værende hobbyvirksomhed¹¹².

Yderligere for at serveren og websiden opfylder virksomhedskravet, kræver det sædvanligvis tilstedeværelse af ansatte eller andre uafhængige personer (personale), som udøver foretagendets virksomhed i kildelandet¹¹³. Hensat til OECD's kommentarers ordlyd fordrer virksomhedskravet en vis menneskelig interaktion i form af personale fra foretagendet, eller af en uafhængig tredjepart. Men som tidligere nævnt, er digitale virksomheder ikke afhængige af denne menneskelige interaktion, eftersom disse virksomheder fra længere distance kan administrere deres aktiviteter i kildelandet. Det kan eksempelvis nævnes, at flere cloud-tjenester har udviklet submarine datacenter, som er nedsænket under havets overflade, hvor

¹⁰⁸ Jf. OECD's modeloverenskomst (2017) pkt. 6 og 22 i kommentarerne til art. 5, stk. 1 og Michelsen m.fl. (2017), s. 358.

¹⁰⁹ Jf. OECD's modeloverenskomst (2017) art. 5, stk. 1 og Michelsen m.fl. (2017), s. 359.

¹¹⁰ Jf. OECD's modeloverenskomst (2017) pkt. 29 i kommentarerne til art. 5, stk. 1. Dette er også lagt til grund i praksis i PGS Geophysical, Rt. 2004 p. 957 ff.

¹¹¹ Jf. OECD's modeloverenskomst (2017) pkt. 126 i kommentarerne til art. 5 under E-handel.

¹¹² Jf. SL §§ 4-6.

¹¹³ Jf. OECD's modeloverenskomst (2017) pkt. 6 i kommentarerne til art. 5, stk. 1.

ingen tilser datacenteret¹¹⁴, hvorfor der opereres fra længere afstand uden fysisk interaktion. Dette har Microsoft eksempelvis afprøvet kræfter med. Men ville sådanne datacenter kunne opfylde virksomhedskravet, eftersom det kræver minimal fysisk interaktion?

Kommentarerne i pkt. 10 og 127 til artikel 5 oplister flere eksempler på tilfælde, hvor der udøves virksomhed gennem det faste forretningssted, uden at der er personale, hvoraf hardware i form af en server fremgår. Hvorfor en server kan udgøre et fast driftssted, selvom det ikke forudsætter personale til at betjene det. Dette gælder, når personalet ikke findes nødvendigt for at kunne udøve virksomheden gennem lokaliteten¹¹⁵. Det er derfor min vurdering i henhold til kommentarerne til OECD's modeloverenskomst, at et ubemandet datacenter i visse tilfælde godt kan opfylde virksomhedskravet, dog er dette ikke set afprøvet i dansk praksis. Hvorimod Ligningsrådet i afgørelsen TfS.1994.24.LR tilsagde, at et strømkabel ikke medførte eksistensen af et fast driftssted, eftersom der ikke blev udøvet virksomhed af personale eller automatisk udstyr, hvormed der ikke forelagde menneskelige interaktion. Et sådant strømkabel og et datacenter er to meget komparative eksempler, hvorfor det er en svær vurdering, at foretage om der er tale om virksomhedsudøvelse i form af et datacenter. Dog er det tilsagt, at spilleautomater og teknologisk infrastruktur såsom kabler og rørledninger udgør et fast forretningssted, hvis foretagendet driver, kontrollerer og vedligeholder det for egen regning i det omfang, der er nødvendigt for den givne aktivitet¹¹⁶. Så hvis foretagendet, der ejer serveren på et udpeget sted i et bestemt land, driver serveren, kontrollerer og vedligeholder dens udstyr, er der tale om et fast driftssted efter OECD's opfattelse, selvom det er uden tilstedeværelsen af mennesker¹¹⁷.

Der findes dog ikke retspraksis i Danmark, der understøtter OECD's opfattelse, men efter min vurdering er det ikke urimeligt at antage, at praksis bevæger sig hen imod en retstilstand, hvor personale ikke er påkrævet i forbindelse med virksomhedskravet, for at kunne følge med den digitale økonomi og tidens udvikling. Men det kan konstateres, at retstilstanden på

¹¹⁴ Jf. Microsofts platform – sådan nedsænker man 864 servere i Nordsøen - se Microsofts nye datacenter under vand, fra. 7. juni 2018.

¹¹⁵ Jf. OECD's modeloverenskomst (2017) pkt. 127 i kommentarerne til art. 5 under E-handel.

¹¹⁶ Garbarino (2019), Taxation of Bilateral Investments 1.26 og OECD model tax convention: revised proposals concerning the interpretation and application of Article 5.

¹¹⁷ OECD (2010): Committee on Fiscal Affairs Commentary on Article 5 Concerning the Definition of Permanent Establishment, section 1.1. at 92.

nuværende tidspunkt efter de gældende regler er uklar, hvad angår et datacenter. Men sammenfattende kan det slås fast, at datacenteret er fysisk tilstede i Danmark, og foretagendet kan dermed blive begrænset skattepligtig til Danmark, jf. SEL § 2, stk. 1, litra a af det fast driftssted, hvis de opererer over serveren.

Dog det yderligere slås fast om foretagendet har forretningsstedet til deres disposition, jf. pkt. 4 i kommentarerne til OECD's modeloverenskomst. Hvorfor der yderligere kun kan fordres et fast forretningssted, hvis der foreligger en faktisk eller retslig råden over serveren, jf. SKM.2011.828.SR og den negative begrebsfastlæggelse i art. 5, stk. 4. Den retslige råden indebærer, at foretagendet har et direkte ejerskab over serveren, som yderligere er uddybet i afsnit. 3.3.1.3. Det vil altså sige, at for at der kan foreligge et fast driftssted, må aktiviteten gennem datacenteret ikke klassificeres som en aktivitet af forberedende og afhjælpende karakter efter art. 5, stk. 4. For at kunne foretage denne afvejning, skal det vurderes om datacenteret i sig selv udgør en væsentlig og betydningsfuld del af foretagendets virksomhed i sin helhed, og dermed kan falde under virksomhedens kernevirkomhed¹¹⁸.

Modeloverenskomsten opdatering i 2017-udgaven opstillede en negativliste af en række aktiviteter, der normalt anskues for værende af hjælpende eller forberedende karakter. Disse aktiviteter omfatter bl.a. levering af kommunikationslinjer, indsamling af data til markedsføring og levering af informationer¹¹⁹. Disse nævnte hovedaktiviteter udgør hovedformålet for en server. Hvorfra OECD anser en server for værende af forberedende og afhjælpende art, hvorfra man er undtaget fra fast driftsstedsbegrebet. Dog skal dette bero på en konkret vurdering fra sag til sag – lex fori. Eksempelvis i sagen SKM.2011.828.SR, hvor en onlinespil udbyder fra et andet land, havde en hosting aftale med en uafhængig tredjepart om en server etableret på dansk jord. Her fandtes ikke en faktisk eller retslig råden over den pågældende server i kildelandet. Dog forholder denne sag sig ikke til, hvornår der anses for at kunne foreligge en retslig eller faktisk råden over en server. Det blev kun formidlet, at det ikke var en del af virksomhedens kernevirkomhed, hvilket blev begrundet med, at serverens funktion ikke kunne klassificeres som lagring eller formidling af information til de danske

¹¹⁸ Michelsen m.fl. (2017), s. 369.

¹¹⁹ Jf. OECD's modeloverenskomst (2017) pkt. 128 til art. 5 under E-handel.

spillemyndigheder, hvorfor denne aktivitet ikke faldt ind under virksomhedens kerneaktivitet¹²⁰, og kunne dermed ikke statueres fast driftssted.

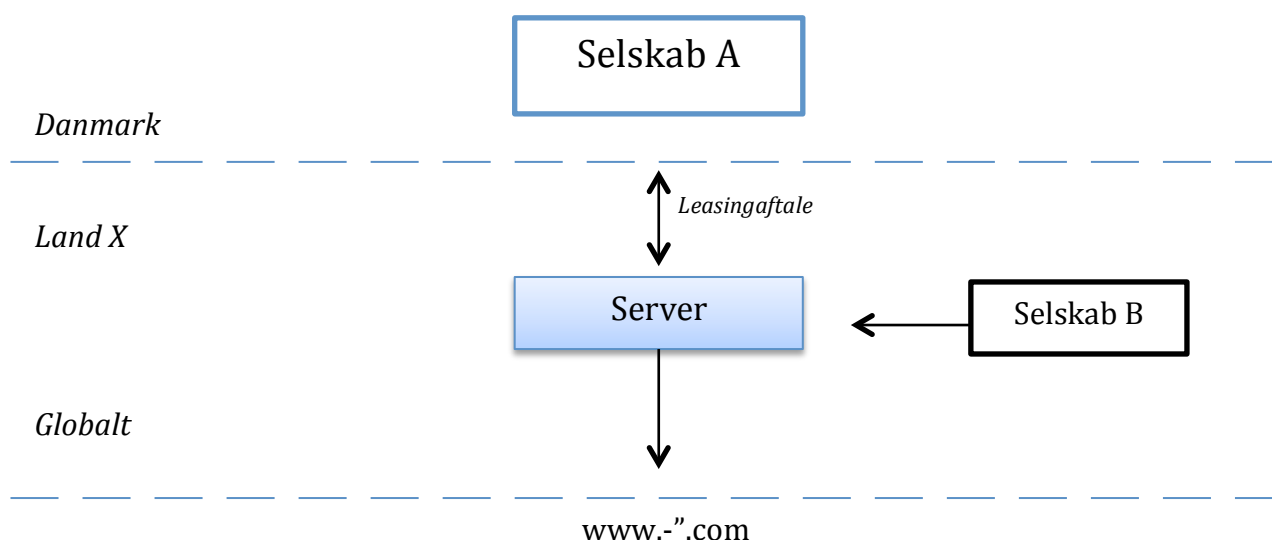
Ud fra tidligere praksis, syntes det rimeligt at antage, at et formelt direkte ejerskab over en server er ensbetydende med, at det givende foretagende også opererer over serveren, herved må det antages, at foretagendet selv skal have egne ansatte eller har instruktionsbeføjelser over for en leverandør, der kan udføre driften og vedligeholdelsen af serveren. Dette kan yderligere understøttes af den svenske afgørelse 125/11D, hvori de svenske myndigheder slog fast, at et foretagende som ejede serveren medførte eksistensen af et forretningssted.

Ovenstående viser især, at digitale virksomheder har det med at udfordre fast driftsstedsbegrebet, hvilket især kommer til udtryk i denne situation. Dog kan det slås fast, at en server kan medføre statuering af fast driftssted, såfremt serveren er placeret i Danmark og såfremt foretagendet råder og opererer over serveren. Kravet om at råde og opererer er ikke uddybende præciseret i kommentarerne til modeloverenskomsten, hvorfor det er op til de enkelte skattemyndigheder at foreligge et indhold heraf. Kravene er yderligere forsøgt uddybet i nedstående afsnit. Men indtil nu har der ikke været et eneste tilfælde, hvor de danske skattemyndigheder har statueret et forretningssted i Danmark på baggrund af en server, hvorfor der ikke foreligger retspraksis på området for den lokale skattemyndighed.

4.1.2 Leaset eller lejet datacenter.

Til forskel fra ovenstående eksempel, er det også muligt, at der kan være tale om en hostingaftale med en ekstern udbyder. I sådanne situation betaler foretagendet en anden virksomhed for plads og servering af data til brug for deres brugere. Der skal derfor tages stilling til, om en server placeret uden for domicillandet kan udgøre et fast forretningssted, når der er tale om en hostingaftale. Kompositionen er illustreret nedenfor.

¹²⁰ Jf. SKM2015.369.SR.



Figur 2¹²¹.

Denne situation er til forskel fra ovenstående afprøvet i praksis. Dette er i praksis afprøvet i skatterådets afgørelse SKM2015.369.SR. Denne afgørelse omhandlede et dansk registeret selskab (selskab A), hvis indkomst blev oppebåret af onlinespil. Disse onlinespil blev lageret på udenlandske servere, som var ejet af en uafhængig tredjepart (selskab B). Parternes aftale bisto, at selskab A lejede en procentdel af hosting virksomhedens servicekapacitet mod betaling. Selskab B stod for alt vedligeholdelse og drift af serveren. Skatterådets afgørelse beroede på, at der ikke var tale om fast driftssted i land X, hvilket også blev sammenholdt med OECD's kommentarer til e-handel i pkt. 124, hvor det tilsiges, at en hostingaftale, hvor et foretagende lejer eller leaser serverplads hos en hosting virksomhed, sædvanligvis ikke fører til eksistensen af et fast driftssted for det lejede foretagende. Hvorfor der ikke foreligger en retslig råden over serveren, som ville kunne føre til eksistensen af et forretningssted. Et fast driftssted kan kun komme til eksistens i form af en hostingaftale, hvis foretagendet selv opererer over den lejede server. Det vil sige, at foretagendet selv skal have et vist ansvar og kontrol over serveren, og stå for den nærmere vedligeholdelse heraf¹²².

Det kan derfor udledes af kommentarerne i OECD og tidligere praksis, at en hostingaftale sædvanligvis ikke fører til eksistensen af et fast driftssted for det lejede foretagende¹²³.

¹²¹ Illustration af egen tilvirkning.

¹²² jf. OECD's modeloverenskomst ((2017) pkt. 36 og 41 til art. 5, stk. 1.

¹²³ Jf. OECD's modeloverenskomst (2017) pkt. 124 til art. 5 under E-handel.

Årsagen hertil skyldes, at det som oftest er hostingvirksomheden, der står for den fysiske drift og vedligeholdelse af serveren, hvilket er i lighed med SKM2015.369.SR. Hvis foretagendet ikke selv driver driften over de fysiske servere, kan foretagendet heller ikke anses for at operere over dem, jf. SKM2015.369.SR. En hostingaftale kun kan føre til eksistensen af et fast forretningssted, hvis der mellem parterne foreligger en gensidig aftale, der oppebærer, at det lejede foretagende sikrer driften og vedligeholdelsen af de fysiske servere, eller at foretagendet har instruktionsbeføjelser over for medarbejderne, der driver serveren. Hvis det anskues, at foretagendet udøver sådan kontrol, skal foretagendet anses for, at de facto, opererer over serveren, jf. SKM2016.188.SR¹²⁴. Dermed kan det konkretiseres, at rådighedskravet kun kan findes opfyldt, hvis foretagendet har sådan en kontrol over serveren, at der tilnærmelsesvis foreligger de facto ejerskab, hvilket skal engageres op af, at der skal være en fysisk adgang til serveren, før en faktisk råden herover kan foreligge.

Som anført ovenfor, kan anvendelsen af en lejet server godt medføre eksistensen af et forretningssted under bestemte forhold, dog har der endnu ikke været et eneste tilfælde af dette i dansk praksis, eftersom det kræver en faktisk råden over serveren¹²⁵. Praksis har derimod vist, at et foretagende som indgår en hostingaftale om leje af serverkapacitet, sædvanligvis ikke fører til eksistensen af et forretningssted for lejeren. Dette er både blevet lagt til grund i afgørelserne SKM2015.369.SR og SKM2015.600.SR, hvor Skatterådet har lagt til grund, at en lejet server ikke kunne medføre statuering af et fast forretningssted for det foretagende, der lejede serverplads.

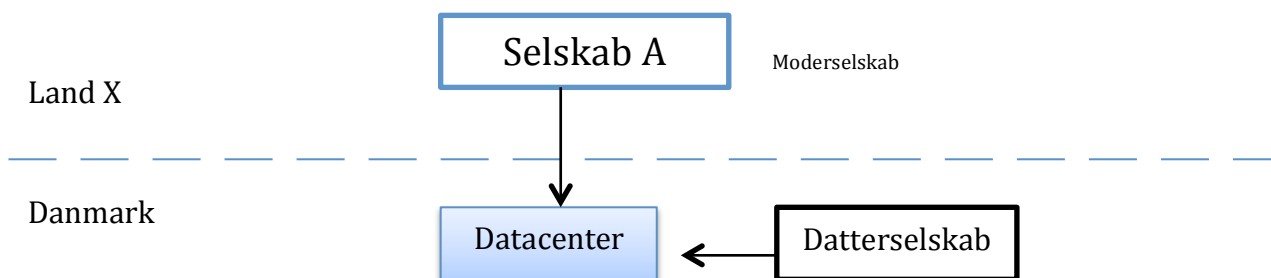
4.1.3 Koncernintern hostingaftale.

Anderledes kan en social medieplatform (moderselskabet) benytte sig af en server, der ejes af datterselskabet i Danmark, men kan dette udgøre et fast driftssted? Såfremt et moderselskab har en aftale med et datterselskab om benyttelse af serverkapacitet på deres datacenter i Danmark, er der tale om koncernintern hostingaftale. For nærmere at kunne foretage en analyse af opstillet eksempel, tages der udgangspunkt i SKM2016.188.SR, som endvidere er

¹²⁴ I givende sag havde det foretagende moderselskab betalt vederlag for at benytte datterselskabets server. Foretagendet havde medarbejdere, der lejlighedsvis inspicerede datacenteret. Det forhold man kun lejlighedsvis inspicerede serveren, var ikke tilstrækkeligt til, at der forelå en faktisk råden over serveren. Så der skal statueres, at foretagendet står for driften af serveren, hvorfor der er strenge krav til at der kan foreligge et fast forretningssted.

¹²⁵ Jf. SKM2015.369.SR.

nærmere illustreret ved nedstående figur. Det er sparsomt med praksis inden for det givne område, hvorfor denne afgørelse har en principiel karakter¹²⁶.



Figur 3¹²⁷.

Denne givne sag omhandlede et datterselskab som var placeret i Danmark. Datterselskabet var ejet af moderselskabet, som var hjemmehørende i udlandet. Datterselskabet udbød serverkapacitet til moderselskabet mod vederlag i overensstemmelse med armslængdeprincippet. Datterselskabet stod for alt den daglige ledelse, drift, vedligeholdelse, reparation mv. af datacenteret, og var ydermere ikke underlagt instruktionsbeføjelser fra moderselskabet. Dermed har moderselskabet ingen fysisk rådighed over serveren, kun i et begrænset omfang, hvor nogle medarbejdere fra moderselskabet tilser datacenteret, hvor der skulle opnås tilladelse til at besøge datacenteret, hvis de blev ledsaget af en dansk medarbejder fra datterselskabet. Dermed blev det af skatterådet lagt til grund, at det var datterselskabet der opererede over serveren og det var ligeledes også dem, som havde den retslige råden over serveren. Dermed blev det vurderet, at det var datterselskabet der rådede og opererede over serveren, og der var således ingen de facto kontrol over serveren fra moderselskabets side, hverken gennem den faktiske drift eller eksternt via kontrol over datterselskabets ansatte, hvorfor der ikke kunne statueres fast driftssted.

Men spørgsmålet blev dog, om konstellation mellem moder- og datterselskabet alligevel kunne føre til et fast forretningssted, på baggrund af det indirekte ejerskab mellem parterne. Efter art. 5, stk. 7 og pkt. 115-188 i kommentarerne, kan det, at et selskab beherskes af et andet selskab, ikke statuere tilstedeværelse for det andet selskab i den modsatte stat. Ejerforholdet mellem moder- og datterselskab betyder derfor, at der ikke kan statueres fast

¹²⁶ Af udenlandsk praksis er CRA Doc. 2012-0432141R3-E som omhandlede et datacenter ejet og drevet af en canadier associeret med et amerikansk moderselskab. Resultatet heraf er det samme som den danske afgørelse.

¹²⁷ Illustration af egen tilvirkning.

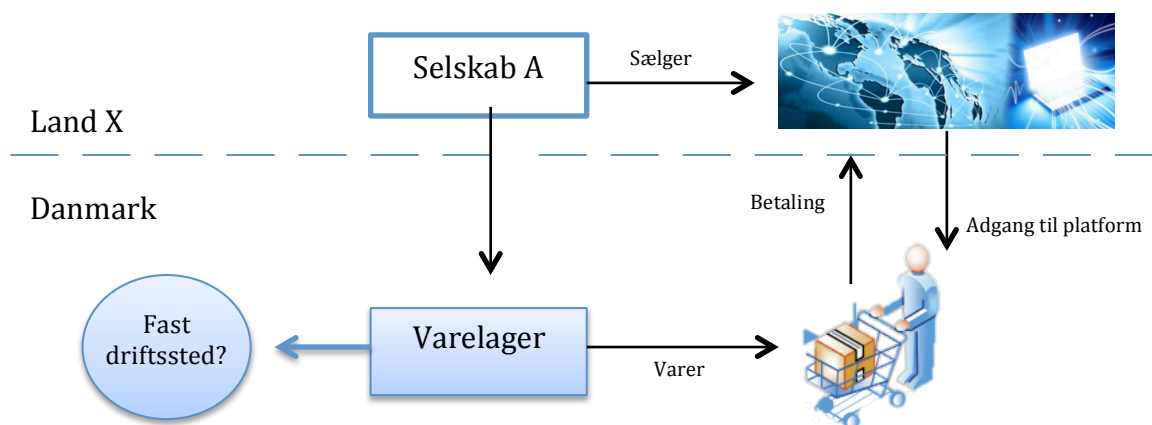
driftssted i den modsattes hjemmehørende land. Derfor skal både moder- og datterselskabet anses for værende to selvstændige juridiske enheder.

Dermed kan der også kun for koncerninterne aftaler statueres et fast driftssted, såfremt moderselskabet udøver kontrol, der svarer til de facto ejerskab eller opererer over serveren. Dermed må det erkendes, at det bærende og afgørende element er kontrol og rådighed. Ovenstående praksis er et yderligere eksempel på, at et selskab kan være tilstede i Danmark, uden at der etableres et fast driftssted, og dermed ikke beregnes kildeskat til den danske stat.

4.1.4 Fysisk tilstedeværelse i DK gennem varelager.

Efter ovenstående analyse vises et billede af, at digitale virksomheder minimalt benytter sig af fysisk tilstedeværelse. Men visse digitale virksomheder er derimod afhængige af en eller anden form for fysisk tilstedeværelse ud over deres software og hardware. Et foretagende, der opererer over en hjemmeside, hvorfra de sælger egne produkter, og hvor de er nødsaget til at etablere et varelager i et andet land, er afhængig af en materiel indretning. Nærværende afsnit vil dermed undersøge, om sådanne virksomheder kan statuere et fast driftssted, på baggrund af deres materielle indretning i kildelandet via et varelager.

Visse digitale foretagender har i deres forretningsmodel behov for at etablere varelagre i hele verden, for at kunne tilbyde deres kunder en hurtig og effektiv service. Såfremt et varelager etableret i Danmark er et forretningssted, som er fast, og foretagendet udøver virksomhed gennem det faste forretningssted, vil der i henhold til ovenstående diskussioner være etableret et fast driftssted efter art. OECD's modeloverensomst 5, stk. 1. Det vil som udgangspunkt sige, at såfremt en udenlandsk medieplatform etablerer et varelager i Danmark, hvorigennem der opbevares, udstilles og udleveres varer, være tale om statuering af fast driftssted. Det er dog relevant at vurdere, hvorvidt om sådan et varelager kan være af forberedende og afhjælpende karakter og dermed falde under undtagelsesbestemmelsen i art. 5, stk. 4, litra a. Kompositionen er illustreret nedenfor:



Figur 4¹²⁸.

I OECD's modeloverenskomsten art. 5, stk. 4 opregnes explicit en række aktiviteter, som ikke i sig selv medfører et fast driftssted, da det anses for værende af forberedende og hjælpende karakter i forhold til hovedformålet med foretagendet. Disse eksempler omfatter anvendelse af indretning, der udelukkende skal bruges til oplagring, udstilling og udlevering af varer, der tilhører virksomheden, opretholdelse af et varelager, der udelukkende skal bruges til oplagring, udstilling og udlevering af virksomhedens varer eller til forarbejdning hos anden virksomhed, samt opretholdelse af et fast forretningssted, der udelukkende skal foretage indkøb af varer eller indsamle oplysninger for virksomheden. Når det faste forretningssted udelukkende anvendes til de udtrykkeligt beskrevne aktiviteter, vil det faste forretningssted ikke udgøre et fast forretningssted. Eksemplerne er ikke udtømmende, hvorfor eksemplerne blot skal skabe en prima facie-formodning, om den givne aktivitet kan undtages fra fast driftsstedsbegrebet. Der skal derimod foretages en konkret vurdering i hvert enkelt tilfælde for at fastslå, om aktiviteten anses for udelukkende at være af forberedende eller hjælpende karakter, hvilket også blev statueret i BEPS action 7 og MLI art. 13 a. Det afgørende ved hver enkelt sag er, om den forberedende og afhjælpende karakter falder ind under virksomhedens kernevirkomhed¹²⁹, hvilket vil blive søgt afklaret.

For at et varelager kan anses for værende af forberedende eller afhjælpende karakter, skal den ydelse som varelageret udgør, ikke udgøre kerneaktiviteten af foretagendes aktiviteter.

¹²⁸ Illustration af egen tilvirkning.

¹²⁹ jf. Michelsen m.fl. (2017), s. 369.

Så ledemotivet og det afgørende kriterium for sondringen mellem en virksomhed, som udøver aktiviteter, der er afhjælpende eller forberedende karakter, og en virksomhed, som ikke er det, er om det faste forretningssted i sig selv udgør en væsentlig og betydningsfuld del af foretagendets virksomhed i sin helhed¹³⁰.

Det skal dermed vurderes, hvorvidt et varelager udgør en væsentlig og betydningsfuld del af foretagendet. Et varelager har til formål, at have en stor varebeholdning med henblik på videresalg til kunden, hvorimod den digitale platform sælger de fysiske produkter fra distance via internettet. Flere digitale virksomheder anvender denne forretningsmodel, eksempelvis Zalando, som har gjort stærkt indtog på det danske e-handels marked. Zalando har 11 opførte logistikcentre fordelt i Europa, i henholdsvis 7 forskellige lande; Holland, Tyskland, Sverige, Polen, Frankrig, Italien og Spanien¹³¹. Zalando er hjemmehørende i Tyskland, hvorfor Tyskland som udgangspunkt er tillagt beskatningsretten til enhver indkomst fra Zalando. Kun hvis der statueres fast driftssted, hvor disse varelagre er placeret, vil Zalando være begrænset skattepligtige til de ovenstående følgende EU-lande.

Opererer et foretagende ved at sælge deres varer online, hvorved de opretholder et varelager i flere lande til udlevering af varer til dets kunder der, såsom Zalando, har en sådan situation hidtil ikke medført fast driftssted efter den negative begrebsbestemmelse i artikel 5, stk. 4, litra a (2014-modellen), da det her fremgik af bestemmelsens ordlyd, at et varelager med henblik på opbevaring, udstilling og udlevering af varer, ansås for værende af forberedende og afhjælpende karakter. Denne undtagelsesbestemmelse har man derfor søgt afhjulpet, for at undgå misbrug ved at foretage en ændring af artikel 5, stk. 4. Der blev derfor foretaget en revideret ændring i OECD's modeloverenskomst 2017- udgaven, hvor formålet var, at kildelandet i højere grad skulle tillægges beskatningsretten særligt i de tilfælde, hvor et foretagende opererer i en række forskellige lande via digitale teknologier. Der er hermed sket en udvidelse af art. 5 i den forstand, at et foretagende hidtil har kunne undgå at statuere fast driftssted ved at anvende digitale løsninger, men fremadrettet vil der være større risiko for at statuere fast driftssted i de lande, hvor foretagendet anvender et varelager. Hvorfor fritagelsen for fast driftssted ikke længere finder anvendelse på situationer, hvor et

¹³⁰ jf. OECD's modeloverenskomst (2017) pkt. 59 i kommentarerne til art. 5, stk. 4.

¹³¹ <https://corporate.zalando.com/en/company/our-history-start-grown>

foretagende opretholder et varelager i kildestaten, hvorfra der sker udlevering af dets varer, som foretagendet har solgt online til slutbrugeren, og hvor varelageret kan siges at repræsentere et signifikant aktiv for foretagendet. Et varelager kan derfor fremadrettet udgøre et fast driftssted i de tilfælde, hvor de fra varelageret udførte aktiviteter udgør en væsentlig og betydningsfuld del af foretagendet.

I pkt. 62 i kommentarerne fremgår det:

*” An enterprise of State R maintains in State S a **very large warehouse** in which a **significant number of employees work** for the main purpose of storing and delivering goods owned by the enterprise **sells online** to customers in State S”.*

Denne kommentar fastslår, at de forhold, der skal lægges vægt på ved undersøgelsen af en betydningsfuld aktivitet, er varelagerets størrelse og antallet af medarbejdere. Så i de tilfælde hvor aktiviteter såsom opbevaring og udlevering udgør en væsentlig og betydningsfuld del af et foretagendes samlede aktiviteter og desuden udføres af et betydeligt antal medarbejdere, anses varelageret for at udgøre en væsentlig del af foretagendet. I sådanne tilfælde kan varelageret således ikke anses for at være af forberedende og afhjælpende karakter, og undtagelsesbestemmelsen finder ikke anvendelse, og dermed vil der kunne statueres et fast driftssted i kildelandet¹³². Dermed vil der fremadrettet være større risiko for, at virksomheder såsom Zalando vil kunne statuere fast driftssted i de 7 EU-lande, hvori foretagendet opretholder denne slags materielle faciliteter.

Dog skal det tilsiges, at kommentaren fortsat kan give anledning til fortolkningsproblemer, hvorfor rækkevidden af modeloverenskomstens artikel 5, stk. 4, litra a stadig er uklar. Dette vedrører, at kommentaren ikke præciserer nærmere, hvad der forstås ved et stort varelager og et betydeligt antal ansatte. Det kan dermed vurderes, at der er tale om subjektive kriterier, da en sådan afgrænsning af kriterierne er overladt til de enkelte skattemyndigheder.

Det er dermed fortsat uklart, om hvorvidt Zalando og andre store e-handlens giganter i praksis, kan statuere fast driftssted i kildelandet på baggrund af et varelager, og dette er heller ikke yderligere afprøvet i praksis. Men det kan tilsiges, at revideringen af

¹³² jf. OECD's modeloverenskomst (2017) pkt. 62 i kommentarerne til art. 5, stk. 4.

modeloverenskomsten art. 5, stk. 4, litra a ønsker at ramme de store aktører på markedet, og undvige de små og nystartet virksomheder, hvilket skaber en parallel strøm til OECD's løsningsforslag BEPS 2.0, Pillar One, som berøres i kapitel 5.

Det eneste, der syntes rimeligt at konkludere ud fra de nye standarder i OECD 2017-udgaven er, at hvis varelageret i kildelandet er afhængig af hurtig levering, og derfor er nødsaget til at opretholde et stort varelager med mange ansatte, til at opbevare og levere solgte produkter online til kunder, vil dette grundlæggende udgør et fast driftssted¹³³. Men det underliggende argument for ikke at statuere et fast driftssted er, at foretagendet ønsker at sikre hurtig levering til kunder ved lokale lagre, hvilket blot udgør en hjælpeaktivitet. Denne diskussion er spændende at følge i fremadrettet retspraksis.

Men tværtimod, hvis et lokalt datterselskab yder logistikydelsen gennem et varelager på vegne af moderselskabet, bør dette generelt ikke resultere i et fast driftssted pga. at det faste forretningssted typisk ikke vil være i moderselskabets rådighed. Ydermere den aktivitet varelageret opretholder, udføres som oftest efter kontrakt, som er indgået mellem moderselskabet og kunden, hvorfor det lokale datterselskab heller ikke anses for, at være en agent for moderselskabet¹³⁴.

4.1.5 Salgsagent i Danmark.

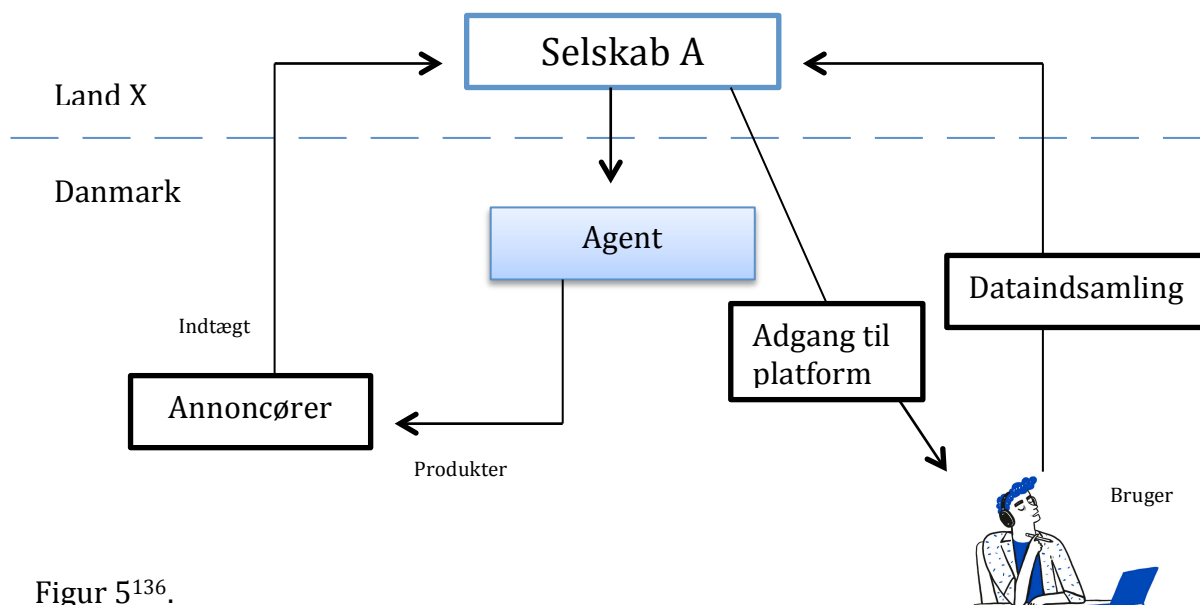
Efter ovenstående analyser er der set eksempler på, at digitale foretagender frit har kunne vælge mellem at drive virksomhed i den kontraherende stat gennem servere, varelager eller et fast forretningssted. Men foretagendet kan i stedet vælge, at lade sin virksomhed udøve i en anden stat gennem eksempelvis en agent. Agent-reglen findes hjemlet i OECD's modeloverenskomst artikel 5, stk. 5. Heraf fremgår det, at når en agent virker i et andet land end det, hvor foretagendet er hjemmehørende, får foretagendet selv fast driftssted i det pågældende land, selv om det ikke udøver sin virksomhed fra et fast forretningssted i det pågældende land¹³⁵.

¹³³ Kofler et al., *supra note 1*, at 527; and Wolfgang Schön, "Ten Questions About Why and How to Tax the Digitalized Economy," 72 (4/5) *Bull. Int'l Tax'n* 281-282 (2018) og Taxable Presence and Highly Digitalized Business Models, s. 997.

¹³⁴ Kofler et al., *supra note 1*, at 527 og Taxable presence and highly Digitalized Business Models s. 997.

¹³⁵ jf. OECD's modeloverenskomst (2017) art. 5, stk. 5.

Der vil i givne afsnit, blive analyseret en konstruktion, hvor en salgsagent opererer i Danmark på vegne af et udenlandske medieplatforms foretagende. Agenten har til formål at henvende sig til andre sociale medievirksomheder på vegne af det udenlandske foretagende, med det formål at sælge reklamespots på sociale medieplatforme. Konstruktionen er nærmere illustreret nedenfor:



Figur 5¹³⁶.

Agentreglen i art. 5, stk. 5 indebærer, at et selskab kan statuere fast driftssted i Danmark såfremt agenten ikke anses for værende en uafhængig repræsentant efter art. 5, stk. 6. Denne undtagelsesbestemmelse gælder kun i de tilfælde, hvor den uafhængige agent optræder på vegne af foretagendet inden for rammerne af agentens sædvanlige forretningsvirksomhed. Det er derfor væsentligt at sondre mellem en afhængig salgsagent efter art. 5, stk. 5 og en uafhængig efter stk. 6.

4.1.5.1 Afhængig salgsagent.

Agentreglen i art. 5, stk. 5 finder anvendelse, hvis en afhængig agent i Danmark handler på vegne af et foretagende, og derigennem indgår aftaler eller udøver den afgørende rolle ved indgåelse af aftaler, der rutinemæssigt bliver indgået af foretagendet uden væsentlige ændringer. Denne bestemmelses ordlyd blev ændret ved udvidelsen af agent-reglen i art 5, stk. 5 ved indførslen af BEPS Action 7 og MLI art. 12. Tidligere kunne agent-reglen nemt undgås, hvis agenten ikke havde fuldmagt til at indgå og underskrive kontakter. Dermed er det essentielle i den nye udgave, at personen har en ledende rolle, men hvad forstås herved?

¹³⁶ Illustration af egen tilvirkning.

I kommentarerne til modeloverenskomsten fremgår det, at hvis personen i kildelandet forhandler kontrakten med kunden, og den blot mangler at blive accepteret af foretagendet i domicillandet, vil personen i kildelandet have spillet en ledende rolle i kontraktindgåelsen¹³⁷. Så hvis agenten blot introducerede ydelserne, vil dette næppe kunne anses for at have spillet en ledende rolle. Så det vil ofte bestå i situationer, hvor kontrakten regelmæssigt udfærdiges af agenten uden, at der ville foreligge væsentlige ændringer i kontrakten af selskabet, og der vil dermed være tale om agent, hvorved der kan statueres fast driftssted. Så med 2017 ændringen af modeloverenskomsten lægges der nu vægt på de funktioner, der leder op til indgåelsen af aftalen, og ikke kun den formelle indgåelse af aftalen. Hvis de væsentlige funktioner, der leder hen til indgåelse af en aftale, foretages af agenten, uanset at agenten ikke formelt kan indgå selve aftalen bindende på vegne af foretagendet, vil foretagendet få fast driftssted¹³⁸.

4.1.5.2 Uafhængig salgsagent

Art 5, stk. 6, som afgrænser agentreglen, angiver, at art. 5, stk. 5 kun finder anvendelse, hvis agenten ikke er en uafhængig agent. Dermed hvis et foretagende, der er hjemmehørende i en udenlandsk stat, men benytter en uafhængig repræsentant i Danmark, får foretagendet ikke fast driftssted her i landet¹³⁹. Denne undtagelsesbestemmelse gælder kun i de tilfælde, hvor den uafhængig agent optræder på vegne af foretagendet inden for rammerne af agentens sædvanlige forretningsvirksomhed¹⁴⁰. Denne bestemmelse blev omskrevet i opdateringen af 2017- udgaven, men ret beset blev der ikke foretaget nogen materiel ændring. Det er fortsat afgørende, at agenten er juridisk eller økonomisk afhængig af det udenlandske foretagende¹⁴¹. I kommentarerne er der præciseret flere relevante momenter, som kan fremhæves ved vurderingen af afhængighedsforholdet¹⁴². Det fremgår heraf, at omfanget af foretagendets instruktion og kontrol med agentens udførelse af opgaverne, vil være en væsentlig indikator for, hvorvidt agenten kan anses for uafhængig i forhold til det udenlandske foretagende, og at detaljerede instruktionsbeføjelser eller en detaljerede kontrol i forhold til agentens konkrete

¹³⁷ OECD's modeloverenskomst (2017) pkt. 88-89 i kommentarerne til art. 5, stk. 5.

¹³⁸ Den juridiske vejledning C.F.8.2.2.5.3 Agentreglen.

¹³⁹ Jf. OECD's modeloverenskomst (2017) art. 5, stk. 6 og pkt. 102-114 i kommentarerne til art. 5, stk. 6.

¹⁴⁰ Den juridiske vejledning C.F.8.2.2.5.3 Agentreglen.

¹⁴¹ Jf. OECD's modeloverenskomst (2017) pkt. 103 og 104 i kommentarerne til art. 5, stk. 6 og Michelsen m.fl. (2017), s. 373.

¹⁴² Jf. OECD's modeloverenskomst (2017) pkt. 106-111 i kommentarerne til art. 5, stk. 6.

udøvelse af opgaver for foretagendet taler for et afhængighedsforhold¹⁴³. Yderligere tillægges det værdi, om agenten løbende informerer det udenlandske foretagende for at få dets accept af den måde, hvorpå virksomheden udøves, eller om det blot informeres for at give sikkerhed for aftalens opfyldelse¹⁴⁴. Det er ikke en forudsætning, at alle momenterne skal være opfyldt, førend afhængighed foreligger. Der skal i alle tilfælde være tale om en konkret afvejning af de enkelte momenter sammenholdt med sagens faktum¹⁴⁵. Dermed hvis en agent, der sælger reklamespots for et udenlandsk foretagende ikke er underlagt særlige instruktioner og kontrol omkring, hvordan selve arbejdet skal udføres, så er der tale om en agent, der er uafhængig af det udenlandske foretagende. Hvorimod hvis agenten i betydeligt omfang skal informere det udenlandske foretagende, og have deres accept for indgåelse af kontrakter, vil der kunne statueres et afhængighedsforhold.

Yderligere skal det vurderes, om agenten handler inden for rammerne af den sædvanlige forretningsvirksomhed og dermed er uafhængig¹⁴⁶. Bedømmelsen af "sædvanlig" foretages på baggrund af en subjektiv og objektiv bedømmelse. Den subjektive bedømmelse skal udføres på baggrund af, om arbejdet agenten foretager er sædvanlig for netop den konkrete person, hvorimod med den objektive bedømmelse, skal der foretages en sammenligning på baggrund af, hvad der er sædvanlig for den omhandlende person, sammenlignet med det arbejde en person i tilsvarende branche sædvanligvis ville udføre¹⁴⁷. Så arbejdet agenten i den sociale medievirksomhed udfører skal sammenlignes med det arbejde, som en anden agent i tilsvarende sociale mediebranche udfører.

Dog ses der især mange eksempler på inden for den digitale verden, at de sociale medievirksomheder henvender sig til kunder i Danmark online med henblik på køb af reklamespots gennem hjemmesiden. Men udgør disse sociale netværkssider en agent? Det er tidligere slået fast, at software og data ikke udgør et fysisk rørligt gode, hvorfor der ikke kan være tale om en statuering af en fast lokalitet, der kan udgøre et forretningssted.

¹⁴³ Jf. OECD's modeloverenskomst (2017) pkt. 106 i kommentarerne til art. 5, stk. 6.

¹⁴⁴ Jf. OECD's modeloverenskomst (2017) pkt. 108 i kommentarerne til art. 5, stk. 6

¹⁴⁵ Michelsen m.fl. (2017), s. 374.

¹⁴⁶ Michelsen m.fl. (2017), s. 376.

¹⁴⁷ Michelsen m.fl. (2017), s. 376.

Derudover kan det udenlandske foretagende ikke indgå bindende aftaler på vegne af hjemmesiden, hvorfor agentreglen ikke kan finde anvendelse, jf. ovenstående lovgivning. På baggrund heraf kan det udledes, at der ikke findes hjemmel til efter de nuværende regler, at beskatte en digital agent i henhold til agent-reglen i art. 5, stk. 5 og 6 efter fast driftsstedsbegrebet. Det er således fortsat muligt for digitale virksomheder at omgå agent-reglen, og derved ikke blive begrænset skattepligtigt til Danmark.

4.2 Delkonklusion.

På baggrund af ovenstående juridisk analyse af fast driftsstedsbegrebet i kapitel 3, sammenholdt med eksemplerne i kapitel 4, som er koblet op på praksis fra Skatterådet og udenlandsk praksis, synes de tre kumulative betingelser (primære kriterier) at statuere et krav om fysisk tilstedeværelse i fast driftssted henseende. Den fysiske tilstedeværelse er derfor det bærende element for princippet om fast driftssted, men er samtidig det manglende element hos de digitale virksomheder. Eksemplerne har illustreret, at afhængigheden for den fysiske tilstedeværelse for et digitalt foretagende varierer.

Digitale virksomheder, der anvender serverer kan have et forretningssted i Danmark, dog fordres det, at foretagendet skal råde og operere over denne server. En virksomhed anses for at råde over en server, når de retsligt eller faktisk råder over den, hvilket kan være i form af de facto ejerskab. Yderligere for at et foretagende operer over en server skal foretagendet drive og vedligeholde serveren. Praksis på området har vist, at digitaliserede virksomheder sædvanligvis ikke opfylder disse betingelser, eftersom disse foretagender har mulighed for at leje serverkapacitet hos en tredjemand eller datterselskab gennem en hostingaftale. Sådanne hostingaftaler fører sædvanligvis ikke til eksistensen af et fast driftssted for det lejede foretagende, hvilket er en svaghed for det nuværende regelsæt.

Analysen viser yderligere, at foretagender, der benytter sig af et varelager i kildelandet fremover vil kunne statuere et fast driftssted i de lande hvori foretagendet opretholder et varelager. Dog er vurderingen af hver enkelt sag op til de lokale skattemyndigheder at vurdere, om varelageret anses for værende af forbedrende og afhjælpende karakter. Denne vurdering har vist sig at være kompliceret, hvilket også gør det uklart på området, om digitale virksomheder i praksis vil kunne statuere et fast driftssted i kildelandet på baggrund af deres

varelager. Dertil skal det dog bemærkes, at foretagendet ikke altid har et varelager i alle de lande de opererer. Eksempelvis har Zalando ikke et varelager i Danmark, men dette forhindrer ikke foretagendet i, at afsætte varer til kunder på det danske marked. Dermed er fast driftsstedsbegrebet fortsat udfordret, for de nationale skattemyndigheder, som ikke kan statuere et fast driftssted og opnå retten til beskatning på baggrund af et varelager.

Ud fra den ovenstående analyse, kan det konkluderes, at de nuværende selskabsskatteregler ikke syntes at være repræsentative i forhold til den digitale tidsalder. Samlet set kan det lægges til grund, at fast driftsstedsbegrebet ikke er efficient til anvendelsen af digitale foretagender. Efter den nuværende retstilstand på området, kan kildelandet i de fleste tilfælde ikke tildeles beskatningsretten til den indkomst, som foretagendet har oppebåret med kilde i det pågældende land. Dermed er beskatningsretten tillagt domicillandet, hvor foretagendet er hjemmehørende. Fast driftsstedsbegrebet lever dermed ikke op til det grundlæggende formål i skatteretten om, at beskatningsretten til en given indkomst skal allokere til det land, hvori den økonomiske aktivitet og selve værdiskabelsen bag indkomsten sker. Digitale virksomheder kan således deltage og agere i kildelandets økonomiske aktiviteter, uden at det medfører en skattepligtig tilstedeværelse.

Det kan derfor fremføres, at der er et behov for nye internationale skatteregler, hvor der foretages en modernisering af fast driftsstedsbegrebet i henhold til den infrastruktur, som digitale virksomheder benytter sig af, så kildelandets ret til beskatning varetages.

Nærværende kapitel vil undersøge de moderniseringstiltag som EU og OECD har fremlagt, for at allokere beskatningsretten til indtægter fra digitale virksomheder.

Kapitel 5 Fremtidig beskatning af fast driftssted for digitale virksomheder efter nye løsningsforslag

5.1 Udfordringerne ved det nuværende fast driftsstedsbegreb

De forudgående kapitler har påvist, at digitale virksomheder adskiller sig fra de tidligere traditionelle virksomheder, og dette udfordrer de gældende skatteregler for fast driftsstedsbegrebet. Dette begrundes med, at digitale platforme, såsom sociale platforme,

søgemaskiner og diverse streamingtjenester alle trods deres forskellige platforme, har det tillægges, at de i minimal udstrækning eller slet ikke har været pålagt en skattepligt i majoriteten af de jurisdiktioner, de har afsat deres produkter og ydelser, da de ikke har været fysisk tilstedeværende i de jurisdiktioner. Virksomhederne har hermed ikke opfyldt kravene til fast driftssted, der netop omhandler betingelsen for fysisk tilstedeværelse, hvilket er diskuteret i ovenstående kapitler. Denne minimale fysiske tilstedeværelse de digitale virksomheder opererer med, har vist sig at være uforeneligt med fast driftsstedsbegrebet, idet det tager udgangspunkt i den fysiske tilstedeværelse. De gældende regler, som er defineret i OECD's modeloverenskomst art. 5, er altså ikke udformet på en sådan måde, at der tages højde for den digitale økonomi, hvilket synes at have skabt en gråzone for, hvornår selskaber kan blive beskattet af deres indtægter fra den digitale indkomst.

Der skal derfor, ud fra et De lege ferenda perspektiv diskuteres behovet for en modernisering af fast driftsstedsprincippet, og den fremtidige anvendelsesmulighed heraf, til at sikre den digitale tidsalder. Nærværende kapitel vil være genstand for en undersøgelse af de moderniseringstiltag, der har været i EU og OECD regi. Der vil især være fokus på det moderniserede fast driftsstedsbegreb i projektet OECD/ G20 inclusive Framework on the Base Erosion and Profit Shifting (BEPS) 2.0, Pillar One. Hele tankesættet bag dette nye tiltag er, at de internationale skatteregler skal tilpasses til de nye forretningsmodeller, så der kan statueres fast driftssted, og dermed udløses skattepligt uden fysisk tilstedeværelse

5.2 Løsningsforslag

At digitaliseringen udfordrer de eksisterende skatteregler, har længe været genstand for diskussion blandt politikere, skattemyndigheder, skatteydere og politiske organisationer, og de har alle kommet med deres bud på, hvordan digitale virksomheder skal behandles efter de eksisterende skatteregler¹⁴⁸. Heriblandt har både OECD, FN og EU-Kommissionen arbejdet på foranstaltninger til, at imødegå de opfattende udfordringer, som den digitale økonomi har medført¹⁴⁹.

¹⁴⁸ OECD (2015): Addressing the Tax challenges of the Digital Economy, Action 1 – Final report.

¹⁴⁹ The Ability to Pay and Economic Allegiance: Justifying Additional Allocation of Taxing Rights to Market States, s. 2.

Denne politiske mediebevågenhed skyldes hovedsageligt, at multinationale virksomheder, særligt amerikanske digitale virksomheder, f.eks. Google, Facebook, Amazon mv., der sælger deres produkter og ydelser til andre lande, beskattes deres overskud kun der, hvor de er fysisk placeret, hvorfor de har betalt meget lav skat af den omsætning, som de har oppebåret i EU. Flere EU-lande har dermed forsøgt at adressere, hvorledes sådan skatteundgåelse kan ændres, og forsøgt at argumentere for, at digitale selskaber skal beskattes mere i de lande, hvor de har deres kunder / brugere, idet det bl.a. er disse brugers anvendelse af de digitale selskabers ydelser, der er medvirkende til at skabe værdi for selskaberne¹⁵⁰.

Det skal dog tilsiges, at disse digitaliserede selskabers aktiviteter ikke er ulovlige eller i konflikt med det internationale skattesystem. Det er derimod skattelovgivningen, som er blevet overhalet af den teknologiske udvikling, som har udviklet sig i sådan en høj hastighed. Men på baggrund heraf, har flere EU-lande fundet det nødvendigt, at det nuværende skattesystem skal reformeres. De nuværende regler har fungeret efter sit formål i mange år for de traditionelle virksomheder, men ved at virksomhederne er blevet mere digitale og globale, er de nuværende regler ikke længere effiente til sit formål. Derfor har flere medlemsstater foretaget nationale foranstaltninger til at imødegå denne problemstilling. Dog har OECD og EU også frarådet, at de enkelte lande implementerer midlertidige løsninger, og anbefaler derimod, at der findes en fælles international løsning.

5.2.1 Unilateral tilgang.

De fleste OECD-lande og virksomheder ønsker at bremse den digitale tilstand, og i stedet opfylde ønsket om, at fastlægge principper for den internationale beskatning af digitale virksomheder, for at skabe lige konkurrencevilkår og begrænse virksomheders mulighed for aggressiv skatteplanlægning. Men efter flere forgæves forsøg, hvor landene imellem har forsøgt at nå til enighed, har en række EU-lande selv valgt en unilateral tilgang, og har indført deres egne digitale omsætningsskatter¹⁵¹. Sådan en ukoordineret tilgang bevirker et fragmenteret indre marked, og skaber yderligere transatlantiske spændinger på handelsområdet, idet der skabes skattemæssige usikkerheder for digitaliserede virksomheder, der opererer på tværs af landegrænserne, idet de kan risikere at blive

¹⁵⁰ Skatteministeriet, notat J.nr 2018 – 1357 – Revideret grund- og nærhedsnotat til Folketingets Europaudvalg, s. 1.

¹⁵¹ Notat; EU klar til at kickstarte arbejdet med en digital skat, hvis OECD fejler, s. 1.

underlagt forskellige skattebyrder i diverse lande, hvorfor dette ikke er den langsigtede løsning.

Eksempelvis har Ungarn, Østrig, Frankrig, Italien, Spanien og Storbritannien allerede implementeret en digital skat¹⁵². Frankrig har indført en digital skat opkaldt "GAFA-skate", som pålægges de største amerikanske techgiganter; heriblandt Google, Apple, Facebook og Amazon¹⁵³. Men skatten tilgodeser mindre virksomheder, herunder start-ups og virksomheder i vækst. For skatten er på 3 pct. for udenlandske virksomheder, der omsætter for over 750 millioner euro. Frankrig indførte disse foranstaltninger rettet mod beskatning af selskaber, der opererer indenfor den digitale økonomi på baggrund af forvaltningsdomstolens afgørelse mellem Frankrig og Google, hvor de franske skattemyndigheder forgæves forsøgte at anvende princippet om fast driftssted til at statuere begrænset skattepligt for Google i Frankrig¹⁵⁴. Dette skabte stigende politisk utilfredshed i Frankrig, hvorfor de indførte deres egne regler på området. Indførslen af skat på digitale tjenester i Frankrig, har medført stridighed mellem USA og Frankrig under Trump-regeringen, idet USA mente, at den digitale skat er diskriminerende mod amerikanske digitaliserede selskaber, og at denne skat er målrettet mod de store amerikanske selskaber¹⁵⁵. Dermed helt grundlæggende ses det, at inden for EU er der et stigende offentligt, såvel som politisk pres fra flere markedsjurisdiktioner, for at identificere og implementere løsninger på det internationale skatteområde¹⁵⁶, så ikke flere medlemslande søger til samme strategi med unilateral tilgange. Dog ønsker de givne lande, som har implementeret egne digitale skatter, at trække disse regler tilbage ved en implementering af Pillar One¹⁵⁷.

5.2.2. OECD/G20 Inclusive Framework on the Base Erosion and Profit Shifting.

De største aktører der operer på digitale medieplatforme, såsom sociale medieplatforme, søgemaskiner, og diverse streamingtjenester har alle det samme tilfælles, at de ikke har eller i en meget vag udstrækning har været pålagt skattepligt i kildelandet, de har opereret i,

¹⁵² Notat; EU klar til at kickstarte arbejdet med en digital skat, hvis OECD fejler, s. 4.

¹⁵³ Tech executives criticise France's digital tax plan, Financial Times, 6. marts 2019.

¹⁵⁴ Paris Administrative Tribunal, 12. juli 2017.

¹⁵⁵ Report on France's Digital Services Tax Prepared in the Investigation under section 301 of the Trade Act of 1974, (Office of the United States Trade Representative, 2019).

¹⁵⁶ Det skal dog tilsiges, at såfremt OECD og EU finder frem til en fælles løsning vil de nationale digitale omsætningsskatter udløbe.

¹⁵⁷ What European OECD Countries Are Doing about Digital Services Taxes, november 22, 2021.

eftersom de ikke har været fysisk tilstedeværende i disse jurisdiktioner, eftersom de ikke har opfyldt betingelserne for fast driftssted.

OECD/G20 Inclusive Framework BEPS giver indblik i de bekymringer der skabes i forbindelse med international beskatning af virksomheder, der opererer inden for den digitale økonomi. Som svar på denne bekymring offentliggjorde OECD og G20 tilbage i 2013 den første ambitiøse handlingsplan for at imødegå disse risici¹⁵⁸. Der er i tidens løb blevet adresseret adskillige løsninger på de skattemæssige udfordringer, som digitaliseringen rejser i økonomien, og OECD har flere gange meddelt, at de ville bestræbe sig på at udforme en konsensusbaseret løsning¹⁵⁹. OECD har dog i forløbet anerkendt gennem deres Inclusive Framework, at der er udfordringer ved, at nå frem til en fælles konsensus for medlemsstaterne, til at løse de oplevende udfordringer digitaliseringen af økonomien har medført. I 2015 afsluttede OECD og G20-landene sit projekt om "Base Erosion and Profit Shifting"¹⁶⁰, herefter var fokuset at arbejde på selskabsbeskatning generelt fremfor en særskilt beskatning af digitale virksomheder. I februar 2019 blev the Inclusive Framework og OECD programme of work offentliggjort, hvori der blev fremlagt to søjler til behandlingen af problemstillingen vedrørende digitaliseringen. Rapporterne omhandler som nævnt de to søjler¹⁶¹, der tilsammen skal danne rammerne for, hvordan den digitale økonomi skal behandles fremadrettet. Søjle 1 indeholdte tre forslag, som alle havde det tilfælles, at de ikke krævede en traditionel fysisk tilstedeværelse i kildestaten, for at skabe en skattepligtig tilstedeværelse af virksomheden i kildestaten¹⁶². Søjle 2 omhandlede et forslag om at sikre, at skattegrundlaget for multinationalt virksomheder ikke udhuler eller flytter til lav eller ingen skattejurisdiktioner. Som nævnt i kapitel 1 er afhandlingen afgrænset til at omhandle søjle 1, hvorfor denne vil være behandlet i nærværende afsnit, og dermed vil søjle 2 ikke være genstand for nærmere analyse.

Der blev indsendt en række kommentarer til disse to søjler, men generelt var der en bred

¹⁵⁸ OECD, Action Plan on Base Erosion and Profit Shifting, (OECD publishing 2013).

¹⁵⁹ OECD, Addressing the Tax Challenges of the Digital Economy – Action 1: Final Report in OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project, (OECD Publishing 2015), s. 138.

¹⁶⁰ Herefter benævnt BEPS.

¹⁶¹ Den engelske betegnelse er Pillar One og Pillar two. På dansk er betegnelsen Søjle 1 og Søjle 2.

¹⁶² OECD, Public Consultation Document – Addressing the Tax Challenges of the Digitalisation of the Economy, 13 February – 6 March 2019, in OECD/G20 Inclusive Framework Base Erosion and Profit Shifting Project, (OECD Publishing 2019), s. 8-23.

forståelse blandt respondenterne på, at det ikke længere var et spørgsmål om, hvorvidt de internationale skatteregler om tildeling af beskatningsrettigheder skulle ændres. Nærmere var spørgsmålet, hvordan de skulle ændres, for unilateral tilgange vil være mere ugunstigt¹⁶³. Flere multinationale virksomheder udtrykte også, at de var villige til at betale højere skat, for at opnå retssikkerhed gennem mere formalistiske og mindre subjektive regler¹⁶⁴.

5.2.2.1 BEPS 2.0, Pillar One

Under de nuværende internationale skatteregler betyder "nexus", at en virksomhed skal have en minimums tilknytning til den respektive jurisdiktion, førend at denne jurisdiktion opnår retten til at beskatte indkomsten, der er optjent i det givne land¹⁶⁵. Hvilket vil sige, at hvis multinationale virksomheder har sine operationer i et land, og derfra kan sælge til andre lande, beskattes overskuddet kun der, hvor man er fysisk placeret. Men på baggrund af den konstante udvikling i den digitale økonomi, er der behov for at nytænke nexus reglerne, så disse stemmer overens med digitale virksomheders ageren.

Derfor fremlagde OECD dokumentet "Programme of Work", hvori de tilsagde, at de ville udvikle en skattemæssig tilstedeværelse i et land, uden at der er tale om en fysisk tilstedeværelse, som hidtil har været et krav for at opnå en skattemæssig tilknytning. Søjle 1 adresserer denne allokering af beskatningsrettigheder, herunder nexus-reglen. Overordnet set sigter søjle 1 mod at en allokering af overskuddet fra de største og mest profitable multinationale virksomheder¹⁶⁶ til de jurisdiktioner, hvor kunderne og brugerne af disse multinationale virksomheder er placeret, og at fjerne/ standse de nationale afgifter på digitale tjenester, som er ved at blive bekendtgjort i et stadigt stigende antal jurisdiktioner¹⁶⁷. Generelt sigter søjle 1 på at udvide beskatningsrettighederne af markedsstaterne, når multinationale virksomheder har en aktiv og vedvarende deltagelse i økonomien hos den pågældende jurisdiktion gennem aktiviteter. Hvorfor tildelingen af den nye beskatningsret vil

¹⁶³ Responses on OECD: Public Consultation Document – Addressing the Tax Challenges of the Digitalisation of The economy, 13 february – 6 march 2019, in OECD/G20 Inclusive Framework Base Erosion and Profit Shifting Project, (OECD Publishing 2019).

¹⁶⁴ Responses from Johnson & Johnson in Responses on OECD, Public Consultation Document - Addressing the Tax Challenges of the Digitalisation of The economy, 13 February – 6 March 2019, in OECD/G20 Inclusive Framework Base Erosion and Profit Shifting Project, (OECD Publishing 2019), s. 2.

¹⁶⁵ OECD (2019), "Public Consultation document, secretariat proposal for a "unified approach" under Pillar 1, s. 10.

¹⁶⁶ Også betegnet MNE'er.

¹⁶⁷ Jf. Nærmere herom i kapitel 5, afsnit 5.2.1.

ramme multinationale virksomheder, der har skabt en aktiv og engageret brugerbase, hvilket er baseret på en aktivitetstest og tærskeltest.

De multinationale virksomheder som vil blive omfattet af reglerne, er kun virksomheder med en global omsætning over et vist niveau. De virksomheder der er omfattet heraf, er multinationale virksomheder med en global omsætning på mere end 20 mia. euro svarende til cirka 150 mia. kr., og skal have en profit på over 10 procent (dvs. overskudsgrad¹⁶⁸) om året. Ifølge aftalen kan omsætningskravet efter 7 år reduceres ned til 10 mia. euro¹⁶⁹, hvis dens gennemførelse er fundet vellykket. Denne indtægtsgrænse skal virke som en primær indikator for, hvornår man anses for værende en større og veletablerede aktør på markedet. Denne teori kan bekræftes, eftersom de virksomheder der er omfattet, skal være "sustained and significant involvement", hvilket ikke mindre og ikke så etableret virksomheder besidder.

Derfor er regelsættet typisk rettet mod aktører som besidder en oligopol- eller monopollignende status på det pågældende digitale marked. Yderligere er forslaget tiltænkt at omfatte multinationale selskaber, hvis forretningsmodel er baseret på udbydelsen af sociale medier (såsom Facebook, Instagram og LinkedIn), søgemaskiner (Google og Bing) samt formidlingsplatforme i deleøkonomien (Uber og AirBnB)¹⁷⁰. Alle disse virksomheder har det til fælles, at de drager fordel af intensiv datasamling, som gør det muligt at generere indkomst, ved at sælge reklamespots på platforme, der er målrettet den enkelte bruger, uden at selskabet nødvendigvis har en tilstedeværelse i brugerstaten under de nuværende internationale regler. Dog er søjle 1 ikke udelukkende rettet mod den digitale økonomi. Den er snarere rettet mod enhver erhvervssektor, der opfylder indtægtstærsklen og profit¹⁷¹. Dette skyldes, at den digitale økonomi ikke kan adskilles fra den øvrige økonomi, eftersom digitaliseringen er en del af udviklingen i de fleste brancher i varierende grad. Det er derfor hele økonomien, der er blevet digitaliseret¹⁷². Men politikkerne kalder det fortsat for den

¹⁶⁸ Sagt på en anden måde, skal de have et overskud på over 10 kr. for hver 100 kroners omsætning.

¹⁶⁹ OECD: Tax BEPS Statement on a two Pillar solution to adress the tax challenges arising from the digitalisation of the economy, oktober 2021.

¹⁷⁰ OECD (2019): Addressing the Tax Challenges of the Digitalisation of the Economy – Public Consultation Document on BEPS, OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project, OECD publishing, s. 9.

¹⁷¹ Comment from Katherine Amos, Louise Weingrod & Kris Bodson, Johnson & Johnson, to OECD Centre for Tax Policy and Administration on OECD Tax Challenges Arising from Digitalisation – Report on One Blueprint 2-3, december 14, 2020.

¹⁷² OECD 2015 rapport.

digitale økonomi. Dog kan anvendelsesområdet for søjle 1 ikke anvendes for multinationale selskaber, som udvindingsindustrien og finansielle tjenesteydelser¹⁷³. Men for andre multinationale virksomheder, der er omfattet af anvendelsesområdet, vil 25 pct. af det resterende overskud, som er defineret som et overskud på over 10 pct. af omsætningen, blive allokeret til markedsjurisdiktioner, hvor der er statueret nexus¹⁷⁴, og allokeringen sker efter fordelingsnøglen, Amount A.

Så overordnet omhandler søjle 1 en delvis omfordeling af beskatningsretten fra virksomheders hjemland til forbrugslandet (dvs. hvor virksomhedens forbrugere er). Dermed vil søjle 1 ændre det grundlæggende princip for international beskatning, som tilsiger, at selskaber beskattes af deres overskud, hvor selskabet er hjemmehørende, dvs. hvor ledelse, innovation og forskning bliver udført, frem for hvor omsætningen finder sted. Så i stedet vil man have regler, der fordeler overskuddet, således at indkomst beskattes der, hvor det genereres.

5.2.2.1.1 Selvstændig nexus-regel

Det skal vurderes, om den nye nexus-regel vil blive en ny selvstændig regel, eller om de nuværende regler for fast driftssted skal revideres, således at de nye tiltag, skal implementeres i de nuværende regler.

Det fremgår af flere OECD dokumenter, at de nye nexus regler skal designes som en selvstændig traktatbestemmelse¹⁷⁵ for at begrænse enhver spill-over virkning på andre eksisterende skattemæssige regler. Forslaget medfører derfor ikke ændringer af de nuværende fast driftsstedesregler, hvorfor hhv. art. 5 og art. 7 i OECD's modeloverenskomst ikke ændres. Hvorfor søjle 1 står som en isoleret selvstændig regel, hvor reglen finder anvendelse i de tilfælde, hvor de nuværende regler om fast driftssted ikke finder anvendelse, men hvor der alligevel vil kunne statueres en vis form for "sustained and significant involvement" i den respektive markedsjurisdiktion.

¹⁷³ EY Danmark: International skattereform – betydningen for danske koncerner.

¹⁷⁴ OECD (2021): OECD announces conceptual agreement in BEPS 2.0 project.

¹⁷⁵ OECD: (2019), Public Consultation document, secretariat proposal for a unified approach under Pillar 1 i afsnit 2, 1 nr. 15.

5.2.2.1.2 Profitallokeringsregler

Udover adresseringen af de nye nexus regler, er der også adresseret nye profitallokeringsregler, der er suppleret af forslaget. Profitallokeringsreglerne er en efterfølgende vurdering efter nexus-reglen, hvortil der skal undersøges hvor stor en profit, der kan allokeres til jurisdiktionen, efter at der gennem de nye nexus-regler er statueret skattepligt. Hvorfor hvis virksomheden opfylder begge beløbsgrænser, hhv. mere end 20 mia. euro i omsætning og en profit på 10 procent, kan man fortsætte videre til trin 2, og være omfattet af profitallokeringsreglerne, og hvis ikke behøver man ikke fortsætte videre ned i regelsættet, hvorfor der ikke vil kunne statueres fast driftssted.

Essensen i den nye profitallokeringsregel er en todimensionel profitallokerings mekanisme bestående af to kategorier; A og B¹⁷⁶. Afhandlingen er afgrænset til Amount A, da A fokuserer på de nye beskatningsrettigheder, der er ved at fjerne kravet om fysisk tilstedeværelse.

5.2.2.1.2.1 Anvendelsesområdet for Amount A

Som nævnt ovenfor vil Amount A være den nye profitallokering, for den nye nexus-regel, som har fokus på de digitale virksomheder, der bliver skattepligtige i en jurisdiktion uden fysisk tilstedeværelse. Det er derfor relevant at undersøge, hvilke virksomheder der kan falde inden for anvendelsesområdet.

De virksomheder, der kan falde inden for anvendelsesområdet for Amount A, er to kategorier af virksomheder, som er: Forbrugerorienterede virksomheder (CFB¹⁷⁷) og virksomheder, der udfører automatiserede digitale tjenester (ADS¹⁷⁸). Disse respektive virksomheder skal være store aktører på markedet med tilhørende store kundebaser. Virksomheder med CFB-aktiviteter er mere traditionelt betonedede virksomheder, der er blevet forstyrret af digitaliseringen i mindre grad, til at forbedre værdien af deres produkter og øge salget¹⁷⁹. CFB virksomheder har en større kontakt til kunden, idet disse virksomheder generer deres omsætning ud fra salg af varer og tjenesteydelser til forbrugere, enten direkte eller gennem

¹⁷⁶ Report on Pillar one Blueprint fra oktober 2020.

¹⁷⁷ CFB står for Consumer Facing Businesses.

¹⁷⁸ ADS står for Automated Digital Services.

¹⁷⁹ OECD (2020): Tax challenges arising from digitalisation report on Pillar one blueprint.

uafhængige distributører, såsom Starbucks, Johnson & Johnson, Mercedes-Benz osv.¹⁸⁰. ADS er aktiviteter af levering af tjenester til en bestemt bruger, som kræver minimalt med menneskelige interaktion fra tjenesteudbyderens side, hvilket er levering over internettet. Definitionen af ADS er nærmere uddybet i den såkaldte positivliste, hvor det er oplistet at være reklametjenester, onlinesøgemaskiner, sociale medieplatforme, streamingtjenester, online gaming osv.¹⁸¹. Dette kan f.eks. være digitaliserede virksomheder som Facebook, Twitter, Netflix Google mv. Herudover indeholder listen også en negativliste med aktiviteter, der falder uden for ADS definitionen, og derfor ikke er omfattet. Dermed kan det konkluderes, at mange virksomheder falder under anvendelsesområdet, idet de fleste virksomheder benytter sig af de sociale medier til markedsføring af deres produkter og ydelser.

Som sagt kan en multinational virksomhed kun være omfattet af Amount A, hvis den opfylder aktivitetstesten, som er beskrevet ovenfor som de to tærskler, hvilket sikrer, at Amount A fokuserer på de største virksomheder, der generer overskud, som har dette til rådighed for omfordelingen af Amount A. Så de administrative byrder står i rimeligt forhold til de forventede skatter. Hvorfor Amount A er en overbygning af den nuværende nexus-regel. Dog gælder Amount A kun for virksomheder, der yderligere opfylder en global og lokal omsætningstærskel. Det vil altså sige, at de nye beskatningsregler indeholder treholds-tærskler. Den nye indtægtstærskel vil sandsynligvis være 750 mio. euro¹⁸². Efter denne tærskel er det anslået, at kun 2.300 multinationale virksomheder er inden for denne gruppe¹⁸³. Dermed er der yderligere grænser, der skal være opfyldt for, at anvende reglerne, og dermed yderligere indsnævret til de største og yderst profitable virksomheder. For reglerne anvendes kun på virksomheder af en vis størrelse og kompleksitet, idet disse er bedst rustet til at engagere sig i aggressiv skatteplanlægning, som er potentielt til skade for små og mellemstore virksomheder.

5.2.2.1.3 Betydning i praksis.

Som det fremgår af ovenstående, så er formålet med forslaget, at danne rammerne for en konsensusbaseret løsning, der vil revidere reglerne for nexus, der er tilrettet de digitale

¹⁸⁰ Gleen DeSouza, Blueprint on Pillar One – What's New and Important, Bloomberg Tax.

¹⁸¹ OECD, Pillar One Blueprint, supra note 38, s. 25.

¹⁸² CTPA/CFA/WP2/NOE2(2020)10). Grundet ordet sædvanligvis er fordi, denne tærskelværdi er stadig under høringssvar fra de respektive markedsjurisdiktioner inden den endelige implementering.

¹⁸³ Treasury Presentation, supra note 43, at 11.

virksomheder. De digitale virksomheder opfylder ikke princippet om fysisk tilstedeværelse efter de nuværende gældende regler, hvorfor den fysisk tilstedeværelse vil blive tilsidesat i de nye nexus regler, om end princippet i de oprindelige nexus-regler fortsat består.

De nye nexus-regler udløser derimod beskatningsret i en medlemsstat, selvom virksomheden ikke har en fysisk tilstedeværelse efter OECD's modeloverenskomst art. 5, som ikke hjemler mulighed for statuering af fast driftssted uden fysisk tilstedeværelse. Det er derimod efter de nye regler virksomhedernes "significant economic presence"¹⁸⁴, der bliver det bærende princip for statuering af skattepligt for digitale virksomheder. OECD ønsker derved at ramme de største aktører, implicit gennem indførsel af tærskelværdier, der udelukker mindre og små aktører, men tilvejebringer multinationale virksomheder, og eksplicit gennem de virksomheder der ifalder anvendelsesområdet, såsom Google, Facebook og Amazon.

Det kan yderligere konkluderes, at implementering af reglerne bliver gennem en selvstændig regel, som er tiltrådt af i alt 137 af de 141 lande og jurisdiktioner, der har deltaget i forhandlingerne, og har alle tilsluttet sig aftalen¹⁸⁵. Deres støtte repræsenterer mere end 90 procent af den globale BNP¹⁸⁶. Reglerne skal træde i kraft i 2023, der er dog stadig en række detaljerede områder af reglerne, der skal forhandles og aftales, som en del af MLI. Eftersom reglerne endnu ikke er vedtaget, og dermed heller ikke implementeret, foreligger der endnu ikke retspraksis på området, der kan påvise, hvordan de nye principper vil blive anvendt. Men såfremt en ensartet konsensusbaserede løsning vedtages i 2023, som aftalen foreligger på nuværende tidspunkt¹⁸⁷, vil dette medføre en ændring af, hvordan reglerne for fast driftssted for digitale virksomheder skal fortolkes.

5.2.2.1.4 Forslagets praktiske anvendelse

I forbindelse med afhandlingens analysedel vil givne afsnit være genstand for et fiktivt eksempel, der anvendes som en eksemplificering af, hvordan en digital virksomhed, som

¹⁸⁴ Betyder, vedvarende aktivitet i markedsstater via digital teknologi og andre automatiserede midler, der overflødiggør fysisk tilstedeværelse, og kan resultere i nexus.

¹⁸⁵ OECD; Pillar One – Amount A: Draft Model Rules for Nexus and Revenue Sourcing, 4. february 2022.

De lande som ikke har tilsluttet sig aftalen er Kenya, Nigeria, Pakistan og Sri Lanka.

¹⁸⁶ Statement, supra note 1; OECD, 130 Countries and Jurisdictions Join Bold New Framework for International Tax Reform (july 1, 2021).

¹⁸⁷ Antaget fra uge 18.

anvender Pillar One og Amount A, kan blive genstand for beskatning efter implementeringen af løsningsforslaget. Eksemplet tager udgangspunkt i tidligere dom SKM.2014.268.SR.

5.2.2.1.4.1 SKM.2014.268.SR

Sagen omhandlede et maltesisk selskab (benævnt selskab A), som tilbød globale online spil på internettet, herunder også til det danske marked via en dansk webside. En sådan tjeneste vil kvalificere sig som en digital tjeneste, hvortil aktivitet vil blive anset som ADS, som fremgår på positivlisten under "online gaming"¹⁸⁸. Selskab A er hjemmehørende, registreret og har fysisk kontor på Malta. Selskabets hovedaktiviteter foregår således på Malta. De forskellige online spil der blev solgt og udviklet via den danske webside blev lageret på en udenlandsk server, hvorfra selskab A kunne hoste hjemmesiden, registrere kunder, registrere indskud og hævnninger fra kunderne. Dermed var hensigten ikke, at den danske hjemmeside via serveren skulle være placeret i Danmark. Ud fra disse oplysninger, kom Skatterådet frem til, at selskab A trods sin indvirkning i Danmark, ikke kunne statuere fast driftssted i Danmark for det indkomstgenererede udenlandske firma. Dog er det interessant, at antage, at selskabet havde opnået en omsætning på over 20 mia. euro og en profit på over 10 pct., for at afprøve de nye principper. Det skal dog have i mente, at umiddelbart efter praksis eller andre aktører inden for samme branche, vil det være tvivlsomt, at en typisk online spil udbyder har så høj omsætning i den størrelsesorden. Dog for illustrationens- og teoriens skyld lades det som om, at disse tærskelværdier er opfyldt. Det vil sige, at virksomheden har mødt kravene om, at have "significant economic presence", hvilket vil sige, de opfylder tærsklerne, hvilket dermed gør dem til en stor og profitabel aktør, som står for skud under BEPS 2.0 Pillar One projektet.

Konklusionen af den fiktive test vil dermed være, at selskab A i SKM.2014.268.SR vil blive skattepligtig til Danmark som følge af OECD's treholds-tærskler og herunder, at de endvidere følger anvendelsesområdet for digitale tjenester gennem ADS "online gaming". Dermed kan det vurderes, at når disse regler vil blive implementeret i 2023, vil der blive stadfæstet nye afgørelser for digitale tjenester, hvor rets faktum potentielt er nærliggende til SKM.2014.268.SR, men som vil resultere i et andet udfald ved afgørelsen, hvis den pågældende aktør opfylder de oplistede kriterier i de nye nexus- og profitallokerings-regler.

¹⁸⁸ Fremgår af positivlisten nr. 7.

Hvorfor ved en implementering vil der i stedet være tale om et digitalt fast driftssted i overensstemmelse med den selvstændige regel i BEPS 2.0 Pillar One.

5.2.2.2 Vurdering af forslaget

Det er essentielt at vurdere ud fra afhandlingens synspunkt, hvorvidt tiltagene i BEPS-projektet er proportionelle set i forhold til formålene bag tiltagene, og hvorledes indførslen af reglerne vil påvirke aktørerne på markedet. Dermed vil nedstående afsnit være genstand for en selvstændig analyse af BEPS-projektet 2.0 Pillar One. Der skal dog tages forbehold for, at den endelige konsensusbaserede løsning kan blive udformet en smule anderledes, end hvad denne afhandling tilsiger, men det vurderes, at forslaget på nuværende tidspunkt er udformet tilstrækkelig detaljeret til, at der ikke forventes de store ændringer inden indførslen heraf i år 2023.

Det synes klart, at den konsensusbaseret løsningsforslag i Pillar One vises at være efficient i den forstand, at forslaget præsenterer en måde, hvorpå de omdiskuterede problemstillinger ved den digitale økonomi, kan løses ved en revidering af en selvstændig regel. Forslaget forsøger at implementere en retstilstand, som muliggør, at de største digitale virksomheder kan statuere et fast driftssted i de jurisdiktioner, hvori de har en digital tilstedeværelse. Forslagets opbygning bygger på en aktivitetstest og tærskeltest, hvortil det skal vurderes, om der er tale om en digital tjeneste, og yderligere tages stilling til, om sådan digital tjeneste opfylder visse tærskler og udgør en profitabel og stor aktør. Hvorfor forslaget kun adresserer de største aktører, hvorimod de mindste digitale virksomheder falder uden for anvendelsesområdet. Dette skal ikke nødvendigvis anses for værende negativt, da EU-Kommissionen tilsigter, at ramme de største aktører inden for diverse brancher, så de ikke opnår for meget markedsdominans, og derved ikke udgør en trussel, idet dette kan medføre en skæv konkurrencepolitik¹⁸⁹ og skattepolitik, hvilket yderligere understøttes af det indre markeds internationale konkurrencereglerne heriblandt også TEUF art. 101 og 102.

Men ud fra de ovenstående tærskler, skal de digitale virksomheder opfylde en del betingelser, for at kunne blive beskattet efter de nye regler, hvorfor virksomheder der ligger lige på grænsen til diverse tærskler kommer i en mere gunstige position end dem, som ligger over

¹⁸⁹ Faktablade om Den Europæiske Union, (2020) "Konkurrencepolitik".

tærsklerne. Der kan derfor opstå en konflikt mellem de virksomheder, der næsten opfylder betingelserne, men undgår beskatning, selvom de kan være i et marked, hvor de er positioneret som monopolister. Dog anerkender afhandlingen også, at der er et behov for grænser, der kan definere hvilke virksomheder, der er omfattet af beskatningsreglerne, for ikke at skabe et uforholdsmæssigt administrativt tungt sæt af regler, der vil kunne skade de små virksomheder. Dog vil der formentlig blive set flere forsøg på, at virksomhederne søger at omstrukturere deres virksomhed på en måde, så de falder uden om indtægtsgrænsen. Dog kræver en omstrukturering rigtig meget, og er i de fleste situationer også omkostningstungt for foretagendet, hvorfor en anden mulighed også vil kunne være, at foretagendet hæver priserne på deres ydelser, hvilket forbrugerne vil blive underlagt. Dermed vil det være forbrugerne, der lider under de nye nexus-regler, frem for de digitale aktører, men selvfølgelig kun i situationer, hvor forbrugerne vil være villige til, at betale det ekstra for at kunne benytte sig af ydelsen.

Dermed helt grundlæggende vil de nye nexus-regler have den indflydelse på konkurrencen, at flere aktører mister deres monopoldannelse, hvilket har en positiv effekt for de nye aktører på markedet, da deres største konkurrenter vil blive pålagt nye beskatningsregler, hvilket formentlig også vil være med til at sænke indgangsbarriererne for nye aktører, som ikke bliver ramt af de høje omsætningstærskler.

Dermed kan der ud fra et lege ferenda perspektiv fremføres, at løsningsforslaget er det mest interessante bud, der er kommet til diskussion for, hvordan det nuværende fast driftsstedsbegreb skal moderniseres. Denne synsvinkel vises også fra alle de 137 jurisdiktioner, der har tiltrådt løsningen. Dertil vurderes det, at løsningsforslaget netop adresserer de af afhandlingens identificerede problemstillinger. Forslaget kan dermed sikre, at beskatningsretten fordeles i overensstemmelse med fast driftsstedsbegrebets formål.

Dog hvis man ser på løsningsforslaget fra et mere hjemligt perspektiv, er implementeringen heraf ikke lukrativ for den danske stat. Dette skyldes, at Pillar One vil skabe et stort skattemæssigt tab. For Danmark er et stort eksportland med store internationale selskaber, hvor immaterielle aktiver vejer tungt, hvilket betyder en større allokering af skattekrone ud af landet, når de bliver beskattet efter Kommissionens principper.

Kapitel 6 Samlet konklusion

Det primære formål med afhandlingen har været at analysere, hvordan beskatningsrettighederne til indkomst, der genereres ved levering af digitale produkter og tjenester er tildelt efter loven, som den foreligger (de lege lata), ud fra et skatteretligt perspektiv. Desuden har formålet også været at undersøge, hvordan OECD's BEPS 2.0-projekt Pillar One vil have af påvirkning på tillæggelsen af beskatningsretten til diverse markedsjurisdiktioner, set i forhold til gældende lovgivning.

Ved besvarelsen af det primære spørgsmål i denne afhandling har det vist sig, at domicilstaten ofte har eneret og den eksklusive beskatningsret til den generede erhvervsindkomst, medmindre indkomsten kan henføres til et fast driftssted i kildestaten. Hvis en digital virksomhed har fysisk tilstedeværelse uden for domicilstaten, vil dette som oftest skabe en skattepligtig tilstedeværelse, hvortil beskatningsretten allokeres. Dog kan sådanne virksomheders aktiviteter også til en vis grad udføres uden fysisk tilstedeværelse i kildestaten, hvorfor kildestaten ikke tildeles nogen beskatningsret, hvilket oftest ses fra indkomst generet fra levering af digitale produkter og ydelser i henhold til OECD's modeloverenskomst 2017. Dette udfordrer det nuværende fast driftsstedbegreb, eftersom den fysiske tilstedeværelse er det afgørende for, at der kan statueres fast driftssted. Hvilket betyder, at digitale virksomheder som oftest kan undgå kriterierne for fast driftssted, når de opererer på tværs af landegrænser. Hvorfor nuværende lovgivning ikke rummer den digitale tidsalder.

Afhandlingen fandt indledningsvis frem til, at den digitale økonomi har ført til skabelsen af de digitale virksomheder. Disse digitale virksomheder adskiller sig fra traditionelle virksomheder ved at anvende informations- og kommunikationsteknologi. Hvilket tillader, at virksomhederne har mulighed for at blive stærkt involveret i det økonomiske liv i andre markedsjurisdiktioner med en minimal fysisk tilstedeværelse. Dette betyder, at digitale virksomheder undgår at statuere fast driftssted ved indkomst generet på tværs af landegrænser, grundet den manglende fysisk tilstedeværelse. Dog kan brugen af den fysiske tilstedeværelse variere blandt de digitale virksomheder, eftersom nogle af disse virksomheder er afhængige af visse fysiske komponenter, heriblandt servere, varelager osv.

Afhandlingen har slået fast, at ved anvendelse af servere og software kan sådan en materiel indretning statuere et fast driftssted efter det primære kriterium. Dette fordrer først og fremmest eksistensen af et forretningssted, som kun foreligger, hvis virksomheden råder eller opererer over serveren. Praksis har vist, at sædvanligvis opfylder digitaliserede virksomheder ikke disse kriterier, da sådanne virksomheder har mulighed for at leje eller lease deres servere ud igennem såkaldte hostingaftaler. Hermed konkluderes det, at digitaliserede virksomheder, der anvender servere vanligt ikke falder inden for fast driftsstedsbegrebet.

Afhandlingens analyse viser yderligere at opretholdelsen af et varelager i forbindelse med onlinesalg af produkter kan statuere et fast driftssted efter nuværende retstilstand, hvis de lokale skattemyndigheder tilsiger, at det subjektive kriterie er opfyldt, som angår at varelageret udgør en væsentlig del af foretagendets samlede virksomhed. Den mangelfulde vejledning af den subjektive vurdering, gør det svært at vurdere, hvorvidt der kan statueres fast driftssted. Afhandlingen har dermed vist, at der i praksis er store vanskeligheder forbundet med at fastholde det nuværende fast driftsstedes princip, over for virksomheder omfattet af den digitale økonomi. Princippet om fast driftssted er udfærdiget til at omfatte den fysiske verden, hvormed den ikke formår at indkapsle de kendetegn, der definerer de digitale virksomheder. Hvortil det er nødvendigt at undersøge mulige løsningsforslag, som kan modernisere begrebet og dermed sikre dets anvendelse over for den digitale økonomi.

Med udgangspunkt i analysen af gældende lov, har det været nødvendigt at undersøge og analysere, om markedsstaterne skal tildeles flere beskatningsrettigheder (de lege ferenda). Løsninger herpå er forsøgt fundet i BEPS 2.0 Pillar One, som anvender beskatningen som en mekanisme til at regulere markeder med særligt store virksomheder, der dominerer i den digitale økonomi, implicit i form af forskellige tærskler, der pr. automatik kun omfatter de største og mest profitable aktører. Denne nye regel vil give mulighed for, at der udløses skattepligt i en jurisdiktion, selvom virksomheden ikke har en fysisk tilstedeværelse. Princippet om fysisk tilstedeværelse, der ligger til grund for de nuværende regler om fast driftssted, vil derfor blive tilsidesat i de nye nexus-regler, om end princippet i de oprindelige regler består. Det kan derfor overordnet konkluderes, at den moderniseret fortolkning af økonomisk tilhørsforhold giver en juridisk begrundelse for, at flere markedsstater bliver tildelt en større del af beskatningsretten netop der, hvor den økonomiske værdi skabes.

Kapitel 7 Litteraturliste

6.1 Bøger.

- Pedersen, Ole., Kerzel, Malene., Ferniss, Jane., og Hedegaard Eriksen, Claus, (2019), 8. udgave "*Skatteretten 2*", Karnov Group.
- Michelsen, Aage., Svendgaard Dalgas, Anja., og Nørgaard Laursen, Anders, (2017), 4. udgave "*International skatteret*", Karnov Group.
- Riddersborg, Peter, (2019), "*Hvem skal betale skat?*", Demokrati i Europa Oplysningsforbundet.
- Nørgaard Laursen, Anders (2011), 1. Udgave "*Fast driftssted*", Jurist og økonomiforbundets forlag.
- Tvarnø, Christian D. & Nielsen, Ruth (2017), 5. udgave "*Retskilder og Retsteorier*", Jurist- og Økonomiforbundets Forlag.
- Winther-Sørensen, Niels (2000), 1. Udgave, "*Beskatning af international erhvervsindkomst – Indkomstopgørelsen for et fast driftssted*", Thomson A/S, København.
- Neve Damsgaard, Sanne, (2012), 1. Udgave "*EU-selskabs- og skatterettens betydning for selskabers gennemførelse af grænseoverskridende omstrukturering*", Jurist- og Økonomiforbundets Forlag.
- Skaar, Arvid D. (1991), "*Permanent Establishment*", Ad Notam Forlag.

6.2 Publikationer

- Professor ph.d. Anders Nørgaard Laursen, "*Ændringen af fast driftsstedsdefinitionen afledt af BEPS projektet*", Juridisk Institut, Aarhus Universitet.
- By Jakob Bundgaard and Louise Fjord Kjærsgaard, "*Taxable Presence and Highly Digitalized Business Models, Tax Notes International*", March 2, 2020.
- By Louise Fjord Kjærsgaard. "The Ability to Pay and Economic Allegiance: Justifying Additional Allocation of Taxing Rights to Market States. Published in 2021.
- Professor ph.d. Anders Nørgaard Laursen, "*Fast driftsstedsbegrebet i intern dansk ret og betydningen af 2017- opdateringen af OECD's modeloverenskomst*", Juridisk Institut, Aarhus Universitet.
- By Jakob Bundgaard and Louise Fjord Kjærsgaard, "*Taxable Presence and Highly*

Digitalized Business Models, Tax Notes International, March 2, 2020.

- Senior associate CORIT advisory og Ph.d. Stipendiat, *"Status på OECD's arbejde vedrørende digitaliseringen af økonomien – fra et fokus på tech-giganter til forslag om global minimumsbeskatning af virksomheder, der opererer internationalt"*. SR-2019.0346.
- By West, Craig , References to the OECD Commentaries in Tax Treaties, *"A Steady March from Soft Law to Hard Law"*. World Tax Journal, vol. 9, no. 1, (2016).
- By Kofler, Georg., Mayr, Grunter., & Schlager, Christoph., *"Supra note 1"*. (2015)
- Comment from Katherine Amos, Louise Weingrod & Kris Bodson, Johnson & Johnson, *"To OECD Centre for Tax Policy and Administration on OECD Tax Challenges Arising from Digitalisation – Report on Pillar one Blueprint"*. 2-3, december 14, 2020.

6.3 Artikler:

- Dansk erhverv *"Det digitale økonomiske fodaftryk"*. 7. Maj 2019.
- Hesseldahl, Peter *"Farvel til den industrielle økonomi"*, fra Mandag Morgen. 29. april 2018.
- Danmarks Nationalbank, *"Digitaliserede økonomier har klaret sig bedre gennem pandemien"*. 18. august 2018.
- Danmarks statistisk, *"Pandemien har sat skub i ældres nethandel"*. 17. september 2020.
- Danmark statistisk, *"E-handel i Danmark i 2021"*.
- Tal fra Nationalbanken, *"Top 20: Her er danskernes mest benyttede webshops 2020"*.
- By Wolfgang, Schön, *"International/ OECD – Ten Questions about Why and How to Tax the Digitalized Economy"*. 6. March 2018.
- Financial times, *"Tech executives criticise France's digital tax plan"*. March 6. 2019.
- By Asen, Elke., *"What European OECD Countries Are Doing about Digital Services Taxes"*. November 22 2021.
- By Gleen DeSouza, *"Blueprint on One – What's New and Important"*, Bloomberg Tax. November 3. 2020.
- Faktablade om Den Europæiske Union, (2020) *"Konkurrencepolitik"*.
- EY Danmark, *"International skattereform betydningen for danske koncerner"*. 5. Juni 2021.

6.4 Rapporteur.

- OECD (2010) – Committee of Fiscal Affairs Commentary on Article 5 “*Concerning the Definition of Permanent Establishment*”.
- OECD (2012) – Committee of Fiscal Affairs, Working Party 1, “*Revised Proposal Concerning the Interpretation and Application of Article 5 (Permanent Establishment)*”.
- OECD (2013), “*Model tax convention: revised proposals concerning the interpretation and application of Article 5*”. 19. October 2012 to 31 January 2013.
- OECD (2013) “*Action Plan on Base Erosion and Profit Shifting*”. 19. July 2013.
- OECD (2014) “*European Commission Expert Group on Taxing of the Digital Economy*”. 30. June 2014.
- OECD (2015), “*Addressing the Tax Challenges arising of the Digital Economy, Action 1*” – Final Report OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting.
- OECD (2018), “*Tax Challenges Arising from Digitalisation*”. Interim Report. 16. March 2018.
- OECD (2018), “*Tax Challenges of the Digital Economy*”. March 2018.
- OECD (2019), “*Addressing the Tax Challenges of the Digitalisation of the Economy*”, 13. February – 6. March 2019.
- OECD (2019), “*Competition Policy of the Digital Era*”. 9. July 2019.
- OECD (2019), “*Public consultation on the tax challenges of digitalisation*”. 13. March 2019.
- OECD (2019), “*Public consultation document Secretariat Proposal for a ‘Unified Approach’ under Pillar One*”. 9- October – 12. November 2019.
- OECD (2019) Carlo Garbarino “*Taxation of Bilateral Investments*”, OECD guidance on combatting tax.
- OECD (2020), “*Public Consultation Document on the Reports on Pillar One Blueprint*”. October 2020. - CTPA/CFA/WP2/NOE2(2020)10).
- OECD (2020), “*Tax Challenges Arising From Digitalisation – Report on Pillar One Blueprint*”. 8. October 2020.
- OECD (2021), “*Statement on a Two-Pillar Solution to Address the Tax Challenges Arising from the Digitalisation of the Economy*”. 8. October 2021.

- OECD (2021), *"OECD announces conceptual agreement in BEPS 2.0 project"*. 8. October 2021.
- OECD (2021), *"OECD, 130 Countries and Jurisdictions Join Bold New Framework for International Tax Reform"*. July 1. 2021.
- OECD (2022), *"Pillar One – Amount A: A Draft Model Rules for Nexus and Revenue Sourcing"*. 4. February – 18 February 2022.
- Skatteministeriet, notat J. Nr. 2018 -1357. *"Revideret grund – og nærhedsnotat til Folketingets Europaudvalg"*.
- Notat, *"EU er klar til at kickstarte arbejdet med en digital skat, hvis OECD fejler"*. 20. december 2019.
- Report on France's Digital Services Tax Prepared in the Investigation under section 301 of the trade act of 1974, issued on 2. December 2019, (Office of the United States Trade Representative, 2019).

6.5 Retskilder.

- LKB 2021-22-02 nr. 251 Selskabsskatteloven.
- OECD's Modeloverenskomst af 1992 til overenskomst til undgåelse af dobbeltbeskatning for så vidt angår indkomst- og formueskatter (2014).
- OECD's Modeloverenskomst af 1992 til overenskomst til undgåelse af dobbeltbeskatning for så vidt angår indkomst- og formueskatter (2017).
- Kommentarer til artiklerne i OECD's modeloverenskomst af 1992 som er revideret senest pr. 21 november 2017.
- BKI nr. 34 af 29/04/1980 - Wienkonventionen.
- Lov nr. 327 af 30/03/2019. Lov om anvendelse af multilateral konvention til gennemførelse af tiltag i dobbeltbeskatningsoverenskomster til forhindring af skatteudhuling og overskudsflytning.
- Lov nr. 1835 af 08/12/2020. Lov om ændring af selskabsskatteloven og forskellige andre love.
- CIR nr. 136 af 07/11/1988. Cirkulære om indkomstbeskatning af aktieselskaber m.v.
- CIR nr. 135 af 04/11/1988. Cirkulære om opkrævning af indkomst- og formueskat efter kildeskatteloven.

6.6 Retspraksis.

6.6.1 Domme og afgørelser fra Danmark:

TfS:

- TfS.1987.50.LSR.
- TfS.1993.7.H.
- TfS.1994.184.H.
- TfS.1994.24.LR.
- TfS.1995.721.LR.
- TfS.1996.532 H
- TfS.1998.556.LSR.

SKM:

- SKM.2011.351.SR.
- SKM2011.828.SR
- SKM.2014.268.SR
- SKM2015.369.SR.
- SKM2015.600.SR.
- SKM2016.188.SR.
- SKM2017.710.ØLR
- SKM2018.399.BR
- SKM2022.58.SR.

6.6.2 Afgørelser international:

- CRA Doc. 2012-0432141R3-E
- Paris Administrative Tribunal, 12. Juli 2017. ECLI:EU:C:2018:587.
- 104. T.C 535, 535, 548 (1995), Taisei Fire and Marine Ins. Co.V. Commissionor.
- Dom af 12.5.1998, Gilly, C-336/96, EU:C:1998:221.
- Dom af 8.6.2004, PGS Geophysical, HR-2004-01003-A, (Rt2004).

6.6.3 International lovgivning:

- Rådets direktiv af 2003/49/EF af 3. juni 2003.

- Rådets direktiv 2009/113/EF af 19. oktober 2019.

6.7. Den juridiske vejledning

- C.D.1.2.2 - Erhvervsvirksomhed med fast driftssted her i landet.
- C.F.8.3.1 - Overordnet om MLI'en og de enkelte artikler.
- C.F.8.2.2.5.3 - Agentreglen.
- C.F. 8.2.1 - Overordnet om modeloverenskomsten.

6.8 Hjemmesider

- <https://www.oecd.org/tax/treaties/beps-mli-signatories-and-parties.pdf>
- <https://corporate.zalando.com/en/company/our-history-start-grown>
- <https://www.computerworld.dk/art/243643/saadan-nedsaenker-man-864-servere-i-nordsoeen-se-microsofts-nye-datacenter-under-vand>