
Kandidatafhandling

- Fast driftssted i en digital økonomi -

Forfatter:

Søren Jensen

Vejleder:

Jacob Engelsted Christensen

School of Business and Economics

Cand. Merc. Aud.

Fibigerstræde 2,
9220 Aalborg Øst

Copyright © Aalborg Universitet 2023

Dette document er udarbejdet i **ShareL^AT_EX**.

ShareL^AT_EX's kildekode er en del af *open source* projektet *The L^AT_EX Project*



School of Business and Economics
Fibigerstræde 2
9220 Aalborg Øst

AALBORG UNIVERSITET

STUDENTERRAPPORT

Titel:

Kandidatafhandling

Tema:

Fast driftssted i en digital økonomi

Projektperiode:

7.-8. semester, 2023

Deltager:

Søren Jensen

Vejleder:

Jacob Engelsted Christensen

Sidetæl: 72

Afleveringsdato:

3. januar, 2024

Anslag:

147.410

Abstract

This master thesis delves into the intricate realm of allocating taxing rights for income generated by businesses with highly digitalized models from a tax treaty perspective. The focal point for determining these taxing rights, especially concerning income from business, rests upon the well-established concept of a permanent establishment. However, the crux of the matter lies in assessing whether this traditional principle can adequately address the taxation challenges posed by the evolving landscape of the digital economy.

For over a century, the concept of a "permanent establishment" has been deeply rooted in the notion of physical presence. Traditionally, multinational corporations required a tangible place of business in the source state to conduct cross-border transactions and sell products to customers abroad. Consequently, the allocation of taxing rights was closely tied to the existence of such a physical presence. The advent of the digital economy has, however, ushered in a paradigm shift, enabling businesses to engage economically with customers across borders without establishing a physical presence in those countries. Digital enterprises, such as Google, Facebook, etc exemplify this by operating in source states without establishing a taxable presence based on the conditions outlined in the OECD Model Tax Convention 2017 Art. 5. They are generally taxable only in the domicile state of the recipient unless the income is deemed attributable to a permanent establishment. This thesis critically analyzes the application of the current concept of a permanent establishment to digital companies, ultimately concluding that adjustments are imperative in the taxation rules governing permanent establishments to keep pace with the rapid pace of digitalization. It advocates for a paradigm shift where taxation rules should not merely hinge on physical presence but should also encompass scenarios where companies wield a digital economic presence in jurisdictions.

In addition, the thesis thoroughly evaluates and discusses proposed solutions for tackling the intricate tax challenges stemming from the digitalization of the economy. The BEPS Project 2.0, Pillar One, emerges as a prospective solution, aiming to establish a consensus-based approach on how digital companies, boasting significant economic presence in a country, should be taxed. Remarkably, this approach is envisioned to be applicable even when criteria pertaining to physical presence or the establishment of a permanent presence are not met.

In essence, this thesis contends that embracing a holistic and adaptive approach to taxing digital businesses is not only essential but represents a judicious response to the ever-evolving digital landscape. It posits that a recalibration of tax frameworks is not just desirable but necessary to foster fair and effective taxation in the dynamic context of the digital economy.

Indhold

Titelblad	iii
1 Indledning	1
2 Problemformulering	3
3 Afgrænsning	4
4 Metode og Empiri	5
5 Virksomheder i en digital økonomi	7
5.1 Virksomheder med udgangspunkt i digitale teknologier	7
5.2 Digitale produkter og tjenesteydelser	8
5.3 Lav-digitaliserede virksomheder	8
5.4 Høj-digitaliserede virksomheder	8
5.5 Karakteristik af digital- økonomi og virksomheder	9
5.6 OECD's karakteristik af høj-digitale virksomheder	9
5.7 Opsummering	10
6 Beskatning af selskaber - Globalt	12
6.1 Beskatning af selskaber med et internationalt perspektiv	12
6.2 Fast driftssted	13
6.3 Hvorfor et behov for regler for fast driftssted	13
6.4 Danske skatteregler	14
6.5 International skatteret	15
6.6 EU retten	15
6.7 Dobbeltbeskatningsoverenskomst	16
6.8 Fortolkning af DBO	16
6.9 Retskildeværdien af OECDs MOM med kommentarer ved en fortolkning af en konkret DBO	17
6.10 Retspraksis	18
6.11 Definition fast driftssted	19
6.12 Det primære kriterium	19
6.13 Det sekundære kriterium	22
6.14 Antifragmenteringsregel	25
6.15 Opsummering	25
7 Ottawa principperne	28
7.1 Princippet om neutralitet	28
7.2 Princippet om efficiens	30
7.3 Princippet om forudsigelighed og simplicitet	31
7.4 Princippet om effektivitet og fairness	32
7.5 Princippet om fleksibilitet	33

7.6	Vurdering af princippernes egnethed	33
7.7	Opsummering	34
8	Beskatning af digitale virksomheder	36
8.1	Datacenter i Danmark med en udenlandsk ejer	36
8.2	Datacenter - leasing eller leje	39
8.3	Koncernintern hosting aftale	40
8.4	Fysisk tilstedeværelse gennem varelager i Danmark	40
8.5	Salgsagent i Danmark	42
8.5.1	Afhængig salgagent for en virksomhed	43
8.5.2	Uafhængig af salgagent for en virksomhed	43
8.6	Opsummering	45
9	Løsningsforslag vedr. fremtidig beskatning af digitale virksomheder	47
9.1	Fælles tilgang til løsningsforslag - globalt	47
9.2	Unilateral tilgang	47
9.3	Introduktion til OECD/G20 lande om framework for BEPS projektet	48
9.4	Behandling af forslag 1 Nexus regel + Amount A, samt praksis betydning	49
9.5	PBEPS 2.0 Pillar One i praksis	51
9.6	Vurdering af løsningsforslaget	54
9.7	Opfyldelse af Ottawa principperne vedr. løsningsforslag 1	55
9.8	Løsning forslag 2	56
9.8.1	Vurdering af forslag 2	57
9.8.2	Opfyldelse af Ottawa principperne vedr. løsningsforslag 2	58
9.9	Løsnings forslag 3	58
9.9.1	Vurdering af forslag 3	59
9.9.2	Opfyldelse af Ottawa principperne vedr. løsningsforslag 3	60
9.10	Opsummering	61
10	Konklusion	63
	Litteratur	66

Kapitel 1

Indledning

I takt med den omfattende teknologiske udvikling, der har udviklet sig i det globale samfund, har virksomheder gennemgået en markant transformation. Den digitale udvikling har ændret, den måde virksomheder driver forretning på, når det kommer til digitale virksomheder. Den teknologiske udvikling inden for erhvervslivet har skabt en ny virkelighed, hvor virksomheder nu har betydeligt lettere ved at udføre grænseoverskridende forretningsaktiviteter med varer og ydelser på tværs af nationale grænser, netop pga. af internettes udvikling.

Mange virksomheder har taget denne nye digitale virkelighed som en erstatning for den traditionelle forretningsmodel, hvor fysisk tilstedeværelse var afgørende for afsætning af produkter. I denne digitale tidsalder er dette dog ikke længere en forudsætning, idet digitale virksomheder opererer på en måde, der er karakteriseret ved omfattende brug af bl.a. data. Mange virksomheders platforme er i dag forankret online, hvilket kan gøre dem uafhængige af behovet for fysisk tilstedeværelse i de lande, hvor deres kunder er lokaliseret.

Denne digitale transformation har ikke blot taget fart; den vokser også i en hastighed, der overgår den generelle økonomi, og denne udvikling ser ud til at accelerere yderligere. Ikke desto mindre udfordrer denne udvikling det eksisterende internationale skattesystem, især med hensyn til manglen på fysisk tilstedeværelse, som den digitale økonomi muliggør. Dette står i kontrast til fast driftsstedskriteriet, der udgør den fundamentale forudsætning for, at en stat kan kræve at have beskatningsret over for virksomheder.

Beskatningsretten, som det er i øjeblikket, er baseret på tilstedeværelsen af et fast forretningssted, der kræver en fysisk tilstedeværelse i det pågældende kildeland. Dette krav er imidlertid ikke i tråd med virkeligheden for digitale virksomheder, der opererer i den digitale økonomi og er i høj grad uafhængige af fysisk infrastruktur i kildelandet. Dette skaber en fundamental uoverensstemmelse mellem de nuværende regler og virkeligheden for digitale virksomheder, idet beskatningsrettighederne ikke længere tilfalder det land, hvor værdien skabes, men derimod, hvor virksomheden har sin fysiske tilstedeværelse.

Den teknologiske udvikling har således accelereret med en hastighed, der i praksis har overhalet skattelovgivningen. Dette rejser betydelige spørgsmålstejn ved, om beskatningsretten bør revideres og reformeres for bedre at afspejle nutidens samfund, hvor den økonomiske værdi ikke længere nødvendigvis skabes gennem fysisk tilstedeværelse. EU og OECD erkender dette globale problem og arbejder på at implementere en harmoniseret international konsensusbaseret løsning kendt som BEPS-projektet, Pillar One. Dette initiativ indebærer en modernisering af princippet om det skattemæssige faste driftsstedsbegreb og søger at tilpasse beskatningsretten til den moderne digitale økonomis realiteter.

Kapitel 2

Problemformulering

Hvordan kan fast driftsstedets begrebet anvendes til beskatning af virksomheder i den digitale økonomi?

Kapitel 3

Afgrænsning

Afhandlingens omfang er ret omfattende og vidtrækkende, hvilket understreger vigtigheden af at foretage specifikke afgrænsninger for at kunne besvare problemformuleringen præcist og korrekt.

Dette indebærer, at det primære og sekundære kriterium i henhold til artikel 5, stk. 1-3 og 5-6, anvendes til fastlæggelse af de grundlæggende betingelser for fast driftssted. Omvendt vil der være en afgrænsning fra artikel 5, stk. 3, også kendt som "entreprisereglene," da denne ikke finder anvendelse i forbindelse med beskatning af digitale virksomheder.

Fast driftssted kan udgøres for både fysiske og juridiske personer, men denne afhandling vil kun omfatte juridiske personer. Selskabsskatteloven vil derfor blive inddraget, mens der samtidig foretages en afgrænsning fra fysiske personer og Kildeskatteloven (KSL). Der vil i afhandlingen blive fokuseret på en type af virksomheder, fremfor en specifik virksomhed, da digitale virksomheder varierer betydeligt. Ved at inddrage digitale virksomheder som en type af virksomheder, vil der i afhandlingen kunne gives et mere generelt billede af, i hvilken grad digitaliseringen har haft sin effekt på virksomheder, og deres ageren i den digitale økonomi.

Afhandlingen afgrænser sig til driftssteds begrebet og OECD' BEPS 2.0, Pillar One, mens Pillar Two ikke vil blive behandlet. Pillar One består af henholdsvis nexus- og profitallokeringsreglerne. Afhandlingen vil derfor tage udgangspunkt i Amount A, der foretages dermed en afgrænsning til amount B, grundet specialets omfang.

Derudover er der yderligere afgrænsning fra behandlingen af reglerne for Transfer Pricing-problemstillinger, herunder udfordringerne vedrørende armslængdeprincippet i forhold til løsningsforslaget.

Afhandlingen vil ligeledes undlade at forholde til sig til specifikke internationale skatteaftaler (DBO'er) mellem forskellige lande vedrørende beskatning af virksomheder med fast driftssted og salg af digitale ydelser på tværs af grænserne. Der vil heller ikke blive fokuseret på drøftelser om skatteundgåelse i denne henseende

Kapitel 4

Metode og Empiri

Dette afsnit præsenterer den metodologiske tilgang, der vil blive benyttet i projektet for at kunne besvare problemformuleringen. Projektet vil tage udgangspunkt i en juridisk tilgang, hvor den retsdogmatiske metode vil blive anvendt som en central tilgang. Desuden vil der blive beskrevet, hvordan det empiriske materiale vil blive behandlet i lyset af den valgte metode.

Formålet med projektet er at undersøge, hvordan fast driftssted håndteres i en digital økonomi, herunder hvilke retningslinjer der bør følges ved beskatning af digitale virksomheder. Dette indebærer brug af den juridiske metode til at analysere, hvad den aktuelle lovgivning siger om behandlingen af beskatning for virksomheder med fast driftssted, der sælger digitale tjenester og produkter på tværs af nationale grænser. Dette inkluderer også en dybdegående undersøgelse af, hvordan OECDs modeloverenskomst anbefaler, at behandlingen bør være i de lande, der er en del af OECD. Projektets fokus vil således være på fast driftssted i en digital økonomi.

Projektets struktur vil følge metodevalget ved at anvende den juridiske metode med særlig vægt på den retsdogmatiske metode. Dette indebærer en omhyggelig undersøgelse af den eksisterende retspraksis, herunder analyse af domme, beslutninger og andre relevante juridiske praksisser inden for dette område.

Den retsdogmatiske metode betragtes som den konventionelle metode og er mest almindeligt anvendt i forbindelse med juridiske spørgsmål inden for den internationale skatteret (Winther-Sørensen, 2000, s. 24). Da problemformuleringen søger at levere svar på, hvordan beskatningsrettigheder skal håndteres for digitale virksomheder, der sælger tjeneste- og vareydelse på internationalt plan, uden nødvendigvis at have etableret et fast driftssted i et bestemt land, hvorfra salg udføres, derfor er det hensigtsmæssigt at vælge den retsdogmatiske metode som tilgang (Winther-Sørensen, 2000, s. 24).

Desuden bruges den retsdogmatiske metode til at beskrive, strukturere og tolke skatteretlige kilder med henblik på at fastslå, hvad der er gældende ret inden for området for fast driftssted (Winther-Sørensen, 2000, s. 29). Den retsdogmatiske metode sigter ikke mod at løse konkrete juridiske spørgsmål, men i stedet at belyse den aktuelle retsstilling på området (Winther-Sørensen, 2000, s. 29). Til besvarelse af problemformuleringen vil den overordnede anvendte metode være den retsdogmatiske tilgang til analyse af OECDs overenskomstmodel.

For at opnå forståelse for behandlingen af beskatning for digitale virksomheder med et fast driftssted, der sælger tjeneste- og vareydelser på tværs af landegrænser, bygger det empiriske grundlag på både primær og sekundær empiri. De primære kilder inkluderer retskilder på to niveauer, nemlig national lovgivning og EU-lovgivning, dermed national retspraksis og EU-praksis samt øvrige retskilder. Sekundære kilder består af ikke-retskilder såsom cirkulærer, juridisk litteratur og ikke-bindende vejledninger, blandt andre, og disse vil blive beskrevet i det omfang, de bidrager til besvarelsen af problemformuleringen. Sekundær empiri kan også omfatte andre rapporter og øvrig litteratur, der bidrager til en bredere forståelse af området (juridiskmetode, u.å.). Retskilder defineres som kilder, der er med til at forme, hvad der udgør gældende ret. Når de relevante retskilder er identificeret, kan man udlede de rettigheder og forpligtelser, der gælder for private, virksomheder og myndigheder. I juridisk argumentation indtager retskilder en central rolle (juridiskmetode, u.å.).

Projektet har sit udgangspunkt i den retsdogmatiske tilgang og fokuserer på, hvad der udgør gældende ret, uden at vurdere moral, etik eller tilstrækkelighed af den nuværende retstilstand (Winther-Sørensen, 2000, s.333). Dette giver retningslinjer for analysen, idet den undgår at vurdere om gældende ret er umoralsk, etisk uforsvarlig eller tilfredsstillende. Dermed opretholdes objektivitet i forhold til projektets paradigme og opfyldelse heraf på den mest hensigtsmæssige måde (Winther-Sørensen, 2000, s.333).

Kapitel 5

Virksomheder i en digital økonomi

Formålet med dette kapitel er at karakterisere og præcisere begreberne digitale virksomheder samt digitale produkter og tjenesteydelser inden for rammerne af skatteretlig kontekst. Det er afgørende for den videre proces i afhandlingen at tydeliggøre de karakteristika, der definerer digitale virksomheder og deres produkter samt at fremhæve, hvordan disse virksomheder væsentligt adskiller sig fra mere traditionelle fysiske virksomheder. De kommende afsnit vil derfor bidrage til at opnå en forståelse af, hvad der kendetegner den digitale økonomi samt digital virksomhed og dets tjenesteydelser.

5.1 Virksomheder med udgangspunkt i digitale teknologier

Med udbredelsen af internettet, er der opstået en bred vifte af nye forretningsmuligheder. De seneste årtiers fokus på digitalisering har væsentligt ændret vores måde at leve, kommunikere, arbejde og handle på. Den konstante udvikling inden for områder som kunstig intelligens, virtual reality og automatiserede robotter betyder, at forandringerne i vores globale samfund fortsat sker med stor hast.

Tidligere blev digitale virksomheder primært kendetegnet ved deres engagement inden for informations- og kommunikationsteknologi. Men i dag har digitaliseringen berørt stort set alle virksomheder i en eller anden grad. Denne digitalisering har ført til omstrukturering af traditionelle forretningsmodeller og salgskanaler, og den har skabt en langt mere global økonomi. Digitale virksomheder kan ikke længere afgrænses til kun at omfatte dem, der sælger digitale produkter eller tjenesteydelser. Mange virksomheder fungerer nu som en hybrid mellem det digitale og det ikke-digitale. Det fysiske nærvær af virksomheder er ikke længere afgørende for deres evne til at drive forretning i et bestemt land eller område. Dette åbner muligheder for etablering og drift af virksomheder fra lande med lavere skattesatser, hvilket udfordrer de eksisterende skatteregler vedrørende beskatning af faste driftssteder.

5.2 Digitale produkter og tjenesteydelser

Det er udfordrende at udarbejde en præcis og afgrænset definition af digitale produkter og tjenesteydelser. Tidligere blev musik, bøger, computerspil og film solgt og afregnet individuelt, hvor mediet var fysisk tilgængeligt på en CD-ROM eller en anden form for materiel lagringsenhed. I dag handles disse produkter digitalt eller via abonnementsløsninger, der giver adgang til et bredere udvalg, uanset geografisk placering (Dansk Erhverv, 2019, s. 3). En overvældende majoritet af virksomheder har digitale salgskanaler og sælger deres fysiske varer via onlinebutikker. Der findes flere tjenesteudbydere, der fungerer som bindeled mellem virksomheder og kunder, ofte mod en kommissionsbetaling. Eksempler på sådanne virksomheder inkluderer Airbnb, Booking.com og Amazon. Derudover er der virksomheder som Wolt, der kombinerer denne bindeledsfunktion med levering af fysiske tjenesteydelser, som for eksempel transport af bestilte fødevarer. Der findes utallige variationer af digitale produkter og tjenesteydelser, hver med deres grad af digitalisering og afhængighed deraf. Af denne grund er det relevant at skelne mellem lavt digitaliserede virksomheder og højt digitaliserede virksomheder for at beskrive og forstå forskellige niveauer af digital tilstedeværelse og forretningsmodeller.

5.3 Lav-digitaliserede virksomheder

Lavt digitaliserede virksomheder kan forstås som de virksomheder, hvis forretningsmodel i væsentlig grad involverer fysisk levering eller tilstedeværelse. Dette inkluderer for eksempel virksomheder, der driver webbaseret salg af fysiske produkter og derfor har behov for at opretholde et lager. Disse virksomheder har således deres kerneforretning knyttet til fysiske varer, men de har tilpasset sig de nye salgskanaler, der er opstået som følge af digitaliseringens udvikling. Inden for denne kontekst betegnes sådanne virksomheder som lavt digitaliserede.

5.4 Høj-digitaliserede virksomheder

Højt digitaliserede virksomheder kan forstås som de virksomheder, der anvender forretningsmodeller med så omfattende digitalisering, at de kan operere effektivt på et givet marked med blot en digital tilstedeværelse i det pågældende land. Disse virksomheder har normalt ikke behov for at etablere fysiske kontorer, lagre eller andre fysiske faciliteter i det land, hvor de opererer. Eksempler på sådanne virksomheder inkluderer platformsbaserede tjenesteudbydere som Uber, Wolt og Airbnb, der fungerer gennem deres webbaserede platform uden at have en fysisk tilstedeværelse i det pågældende land.

Det kunne også omfatte sociale medievirksomheder som f.eks. Facebook, Snapchat og Instagram, der tilbyder platforme til indsamling af detaljerede brugerdata til brug for målrettet annoncering. Disse virksomheder har ikke behov for fysiske faciliteter, og annoncører i et givet kildeland vil typisk interagere direkte med virksomhedens hovedkontor, en agent eller lignende, der ikke har et fast driftssted i kildelandet. Sådanne virksomheder vil også blive klassificeret som højt digitaliserede virksomheder.

5.5 Karakteristik af digital- økonomi og virksomheder

Begrebet "digital økonomi" er udfordrende at definere klart på grund af den konstante udvikling og de løbende muligheder for at introducere nye digitale produkter og tjenesteydelser, som vi endnu ikke kender til i dag. Der findes derfor ikke én entydig international definition af den digitale økonomi eller digitale virksomheder. Organisationer som OECD, FN og IMF har imidlertid i årevis diskuteret og søgt en fælles definition af den digitale økonomi med henblik på at gøre den målbar og fastlægge rammerne for skattemæssig regulering (Dansk Erhverv, 2019, s. 3). I de kommende afsnit vil vi tage udgangspunkt i OECD's karakteristika og definition af den digitale økonomi samt kendetegnene for højt digitaliserede virksomheder.

5.6 OECD's karakteristik af høj-digitale virksomheder

Den digitale økonomi har været genstand for stigende teoretisk og empirisk forskning siden begyndelsen af dette årtusinde. Med udviklingen af digitale produkter og deres omfang er forståelsen og definitionen af den digitale økonomi stadig i udvikling. Der er dog nogle generelle hovedkarakteristika, der kendetegner højt digitaliserede virksomheder. OECD identificerer flere karakteristika og kendetegn for sådanne virksomheder (OECD, 2018, s. 39).

Generelt kan en virksomhed betragtes som opererende inden for den digitale økonomi, når den har mulighed for at engagere sig i lokale økonomier og markeder uden fysisk tilstedeværelse på det pågældende marked. Dette er især vigtigt at bemærke, da de eksisterende skatteregler i dag er knyttet til kriterier om fysisk tilstedeværelse som en del af fast driftssted-definitionen (OECD, 2018, s. 24). Derudover er virksomheden typisk afhængig af immaterielle aktiver, som kan eje eller leje af tredjepart (OECD, 2018, s. 24). Dette kan inkludere softwareløsninger og algoritmer, der understøtter den digitale platform, hvorfra de opererer, herunder websites og lignende, som er afgørende og centralt for virksomhedens forretningsmodel (OECD, 2018, s. 24).

Desuden betragtes brugerdeltagelse som en vigtig faktor, især for sociale medier og andre aktiviteter, der kræver direkte eller indirekte socialt netværk. Virksomheder som Facebook eller Instagram, for eksempel, er afhængige af brugerdata, netværkseffekter og brugergenereret indhold for at kunne fungere effektivt (OECD, 2018, s. 24-25). Det er dog værd at bemærke, at brugerengagementet ikke er lige så afgørende for visse højt digitaliserede virksomheder som f.eks. cloud-løsninger til lagring af digitale aktiver og medier.

Rapporten undersøger digitale produkter og tjenesteydelser samt karakteristika og kendetegn for digitale virksomheder uden at fastlægge konkrete og faste definitioner for, hvornår en virksomhed kan betragtes som digital. I stedet identificerer den visse karakteristika, der især gælder for højt digitaliserede virksomheder (OECD, 2018, s. 24-25).

Disse karakteristika kan konkretiseres som virksomheder, der driver grænseoverskridende aktiviteter uden fysisk tilstedeværelse på de pågældende markeder. De er også kendetegnet ved deres afhængighed af immaterielle digitale aktiver, som let, omkostningseffektivt og effektivt kan anvendes på tværs af landegrænser og med lave marginalomkostninger for global drift. Derudover kendetegnes de af store mængder data og brugerengagement, hvilket inkluderer synergier mellem brugerinvolvering og platformene. Det er dog ikke nødvendigt, at alle disse karakteristika er til stede for at betegne en virksomhed som højt digitaliseret. De digitale produkter og tjenesteydelser samt forretningsmodeller er skabt inden for rammerne af den digitale økonomi og teknologisk udvikling. Typisk er der tale om produkter med høje udviklingsomkostninger, men som kan distribueres effektivt på nye markeder på tværs af geografiske grænser og opereres med lave marginalomkostninger.

Denne afhandling vil tage udgangspunkt i højt digitaliserede virksomheder og fokusere på de skattemæssige udfordringer, disse forretningsmodeller står overfor.

5.7 Opsummering

I ovenstående afsnit blev der bl.a. redegjort for digitale teknologiers udbredelse, især internettet, har transformet forretningslandskabet og samfundet som helhed. Den kontinuerlige udvikling, inklusive områder som kunstig intelligens og virtual reality, har globaliseret økonomien og udfordret traditionelle forretningsmodeller samt skatteregler vedrørende faste driftssteder.

Definitionen af digitale produkter og tjenesteydelser er udfordrende på grund af deres konstante udvikling. Musik, bøger, computerspil og film, som tidligere blev solgt fysisk, handles i dag digitalt eller gennem abonnementsløsninger. De fleste virksomheder har digitale salgskanaler og sælger fysiske varer via onlinebutikker. Tjenesteudbydere som Airbnb og Booking.com fungerer som bindeled mellem virksomheder og kunder og modtager ofte kommission. Virksomheder som Wolt kombinerer denne rolle med fysisk tjenesteydelse, som madlevering. Der er utallige variationer af digitale produkter og tjenesteydelser, og det er relevant at skelne mellem lavt og højt digitaliserede virksomheder for at forstå forskellige niveauer af digital tilstedeværelse og forretningsmodeller.

Det blev udledt, at lav digitaliserede virksomheder i høj grad kan defineres ud fra at have fysisk levering eller tilstedeværelse. De driver webbaseret salg af fysiske produkter og har derfor brug for lagerfaciliteter. Selvom de har tilpasset sig digitale salgskanaler, forbliver deres kerneforretning knyttet til fysiske varer, hvilket gør dem til lavt digitaliserede virksomheder. Yderligere blev det klarlagt, at høj digitaliserede virksomheder opererer effektivt i et givet marked med kun en digital tilstedeværelse. De behøver normalt ikke fysiske kontorer eller faciliteter i det land, hvor de opererer. Eksempler inkluderer platformsbaserede tjenesteudbydere som Uber, Airbnb og sociale medievirksomheder som Facebook. De er afhængige af immaterielle aktiver som softwareløsninger og brugerdata.

Derudover blev der taget stilling til karakteristik af digital økonomi og virksomheder. Begrebet "digital økonomi" er udfordrende at definere på grund af konstant udvikling og manglen på en entydig international definition. Organisationer som OECD, FN og IMF har forsøgt at definere den digitale økonomi med henblik på skatteregulering. OECD identificerer karakteristika for højt digitaliserede virksomheder, herunder muligheden for at operere uden fysisk tilstedeværelse, brug af immaterielle aktiver og brugerdeltagelse. Ligeledes blev OECDs karakteristik af høj-digitale virksomheder undersøgt. I følge OECD om højt digitaliserede virksomheder, så opererer disse grænseoverskridende uden fysisk tilstedeværelse og er afhængige af immaterielle digitale aktiver. De fokuserer på brugerdeltagelse og brugerdata. Karakteristika for sådanne virksomheder inkluderer deres evne til at operere globalt med lave omkostninger og høj grad brug af data og udnyttelsen heraf.

Kapitel 6

Beskatning af selskaber - Globalt

Formålet med dette kapitel er at give en oversigt over den aktuelle retsstilling for indkomstbeskatning på globalt plan. Dette kapitel sigter mod at øge forståelsen for de eksisterende skatteregler, der gælder for internationale selskabers indkomstbeskatning. Det omfatter en gennemgang af dobbeltbeskatningsoverenskomsters rolle, samt de skattemæssige udfordringer, der opstår i en digital tidsalder i forhold til reglerne om fast driftssted.

6.1 Beskatning af selskaber med et internationalt perspektiv

Ifølge dansk lovgivning er udenlandske selskabers indkomst underlagt beskatning i henhold til SEL §2, stk. 1. Ifølge denne bestemmelse skal selskaber, der har hjemsted i udlandet, beskattes, når de driver erhvervsvirksomhed med et fast driftssted i Danmark. Dette indebærer, at dansk ret indeholder en definition af fast driftssted, som skal fortolkes i overensstemmelse med OECDs MOM, art. 5, herefter kaldet [OECD MOM] for at øge læsbarheden.

Alle lande ønsker generelt at generere skatteindtægter, hvilket kan medføre udfordringer, når flere lande har ret til at beskatte det samme selskab med den samme indkomst. Der skelnes typisk mellem to former for dobbeltbeskatning: juridisk og økonomisk dobbeltbeskatning. Juridisk dobbeltbeskatning opstår, når to eller flere lande beskatter det samme selskab for den samme indkomst. Økonomisk dobbeltbeskatning opstår, når den samme indkomst beskattes hos to eller flere forskellige skattesubjekter, f.eks. i transfer pricing-sager, jf C.F.8.1.1. For at undgå dobbeltbeskatning indgår landene dobbeltbeskatningsoverenskomster [DBO'er], for at øge læsbarheden. Når der ikke er en DBO mellem to lande, kan selskaber med fuld skattepligt i begge lande blive beskattet af den samme indkomst, hvilket kan skabe en dobbeltbeskatningssituation.

Når der er en DBO mellem to lande, anvendes OECDs MOM som reference. art. 4, stk. 1, definerer skattepligtens hjemsted, herunder at der skal være hjemmel i national lovgivning til at beskatte indkomsten. Herefter fastlægges beskatningsretten i henhold til OECDs MOM, art. 5, hvor det afgøres, hvilket land der har ret til at beskatte indkomsten i overensstemmelse med art. 4, jf C.F.8.1.1.

I dansk lovgivning fastlægges beskatningen på baggrund af de eksisterende DBO'er, og der foretages en vurdering af, hvor beskatningen skal finde sted i henhold til OECDs MOM, art. 5. Beskatningen er baseret på bopælsbeskatning, dvs. beskatning i det land, hvor selskabet har etableret et fast driftssted. Begrebet "fast driftssted" og vurderingen af dette udgør derfor grundlaget for beskatningsstedet for indkomsten.

6.2 Fast driftssted

Formålet med dette afsnit er at definere, hvornår der anses for at være et fast driftssted i overensstemmelse med OECDs MOM, art. 5. Det er vigtigt at bemærke, at OECDs MOM ikke har juridisk status i national lovgivning; derfor anses den som "soft law" og ikke som en retskilde med folkeretlig bindende virkning (Skatteministeriet, 2023).

6.3 Hvorfor et behov for regler for fast driftssted

Fast driftssteds-begrebet spiller en central rolle i afgørelsen af, hvornår en virksomhed skal underkastes begrænset skattepligt i de lande, hvor den genererer sin indkomst. Hovedformålet er at definere fast driftssted for at fastlægge beskatningsretten mellem domicillandet med hensyn til indkomsten, der kan henføres til det faste forretningssted i kildelandet.

Normalt har domicillandet beskatningsretten, mens kildelandet har ret til at beskatte indkomsten, der kan henføres til det faste forretningssted, såfremt der er et fast driftssted. Hvis der ikke anses for at eksistere et fast driftssted baseret på foretagendets dispositioner i kildelandet, vil beskatningsretten til sådan indkomst være underlagt domicillandet. Dette kræver, at kildelandet har skattesuverænitet, som er hjemlet i lov, hvilket er specificeret i OECDs MOM art. 5, samt kriterier, som er beskrevet ovenfor.

For at undgå vanskeligheder ved fastlæggelsen af, hvor virksomhedernes indtægter skal henføres, og dermed fastlægge beskatningsretten mellem domicil- og kildelandet, har OECD introduceret et værktøj. Dette værktøj danner grundlaget for fast driftsstedsbegrebet i OECDs MOM art. 5 og sigter mod at forhindre unfair skattekonkurrence og skatteundgåelse ved at etablere klare og forudsigelige regler for både skattemyndigheder og skatteydere. Dette reducerer risikoen for dobbeltbeskatning, hvilket dermed vurderes positivt påvirker den globale økonomi. Det sikrer ligeledes fair skattekonkurrence ved at sikre, at beskatningen sker, hvor den faktiske fortjeneste genereres.

Det skal bemærkes, at digitale virksomheder i henhold til den nuværende fast driftssteddefinition i mange tilfælde har haft mulighed for at undgå beskatning eller opnå skattefordele ved at udnytte forskellige skattesystemer og reducere beskatningsgrundlaget.

6.4 Danske skatteregler

Den danske skattelovgivning, som blev etableret i 1903, har gennem årene gennemgået talrige ændringer og tilpasninger for at imødekomme samfundets skiftende behov og udvikling.

Inden for dansk skattelovgivning er et af de centrale principper territorialprincippet. Dette princip indebærer, at Danmark har beføjelse til at beskatte personer og virksomheder, der opnår indtægter og formue inden for landets grænser. Territorialprincippet fastslår også, at indtægter og udgifter knyttet til et fast driftssted i udlandet ikke skal medregnes i den danske skattepligtige indkomst for en virksomhed, jf SEL §8, stk. 2, 1. pkt. Tilsvarende regler finder anvendelse på udenlandske virksomheder, der kun skal opføre en skattepligtig indkomst, hvis det er fastslået, at de etablerer et fast driftssted i Danmark, jf SEL §8, stk. 2, 1. pkt.

Af denne grund kan det udledes, at dansk skattelovgivning definerer, hvornår et udenlandsk selskab anses for at være begrænset skattepligtigt i Danmark. De danske skatteregler bestemmer derfor, hvornår Danmark opnår beskatningsretten over virksomheder, der udfører aktiviteter i landet, som specificeret i SEL § 2, stk. 7 (Pedersen, Kerzel, Ferniss & Eriksen, 2021, s.274).

Det er derfor af afgørende betydning at præcisere begrebet "fast driftssted" inden for skatteretten. Selvom der ikke er en præcis definition i selskabsskatteloven for, hvornår der opstår et fast driftssted, kan det udledes, at definitionen skal tages fra selskabsskattecirkulæret i henhold til CIR Nr. 136 af 7. november 1988, pkt. 15, og kildesskattecirkulæret i henhold til CIR Nr. 135 af 4. november 1988, pkt. 12. Endvidere fastslår SKATs juridiske vejledning, som beskrevet i C.D.1.2.2., at begrebet fast driftssted i dansk ret generelt skal fortolkes i overensstemmelse med definitionen i OECDs MOM art. 5 og de tilhørende kommentarer (Michelsen, Laursen & Dalgas, 2017, s.354). Det kan også bekræftes i retspraksis, som eksemplificeret i afgørelser som TfS 1996.532 H, SKM2017.710.ØLR og SKM2018.399.BR62.

6.5 International skatteret

Der findes ikke en egentlig international skatteret, da der mangler en global regulering, der fastsætter beskatningen af indkomst. Derfor henviser begrebet "international skatteret" til samspillet og konflikterne mellem nationale skattelove i forskellige lande. Den internationale skatteret omfatter tre primære dimensioner: den danske udlandsskatteret, folkeretten i form af DBO'er og EU-retten (Michelsen et al., 2017, s. 31-32).

6.6 EU retten

EU skatteretten udgør den tredje dimension inden for den internationale skatteret (Michelsen et al., 2017, s. 38, 110). Når vi taler om EU skatteretten som et samlet begreb, er det vigtigt at differentiere mellem de regler, der udspringer direkte fra EUF-traktatens frihedsrettigheder, såkaldt negativ integration (f.eks. art. 49 om etableringsfrihed), og de retsakter, der er vedtaget i overensstemmelse med EUF-traktaten i form af direktiver og lignende, som er kendetegnet som positiv integration.

Når det kommer til positiv integration, refererer det til medlemsstaternes ønske om at harmonisere bestemte områder, som for eksempel beskatning af renter og royalties (Michelsen et al., 2017, s. 110). Vedtagelsen af skatteretlige direktiver kræver en retlig hjemmel, og forslaget skal vedtages enstemmigt af samtlige medlemslande i Rådet, efter at Europa-Parlamentet er blevet hørt, i overensstemmelse med art. 115 i EUF. Som et eksempel på dette kan nævnes EU-Domstolens afgørelse vedrørende medlemsstaternes implementering af moder-/datterselskabsdirektivet (90/435/EØF; nu 2011/96/EU). Inden for rammerne af fast driftssted-begrebet er det værd at bemærke, at TEUF (Traktaten om Den Europæiske Unions Funktionsmåde) ikke indeholder en specifik definition. Selvom TEUF ikke giver en præcis definition, spiller det en central rolle i international skatteret og er derfor af stor betydning.

Det er dog vigtigt at påpege, at der findes adskillige EU-direktiver, der har forsøgt at afgive en forklaring på, hvad der menes med fast driftssted. Disse omfatter blandt andet moder-/datterselskabsdirektivet i art. 2, litra b, Rente-/Royaltydirektivet i art. 3, litra c og fusionsskattedirektivet i art. 4 og 12, jf Rådets direktiv af (2003/49/EF), Rådets direktiv af (2009/133/EF) af 19. oktober 2009. Disse definitioner sigter mod at etablere et fælles europæisk forståelse af begrebet, men de giver ikke udtømmende retningslinjer for, hvordan det skal tolkes eller forstås. Definitionerne er i høj grad inspireret af lignende begreber i OECDs MOM art. 5, selvom der ikke nødvendigvis er en nøjagtig sammenhæng (Damgaard, 2012, s. 102).

EU-Domstolen har ligeledes bekræftet dette synspunkt i sin retspraksis og har fremhævet vigtigheden af at henvise til international praksis og OECDs modelkonvention som relevante retningslinjer i manglen på en klar EU-retlig definition (Damgaard, 2012, s. 102).

Samlet set kan det fastslås, at der ikke findes en entydig EU-retlig definition af fast driftssted. I fremtiden er det muligt, at denne situation ændrer sig, hvis medlemsstaterne aktivt vælger at harmonisere området ved at vedtage et direktiv, der indeholder en klar definition af fast driftssted.

6.7 Dobbeltbeskaningsoverenskomst

En DBO er en aftale mellem stater (Tvarnø & Nielsen, 2021, s. 149). For at blive juridisk bindende skal en sådan aftale godkendes af det kompetente nationale organ i hver stat (Tvarnø & Nielsen, 2021, s. 149). Når en DBO er inkorporeret i national lovgivning, kan borgerne direkte henvise til den over for skattemyndighederne. Hovedformålet med en DBO er at undgå dobbeltbeskatning (Pedersen et al., 2021, s. 29). Dette opnås ved at begrænse de skatter, der normalt ville blive pålagt i henhold til national lovgivning.

En DBO har to formål. For det første forpligter den de involverede stater til ikke at pålægge beskatning, der strider imod overenskomstens bestemmelser (Pedersen et al., 2021, s. 29). For det andet giver en DBO individuelle borgere visse rettigheder, når den er implementeret i national lovgivning.

I henhold til OECDs MOM er udgangspunktet, at domicillandet har ret til at beskatte global indkomst, herunder indkomst fra overenskomststater såvel som fra tredjelande. Hvis kildelandet tildeles beskatningsretten for en specifik indkomst i henhold til OECDs MOM art. 6-22, skal domicillandet give skattelettelse i overensstemmelse med art. 23. Det er vigtigt at bemærke, at en DBO ikke giver hjemmel til beskatning, men snarere mulighed for at mindske beskatningen.

6.8 Fortolkning af DBO

Wienerkonventionen om traktatretten fastlægger internationale grundprincipper for fortolkning af traktater (Laursen, 2011, s. 37). Da en DBO er en folkeretlig bindende traktat, skal dens fortolkning overholde Wienerkonventionen (Laursen, 2011, s. 37).

Wienerkonventionen indeholder to typer fortolkningsprincipper: primære og sekundære. De primære fortolkningsprincipper er baseret på traktatens ordlyd, sammenhæng og parternes hensigt. Ifølge art. 31, stk. 1 i Wienerkonventionen skal ordlyden af en bestemmelse i traktaten tildeles særlig betydning. Dette betyder, at hvis en definition er fastlagt i overenskomsten, skal et udtryk fortolkes i overensstemmelse med denne definition, uanset om nationale regler giver udtrykket en anden definition (Pedersen et al., 2021, s. 40). Wienerkonventionens art. 31, stk. 1 kræver også, at udtrykket fortolkes i sammenhæng med teksten, dens præambel, bilag og eventuelle yderligere aftaler mellem alle traktatparterne. Denne fortolkningsregel anvendes blandt andet i analysen af den nationale praksis ved fortolkning af udtrykkene i OECDs MOMs art. 5. I henhold til art. 31, stk. 4 kan et udtryk dog tilskrives en særlig og anden betydning end dets sædvanlige betydning, hvis det kan påvises, at dette var staternes hensigt med valget af dette udtryk. En fortolkning, der afviger fra den naturlige forståelse af udtrykket, kræver imidlertid stærke beviser (Pedersen et al., 2021, s. 42).

Art. 32 i Wienerkonventionen omhandler supplerende fortolkningsmidler, især forarbejderne til en specifik overenskomst og omstændighederne omkring overenskomstens indgåelse. Ifølge Wienerkonventionens art. 32 kan supplerende fortolkningsmidler anvendes, hvis en fortolkning i henhold til Wienerkonventionens art. 31 fører til tvetydige eller uklare resultater, eller hvis resultatet er urimeligt eller meningsløst.

6.9 Retskildeværdien af OECDs MOM med kommentarer ved en fortolkning af en konkret DBO

Der er en diskussion i litteraturen om, hvorvidt OECDs MOM med kommentarer skal forstås inden for rammerne af Wienerkonventionen (Michelsen et al., 2017; Pedersen et al., 2021, s. 29). En udbredt holdning i litteraturen er, at OECDs MOM med kommentarer ikke har status som en folkeretlig bindende traktat og derfor ikke kan placeres indenfor Wienerkonventionens kontekst (Michelsen et al., 2017; Pedersen et al., 2021, s. 29). I stedet anses dens retskildemæssige værdi for at være baseret på fortolkningen af konkrete DBO'er med henblik på at opnå en harmoniseret fortolkning. Det er almindeligt accepteret i litteraturen, at OECDs MOM med kommentarer ikke desto mindre udgør en betydelig retskilde ved fortolkning.

OECDs kommentarer til OECDs MOM belyser også selv, hvilken rolle de spiller ved fortolkning af konkrete overenskomster (Michelsen et al., 2017, s.131). Kommentarerne betragtes som nyttige ved fortolkningen af overenskomster, selvom de ikke er beregnet til at blive en del af de konkrete overenskomster (Michelsen et al., 2017, . 132). OECDs kommentarer har stor indflydelse på praksis i fortolkningen af OECDs MOM, da de repræsenterer fælles synspunkter fra landene, jf C.F. 8.2.1.

Det er værd at bemærke, at kommentarerne til OECDs MOM findes på forskellige sprog, hvilket kan skabe visse udfordringer.

6.10 Retspraksis

I tilfælde, hvor selve ordlyden i OECDs MOM art. 5 samt de tilhørende kommentarer ikke giver tilstrækkelig klarhed om begrebet fast driftssted, vil retspraksis blive inddraget i denne afhandling. Ifølge international teori bør andre landes retspraksis betragtes som en relevant fortolkningskilde med henblik på at opnå en harmoniseret fortolkning, selvom Wienerkonventionens bestemmelser om traktatfortolkning ikke eksplicit omtaler betydningen af øvrige landes retspraksis som et fortolkningsmiddel (Winther-Sørensen, 2000, s. 72), jf Wienerkonventionens art. 31, stk 3.

Inden for dansk retspraksis er der et eksempel i TfS 1993 7H, hvor Højesteret tydeligt henviste til international retspraksis som en del af sin begrundelse for dommens resultat (Laursen, 2011; Winther-Sørensen, 2000, s. 51, s. 72). Det er meget sandsynligt, at en dansk domstol ville tage international retspraksis i betragtning ved fortolkningen af begreber i OECDs MOM (Laursen, 2011; Winther-Sørensen, 2000, s. 49, s.72).

Inden for norsk teori har der været en vis forsigtighed i brugen af international retspraksis, da det kan resultere i en indskrænkning af den nationale beskatningsret (Winther-Sørensen, 2000, s. 74). Kritikken af den norske teori ligger i, at en sådan tilgang kan føre til, at staterne fortolker samme udtryk forskelligt, hvilket anses for uheldigt (Winther-Sørensen, 2000, s. 74).

Sammenfattende peger litteraturen på, at ved fortolkning af begreber i OECDs MOM bør der tages hensyn til andre landes fortolkning af samme begreb, især når ordlyden er identisk, og der bør vurderes, i hvor høj grad denne praksis anses for at være fast og etableret (Laursen, 2011; Winther-Sørensen, 2000, s. 50, s. 73). Dog bør retspraksis i visse tilfælde vurderes med forsigtighed, især i tilfælde hvor myndigheder og domstole har en aggressiv tilgang, som eksempelvis i Indien, hvor litteraturen flere gange har påpeget dette (Laursen, 2011; Winther-Sørensen, 2000, s. 50, s 73).

6.11 Definition fast driftssted

Følgende afsnit er refereret fra OECDs modeloverenskomsten (2017) , specifikt punkterne 1-3, 5-6, 10, 12, 21, 28, 29, 42.1-42.10, samt 88-89 og 102-114 i relation til art. 5, stk. 1-3 og 5-6, sammen med de tilhørende kommentarer.

Fast driftssted er et afgørende begreb inden for international beskatning, da det bestemmer, hvor en virksomhed skal betale skat. Ifølge OECDs MOM, som beskrevet i art. 5, defineres et fast driftssted som "et fast forretningssted, hvor en virksomhed helt eller delvist udøver sin virksomhed". art. 5, stk. 1, etablerer de fundamentale betingelser for begrebet fast driftssted. Disse kriterier er nærmere uddybet i pkt. 2 i kommentarerne til art. 5. Ifølge denne definition indeholder begrebet følgende elementer:

Fast forretningssted: Et fast forretningssted er en lokalitet, hvor en virksomhed regelmæssigt og vedvarende udfører sine forretningsaktiviteter. Dette kan være en bygning, anlæg, installation eller en specifik placering, hvor virksomheden driver sin forretning fra, som angivet i OECDs MOM punkt 1 til art. 5, stk. 1.

Udøvelse af virksomhed: Et fast driftssted er stedet, hvor virksomheden helt eller delvist udfører sin forretningsaktivitet. Dette indebærer, at der skal være en sammenhæng mellem de aktiviteter, der udføres på stedet, og de aktiviteter, der udføres andre steder. Dette kan omfatte salg, produktion eller service, i overensstemmelse med OECDs MOM punkt 1 til art. 5, stk. 1.

Regelmæssighed og vedvarende karakter: Endelig skal udøvelsen af virksomheden på det faste forretningssted være regelmæssig og vedvarende. Dette betyder, at virksomheden ikke blot kan have en midlertidig tilstedeværelse på stedet, men skal have en vis grad af varighed og stabilitet, jf OECDs MOM pkt. 1 til art. 5, stk. 1.

6.12 Det primære kriterium

I OECDs MOM, art. 5, er der to vigtige kriterier: det primære fast driftssteds-kriterium og det sekundære fastdriftssteds-kriterium. Det primære kriterium findes i art. 5, stk. 1-3, og hvis fast driftssted ikke kan afgøres efter dette kriterium, kan det undersøges, om det opfyldes efter det sekundære kriterium, som beskrevet i art. 5, stk. 5 og 6 (Michelsen et al., 2017, s.356).

Det første kriterium i OECDs MOM art. 5, stk. 1, for fast driftssted indebærer, at virksomheden helt eller delvist udfører sin virksomhed i kildelandet. Ifølge art. 5, stk. 1, betragtes en bygge- eller anlægsaktivitet som et fast driftssted, hvis den varer mere end 12 måneder. OECDs MOM indeholder eksempler på, hvad der kan anses for et fast driftssted, såsom et kontor, en butik eller en fabrik, hvor forretningsaktiviteter udføres. Det kan også omfatte steder, hvor en bygningsentreprenør eller entreprenør, der er tilknyttet et bygningsprojekt, har sin virksomhed.

Selvom forretningssteds tolkningen er bred kan der opstå fortolkningsudfordringer i tilfælde, hvor fortolkningen skal foretages udvidende og ikke indskænket. I tilfælde hvor en virksomhed ikke har et traditionelt kontor eller en butik, hvilket anses for at være atypisk. I sådanne tilfælde kan et forretningssted stadig anses for at eksistere, selvom det ikke er knyttet til ejerskab, leje eller leasing af lokaler. Det afgørende er, at virksomheden faktisk bruger eller har adgang til lokalerne, som beskrevet i OECDs MOM pkt. 10 og 12 til art. 5, stk. 1. Dette giver ligledes indsigt i, at der ikke er et formelt krav til, at en virksomhed skal have retten over et lokale, jf OECDs MOM pkt. 10 og 12 til art. 5, stk. 1.

Begrebet "et forretningssted" skal derfor tolkes bredt ifølge OECDs MOM. Dette er i overensstemmelse med dansk praksis, hvor f.eks. brugen af dykkerudstyr i Danmark af et udenlandsk selskab blev betragtet som et forretningssted (TfS. 1987.50.LSR). Det samme gælder for en medarbejders private hjemmekontor (SKM2011.351.SR).

Selvom forretningsstedet tolkes bredt, kræves der stadig en vis form for indretning, før betingelsen for forretningssted anses for opfyldt, hvorfor det må antages, at et forretningssted afgrænses til fysiske objekter. Dette betyder, at immaterielle aktiver som software ikke falder ind under forretningssteds definitionen. Desuden er en bankkonto, en webside og en postadresse ikke tilstrækkelige til at opfylde definitionen på et forretningssted, som angivet i OECDs MOM 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.

Udover den tidligere nævnte betingelse om fastsættelse af et forretningssted er der en anden afgørende betingelse, som handler om tilknytning til et geografisk sted i det pågældende kildeland og kravet om, at denne tilknytning skal have en vis varighed, som defineret i OECDs MOM pkt. 6 i kommentarerne til art. 5, stk. 1. Umiddelbart er der en indlysende sammenhæng mellem fast driftssted og etablering af en fast placering i forbindelse med virksomhedsdrift, f.eks. et kontor eller en produktionsfacilitet.

Dette bør normalt ikke give anledning til tvivl om forretningsstedets tilknytning til kildelandet, og kravet vil normalt være opfyldt i overensstemmelse med OECDs MOM pkt. 6 i kommentarerne til art. 5, stk. 1.

Der findes dog virksomheder, der skifter forretningssted relativt hurtigt og opererer med et mobilt arbejdssted. I sådanne tilfælde kan der opstå fortolkningsvanskeligheder. Eksempler herpå kunne være boder, der placeres på gader og stræder, eller en udlejningsvirksomhed, der lejer kontorer, men flytter rundt mellem forskellige lokationer, som beskrevet i OECDs MOM pkt. 10 i kommentarerne til art. 5, stk. 1 (Michelsen et al., 2017, s.358). Det afgørende for at vurdere kravet om geografisk fasthed er, om der kan identificeres en særskilt lokalitet inden for den aktivitet, som en skatteyder udfører, og om denne lokalitet kan tilskrives en kommerciel og geografisk helhed i overensstemmelse med den udførte aktivitet, som beskrevet i OECDs MOM pkt. 10 i kommentarerne til art. 5, stk. 1.

Det betyder, at det normalt ikke er muligt for en virksomhed som et cirkus at opfylde kravet om fasthed i henhold til OECDs MOM, da de ikke opererer inden for et afgrænset geografisk område i for eksempel Danmark. Dette betyder, at et cirkus normalt ikke ville anses for at have et fast driftssted i Danmark i henhold til det primære kriterium (Laursen, 2011, s.78).

Udover kravet om fasthed i et bestemt land er der også en tidsbetingelse, som er fastsat i OECDs MOM pkt. 6 i kommentarerne til art. 5, stk. 1, og kravet om, at tilknytningen ikke må have karakter af midlertidighed, som beskrevet i OECDs MOM pkt. 21 i kommentarerne til art. 5, stk. 1 (Michelsen et al., 2017, s.359). Hvornår en virksomhed opfylder kravet om en vis varighed, kan imidlertid ikke afgøres direkte ud fra praksis eller OECDs MOM og de tilhørende kommentarer. Derfor vil vurderingen normalt være baseret på en konkret juridisk vurdering fra sag til sag, og derfor antages det at være principbaseret, som beskrevet i OECDs MOM pkt. 28 i kommentarerne til art. 5, stk. 1 (Skaar, 1991, s. 226). Dog har international praksis typisk fastslået, at der opstår et fast driftssted for en virksomhed ved varig ophold i et kildeland i mere end seks måneder, som beskrevet i OECDs MOM pkt. 28 i kommentarerne til art. 5, stk. 1, og i (PGS Geophysical, Rt. 2004 s. 957). Ovenstående bør dog i højere grad betragtes som en tommelfingerregel snarere end en fast regel, da varigheden på under seks måneder også kan opfylde kravet om fast driftssted, hvilket fører til en konkret vurdering.

Den tredje betingelse under det primære kriterium er, at der skal udøves aktivitet, helt eller delvist, i kildelandet via det faste driftssted, som er etableret i overensstemmelse med OECDs MOM pkt. 6 i kommentarerne til art. 5, stk. 1. Dette tredje kriterium kan opdeles i to fortolkningsmæssige spørgsmål: kvalificering som en virksomhed og udførelsen af aktiviteter gennem det faste driftssted. Når det kommer til fortolkningen af begrebet "virksomhed," skal dette ske i overensstemmelse med kildelandets definition af begrebet, som beskrevet i OECDs MOM art. 5, stk. 2. Dette indebærer, at der normalt kræves en sondring mellem lønmodtager- og erhvervsindkomst samt en sondring mellem erhvervsmæssig og ikke-erhvervsmæssig indkomst, også kendt som hobbyvirksomhed, i overensstemmelse med de gældende skattelove og -regler, jf SL §4-6 (Michelsen et al., 2017, s. 361).

Kravet om, at virksomheden skal udøves gennem det faste driftssted, skal fortolkes bredt. Normalt kræves det, at der er ansatte eller andre medarbejdere til stede i det pågældende kildeland, der udfører virksomhedens aktiviteter, som beskrevet i OECDs MOM pkt. 6 i kommentarerne til art. 5, stk. 1. Fortolkningen af kravet om virksomhedsudøvelse via det faste driftssted afhænger af graden af menneskelig interaktion. Dette betyder dog ikke nødvendigvis, at der skal være aktivt personale til stede på stedet, før dette kriterium anses for at være opfyldt. Så længe der er aktiv menneskelig interaktion i forbindelse med virksomhedens aktiviteter i kildelandet, såsom betjening af maskiner, opsætning heraf eller kontrol og vedligeholdelse af systemer og udstyr, så anses kriteriet normalt for at være opfyldt, i tråd med OECDs MOM pkt. 41 i kommentarerne til art. 5, stk. 1.

6.13 Det sekundære kriterium

Hvis det ikke er muligt at afgøre, om der foreligger et fast driftssted i henhold til det primære kriterium, er det nødvendigt at foretage en undersøgelse for at afgøre, om der kan etableres et fast driftssted i henhold til det sekundære kriterium, som også er kendt som agentreglen, jf OECDs MOM art. 5, stk. 5 (Michelsen et al., 2017, s. 370). Agentreglen udgør en udvidelse af fast driftssteds begrebet, da den finder anvendelse, uanset om bestemmelserne i stk. 1 og 2 finder anvendelse. Dette øger dermed sandsynligheden for, at en virksomhed kan anses for at have et fast driftssted i et kildeland (Michelsen et al., 2017, s. 370).

Det skal bemærkes, at siden udgivelsen af OECDs MOM art. 5 i 2017, har der været markante ændringer i art. 5s formulering og ordlyd. Ændringen af art. 5, stk. 5 var en udvidelse af fast driftsstedsbegrebet, da agentreglen blev forstærket i MLI art. 12, stk. 1, som også refereres til i Lov nr. 327 af 30/03/2019. Denne ændring vedrørte især kommissionærarrangementer. Ifølge MLI art. 12, som også er inkorporeret i OECDs MOM art. 5, stk. 5, opstår der et fast driftssted, når medarbejdere, der har tilknytning til en virksomhed, udfører arbejde i kildelandet på vegne af virksomheden som led i virksomhedens sædvanlige praksis for at fremme sine aktiviteter. Ifølge OECDs MOM pkt. 88-89 i art. 5, stk. 5 betyder dette, at hvis en medarbejder forhandler en kontrakt med en kunde i kildelandet, og kontrakten stadig skal godkendes og accepteres i domicillandet, anses medarbejderens indsats i forbindelse med kundekontrakten som afgørende og ledende. Dette vil medføre, at der etableres et fast driftssted for virksomheden i kildelandet.

Tidligere i OECDs MOM var det afgørende, om der var givet fuldmagt til eksempelvis den person, som var i kildelandet til at kunne indgå aftaler på vegne af virksomheden. Med ændringen af ordlyden til OECDs MOM fra 2017, så blev kommissionæraftaler omfattet af anvendelsesområdet for agentreglen, da det ikke længere var et krav, at agenten udelukkende handlede i virksomhedens navn. I dansk ret vil det, om der er fuldmagt eller ej til medarbejderen, anses for at være et fuldmagtsforhold, der gør sig gældende, når der handles med øje for forøgelsen af virksomhedens aktiviteter gennem medarbejderne, jf. aftalelovens § 10.

En af årsagerne til ændringen af OECDs MOM art. 5, stk. 5 skyldes, at der forsøges på at imødekomme kommissionærarrangementer, og bestemmelsen er formuleret, så den ikke alene udelukkende henvender sig til kommissionærarrangementer, hvorfor det må siges at være karakteriseret som en bred bestemmelse (Laursen, 2018, s. 7). Spørgsmålet er om denne ændring medfører, at den kan ramme digitale virksomheder, selvom det ikke er intentionen.

Tidligere i OECDs MOM blev det afgørende, om der var givet fuldmagt til en person, der repræsenterede virksomheden i den kildelandet og kunne indgå aftaler på virksomhedens vegne. Med ændringen af ordlyden i OECDs MOM fra 2017 blev kommissionæraftaler inkluderet i anvendelsesområdet for agentreglen. Dette skete, fordi det ikke længere var et krav, at agenten udelukkende skulle handle i virksomhedens navn.

I dansk ret anses der generelt for at være et fuldmagtsforhold, uanset om der er en formel fuldmagt til medarbejderen eller ej, når der handles med henblik på at øge virksomhedens aktiviteter gennem medarbejderne, som det er fastlagt i aftalelovens § 10.

Årsagen til ændringen af OECDs MOM art. 5, stk. 5 skyldes forsøget på at imødekomme kommissionærrangementer. Bestemmelsen er formuleret på en måde, der ikke kun henvender sig til kommissionærrangementer, hvilket gør den karakteriseret som en bred bestemmelse (Laursen, 2018, s. 7). Spørgsmålet er, om denne ændring potentielt kan påvirke digitale virksomheder, selvom det måske ikke var hensigten.

Som tidligere nævnt i denne sammenhæng, angiver OECDs MOM art. 5, stk. 5 betingelserne for, hvornår en medarbejder eller agent udgør et fast driftssted for en virksomhed. Dette kan opstå, for eksempel ved at have en fuldmagt eller ved at spille en ledende rolle i kontraktindgåelsen. Imidlertid, hvis betingelserne i art. 5, stk. 6 i OECDs MOM og MLI art. 12, stk. 2 er opfyldt, skal art. 5, stk. 5 i OECDs MOM tilsidesættes. Dette skyldes, at art. 5, stk. 6 indeholder en afhængighedsvurdering, der kun vil medføre et fast driftssted, hvis medarbejderen er afhængig af virksomheden. Dette betyder også, at en medarbejder eller agent, der anses for at være uafhængig af virksomheden, ikke kan blive betragtet som et fast driftssted, medmindre medarbejderen eller agenten udfører arbejde inden for rammerne af sin sædvanlige rolle for virksomheden, som det er fastsat i OECDs MOM art. 5, stk. 6. Således vil det i henhold til OECDs MOM art. 5, stk. 5 blive konkluderet, om det er virksomheden eller medarbejderen/agenten, der betragtes som at drive virksomhed i kildelandet. Hvis det konkluderes, at agenten er uafhængig af virksomhedens aktiviteter i udlandet, betragtes det som om, at medarbejderen eller agenten driver virksomhed i kildelandet, og omvendt, hvis der er afhængighed til virksomheden i dens udenlandske aktiviteter i kildelandet (Michelsen et al., 2017, s. 372-373).

Det er relativt let at vurdere, om en medarbejder eller agent er direkte afhængig og dermed tæt tilknyttet virksomheden, men det kan være vanskeligt at afgøre, hvornår en agent næsten er uafhængig. Dette er forklaret i OECDs MOM punkt 112 i kommentarerne til art. 5, stk. 6, hvor det angives, at hvis salget fra virksomhedens udenlandske aktiviteter udgør mere end 10% af medarbejderens eller agentens samlede salg for virksomheden, vil det blive betragtet som om, at medarbejderen eller agenten er tæt knyttet til virksomhedens udenlandske aktiviteter (Laursen, 2018, s.9).

6.14 Antifragmenteringsregel

Der er en undtagelse i henhold til SEL § 2, stk. 3, 1. punkt, som fastslår, at en virksomhed, der udfører hjælpe- eller forberedende aktiviteter, ikke kan udgøre et fast driftssted. Denne undtagelse kaldes den såkaldte anti-fragmenteringsregel og er indført i SEL § 2, stk. 3, 2. punkt. Reglen stammer fra art. 5, stk. 4, nr. 1 i OECDs MOM. Anti-fragmenteringsreglen er inkluderet for at give en omfattende forståelse af begrebet fast driftssted. I det væsentlige anvendes reglen, når en virksomhed opdeler (eller fragmenterer) sine aktiviteter i flere forretningssteder i kildelandet, og på den måde undgår selskabet at blive omfattet af undtagelsen i SEL § 2, stk. 3, 1. punkt og art. 5, stk. 4. Dette kan muligvis føre til undgåelse af beskatning i kildelandet, da de individuelle aktiviteter i sig selv ikke ville udgøre et fast driftssted. Anti-fragmenteringsreglen sigter derfor på at imødegå denne form for omgåelse ved at kræve en samlet vurdering af, om de aktiviteter, der udføres i Danmark, kan betragtes som hjælpe- eller forberedende karakter.

6.15 Opsummering

Der blev i ovenstående afsnit taget stilling til beskatning af internationale selskaber, som involverer udfordringer med dobbeltbeskatning, hvor flere lande ønsker at beskatte det samme selskab med den samme indkomst. Det blev klarlagt, at dobbeltbeskatning kan være juridisk eller økonomisk. For at undgå dobbeltbeskatning indgår lande DBO'er med hinanden. Når der indgås DBO'er anvendes OECDs MOM som reference ramme til dette. Beskatning af selskaber i dansk lovgivning tager højde for eksisterende DBO'er og fastlægger beskatning i overensstemmelse med OECDs MOM, art. 5, baseret på fast driftssted. Begrebet "fast driftssted" er afgørende for beskatning. Ligeledes blev der undersøgt, hvorfor fast driftssteds-begrebet er afgørende for beskatning af virksomheder og fastlægger beskatningsretten mellem domicillandet og kildelandet. OECD har introduceret regler for at forhindre skatteundgåelse og skabe fair skattekonkurrence gennem OECD MOM. Ligeledes har OECD MOM til hensigt at reducere risikoen for dobbeltbeskatning. I den forbindelse blev der redegjort for de danske skatteregler, herunder de internationale skatteregler. I Danmark anvendes territorialprincippet, hvor indkomst og formue inden for landets grænser beskattes. Fast driftssteds-begrebet i dansk skatteret tager udgangspunkt i OECDs MOM og relevante cirkulærer. Der blev yderligere redegjort for den internationale skatteret, hvor det blev udledt, at som sådan ikke eksisterer en international skatteret, men at dansk skatteret bygger på EU-retten, heraf udgivelser fra OECD vedr. DBO'er.

Ydermere, så blev der taget stilling til, hvad en DBO er, og dens formål, som er at undgå dobbeltbeskatning ved at begrænse skatter, der normalt ville pålægges i henhold til national lovgivning. DBO'erne er anset som juridisk bindende aftaler mellem stater. I henhold til fortolkningen af en DBO, skal den i følge Wienerkonventionen om traktatretten, med primær vægt på ordlyden og konteksten i overenskomsten. Supplerende midler som forarbejder og omstændigheder kan anvendes ved uklarheder.

Herudover, blev retskildeværdien af OECDs MOM, og med dertilhørende kommentarer, behandlet, som en betydelig retskilde ved fortolkning af DBO'er, selvom OECD MOM ikke er folkeretlig bindende. Den giver fælles synspunkter fra landene i mellem ved forhandling af en DBO. Det blev udledt, at international retspraksis kan bruges som en relevant fortolkningskilde for begreber i OECDs MOM, især når ordlyden er identisk. Retssystemers tilgang kan variere, så praksis skal vurderes med forsigtighed.

Fast driftssted-begrebet er et centralt koncept inden for international beskatning, der afgør, hvor en virksomhed skal betale skat. Ifølge OECDs MOM defineres et fast driftssted som et fast forretningssted, hvor en virksomhed helt eller delvist udøver sin virksomhed. Dette indebærer tre hovedbetingelser: et fast forretningssted, udøvelse af virksomhed, og regelmæssig og vedvarende karakter. Det primære kriterium for fast driftssted indebærer, at virksomheden helt eller delvist udfører sin virksomhed i kildelandet og kan omfatte eksempler som kontorer, butikker, fabrikker og byggeaktiviteter, der varer mere end 12 måneder. Selv uden ejerskab eller leasing af lokaler kan et forretningssted anses for at eksistere, forudsat at virksomheden bruger eller har adgang til lokalerne. Forretningsstedet skal også have en vis varighed og stabilitet, men varigheden kan variere, hvilket kræver en konkret vurdering. Kravet om fasthed indebærer også en tilknytning til et geografisk sted i kildelandet.

Det sekundære kriterium, også kendt som agentreglen, finder anvendelse, hvis fast driftssted ikke kan afgøres efter det primære kriterium. Dette udvider fast driftsstedsbegrebet ved at inkludere medarbejdere eller agenter, der arbejder på vegne af virksomheden for at fremme dens aktiviteter i kildelandet. Agentreglen blev udvidet i 2017 for at imødekomme kommissionærarrangementer. Ændringerne gør det afgørende, om medarbejderen forhandler kontrakter i kildelandet, hvilket kan øge sandsynligheden for at etablere et fast driftssted. Anti-fragmenteringsreglen forhindrer virksomheder i at opdele deres aktiviteter i flere forretningssteder i kildelandet for at undgå beskatning. Reglen kræver en samlet vurdering af, om aktiviteterne er af hjælpe- eller forberedende karakter.

I det hele taget er definitionen af fast driftssted kompleks og indebærer mange nuancer og tolkninger for at afgøre, hvor en virksomhed skal betale skat i internationale forretningsforhold.

Kapitel 7

Ottawa principperne

Dette kapitel vil undersøge de beskatningsprincipper, som OECD har identificeret som relevante for beskatning af den digitale økonomi i forbindelse med deres BEPS-projekt. Kapitlet vil analysere, om de eksisterende regler for fastlæggelse af, og fordeling af indkomst til, et fast driftssted opfylder disse principper, og om principperne stadig er hensigtsmæssige til at vurdere de skattemæssige udfordringer, der opstår i forbindelse med den digitale økonomi inden for OECD-samarbejdet. Principper vil senere blive anvendt i analysen vedr. løsningsforslagene, hvor det vil undersøges, om Ottawa-principperne er tilstrækkelige til at evaluere beskatningsprincipperne i den digitale økonomi.

For at øge læsbarheden er følgende kapitel og dertilhørende afsnit refereret fra (OECD, 2015, s.162, 26, 163, 102) og (Cockfield, 2013, s.35, 36,) og (Eide & Stavang, 2022, s. 129-134, 467) og (OECD, 1998, s. 3-4, 228).

Ottawa-principperne udgør en samling beskatningsprincipper relateret til e-handel, der blev udviklet under en international ministerkonference om e-handel i Ottawa i 1998. Selv i dag, i forbindelse med OECDs BEPS-projekt, anses Ottawa-principperne stadig for passende til at vurdere de skattemæssige udfordringer i den digitale økonomi. Det bemærkes, at OECD ikke har udførligt forklaret, hvorfor de mener, at Ottawa-principperne fortsat er relevante. Dette arbejde vil derfor uddybe princippernes indhold med det formål at evaluere deres egnethed til at adressere de emner, som dette kapitel behandler.

7.1 Princippet om neutralitet

Følgende citat beskriver princippet om neutralitet:

"Taxation should seek to be neutral and equitable between forms of electronic commerce and between conventional and electronic forms of commerce. Business decisions should be motivated by economic rather than tax considerations. Taxpayers in similar situations carrying out similar transactions should be subject to similar levels of taxation"

I det store hele kræver princippet om neutralitet, at ensartede situationer skal behandles ens skattemæssigt. Reglerne skal derfor udformes således, at eventuelle variationer inden for digital handel beskattes på samme måde som konventionel handel, og at der ikke må være forskelsbehandling mellem digital handel og traditionel handel. Med princippet om neutralitet foreslås det, at skatteregler bør være neutrale i forhold til de teknologiske valg, som virksomheder foretager, samt i forhold til valget mellem digital eller konventionel handel. Dette skal forhindre diskrimination baseret på virksomhedernes valg af metode til at gennemføre forretningsmæssige transaktioner. Det kan derfor udledes fra dette princip, at målet er at lade forretningsmæssige beslutninger blive truffet på grundlag af økonomiske overvejelser snarere end skattemæssige hensyn.

De eksisterende regler for beskatning af erhvervsindkomst gælder for alle selskaber, uanset arten af deres forretning. Disse regler finder anvendelse på selskaber, der opererer inden for både konventionel handel og den digitale økonomi. Umiddelbart synes princippet om neutralitet således at være overholdt under de nuværende regler.

I efterfølgende kapital vil der blive undersøgt, hvordan selskaber, der driver virksomhed i den digitale økonomi, i nogen tilfælde ikke opfylder de nødvendige betingelser for at have et fast driftssted i et kildeland, når de udfører erhvervsaktiviteter der. Dette sker på trods af, at den pågældende erhvervsaktivitet kan være sammenlignelig med en aktivitet, som et andet selskab, der opererer inden for konventionel handel, ville have et fast driftssted for i kildelandet.

Kapitel 6 har påvist vedr. det primære kriterium, at en afgørende faktor for, at et selskab, der opererer inden for den digitale økonomi, ikke vil blive betragtet som et fast driftssted, er manglen på en fast fysisk tilstedeværelse i kildelandet. Dette betyder, at et selskab, der opererer inden for konventionel handel, vil blive pålagt beskatning af erhvervsindkomst i kildelandet, mens et selskab, der opererer inden for den digitale økonomi, undgår denne beskatning. Selvom begge skatteydere er i en næsten identisk situation, bliver de underlagt forskellige skattemæssige byrder i henhold til de nuværende regler for beskatning af erhvervsindkomst.

Dette skaber incitamenter for virksomhederne til at foretrække digital handel frem for konventionel handel, især når skatten i kildelandet er forholdsvis højere end skatten i domicillandet. Dette giver dermed anledning til undren over om de nuværende regler er neutrale. Umiddelbart må det siges, at dette ikke er tilfældet, at nuværende regler er neutrale.

7.2 Princippet om efficiens

Følgende citat beskriver princippet om efficiens:

"Compliance costs for taxpayers and administrative costs for the tax authorities should be minimised as far as possible"

I overensstemmelse med dette princip bør skattereglerne primært sigte mod at minimere skatteyderens omkostninger ved at overholde reglerne, samtidig med at reglerne skal udformes med henblik på at reducere skattemyndighedernes administrationsomkostninger i størst mulig udstrækning. Ottawa-principperne bygger på effektivitetsbetragtninger, der centrerer sig om at minimere transaktionsomkostninger. Transaktionsomkostninger kan resultere i en devaluering af værdien, der genereres i forholdet mellem parterne, sammenlignet med værdien, der kunne have været opnået uden transaktionsomkostninger. Derfor er det mest ønskværdigt, at reglerne er udformet på en måde, der reducerer disse omkostninger.

Transaktionsomkostninger opdeles normalt i tre kategorier: søgeomkostninger, forhandlingsomkostninger og kontrolomkostninger. Søgeomkostninger refererer til de omkostninger, der er involveret i processen før en aftale indgås, mens forhandlingsomkostninger relaterer sig til de omkostninger, der opstår, når parterne forhandler sig frem til indholdet af aftalen. Kontrolomkostninger henviser til de omkostninger, der er forbundet med at overvåge og sikre overholdelse af en aftale eller lov, samt at håndhæve sanktioner i tilfælde af kontraktbrud.

Ottawa-principperne lægger vægt på kontrolomkostninger, som indebærer omkostningerne for virksomhederne ved at sikre overholdelse af skattelovgivningen og omkostningerne for skattemyndighederne ved at kontrollere, at lovgivningen faktisk overholdes.

Forekomsten af kontrolomkostninger er baseret på antagelsen om, at der eksisterer en ubalance i informationen mellem staten og selskaberne, da selskaberne kan have adgang til oplysninger, som staten ikke har kendskab til. Kapitel 5 kunne påvise, at det kan være udfordrende at afgøre, om et erhverv har et fast driftssted i en stat, især når det opererer inden for den digitale økonomi. Den eksisterende praksis skaber betydelig usikkerhed vedrørende definitionen af fysisk tilstedeværelse i forhold til hovedkriteriet. Retspraksis fortolker fysisk tilstedeværelse på forskellige måder, nogle gange strækker sig ud over, hvad der naturligt kan udledes fra ordlyden af OECD MOM art. 5.

Det er generelt accepteret, baseret på OECDs MOM kommentarerne og retspraksis, at en server kan udgøre et fast driftssted for et erhverv. Men vurderingen af software er mere tvetydig. Selvom OECDs MOM og kommentarerne ikke lader tvivl om, at software alene ikke kan betragtes som et fast driftssted for et selskab, er der alligevel situationer i retspraksis, hvor software er blevet betragtet som et fast driftssted. Denne usikkerhed ser ud til at øge omkostningerne for både virksomheder og skattemyndigheder i forbindelse med overholdelse og kontrol i henhold til de gældende regler.

For virksomhederne kræver det betydelige ressourcer at planlægge og afgøre, om deres forretningsstruktur vil resultere i et fast driftssted i det land, hvor de agter at drive forretningsaktiviteter. For staten kræver det også betydelige ressourcer at sikre korrekt skatteopkrævning, især når det retlige grundlag er uklart. Set i lyset af denne kompleksitet kan det konkluderes, at de nuværende regler ikke lever op til principperne om effektivitet.

7.3 Princippet om forudsigelighed og simplicitet

Følgende citat beskriver princippet om forudsigelighed og simplicitet:

"The tax rules should be clear and simple to understand so that taxpayers can anticipate the tax consequences in advance of a transaction, including knowing when, where and how the tax is to be accounted."

Dette princip har som mål at sikre, at reguleringen af den digitale økonomi er forudsigelig og nem at forstå. Målet er at skabe klarhed omkring hvor, hvornår og hvordan skat skal betales, så virksomhedernes omkostninger til overholdelse af reglerne reduceres gennem en simplificering af skattesystemet. Princippet om forudsigelighed og simplicitet er derfor tæt forbundet med princippet om efficiens, hvor målet er at minimere transaktionsomkostningerne.

Som det blev beskrevet under princippet efficiens, ses det i kapitel 5, at den nuværende definition af fast driftssted ikke skaber den ønskede forudsigelighed, da der er manglende klarhed om fortolkningen af begrebet fast driftssted i henhold til art. 5. og 7. i OECD MOM samt de tilhørende kommentarer. For at opfylde dette princip synes det nødvendigt at etablere mere enkle og forudsigelige regler for beskatning af internetøkonomien i forhold til fast driftssted.

7.4 Princippet om effektivitet og fairness

Følgende citat beskriver princippet om effektivitet og fairness:

"Taxation should produce the right amount of tax at the right time. The potential for tax evasion and avoidance should be minimized while keeping counteracting measures proportionate to the risks involved."

Inden for begrebet effektivitet er det grundlæggende, at skattereglerne skal udformes på en måde, der sikrer, at den korrekte skattebyrde betales på det optimale tidspunkt. Selvom begrebet "det rigtige tidspunkt" ikke er præcist specificeret, kan det forstås som at sikre likviditets-hensyn, hvor skat ikke opkræves, før indkomsten er realiseret. Desuden indebærer det, at beskatning ikke unødigt kan udskydes til en senere periode.

Inden for begrebet fairness kræves, at skattereglerne skal udformes, så der opnås en retfærdig fordeling af skattebasen mellem forskellige stater. Dette indebærer også, at alle selskaber skal bidrage med en rimelig andel af den samlede skattebyrde. Som tidligere beskrevet i kapitel 5, har udviklingen inden for den digitale økonomi øget mobiliteten for virksomheder og mindsket behovet for fysisk tilstedeværelse. Kapitel 5 har også kunnet demonstrere, hvordan virksomheder, der opererer inden for den digitale økonomi, ofte ikke opfylder betingelserne for at have et fast driftssted i et kildeland. Dette skyldes enten manglen på en fast forretningssted eller fordi virksomhedens aktiviteter ikke anses for at nå det niveau, der kræves for at etablere et fast driftssted.

Dette skaber en mulighed for virksomheder inden for den digitale økonomi til at placere deres hovedkontor i et lav-skatteland og samtidig drive forretning med kunder i høj-skattelande uden at blive pålagt skat i høj-skattelandet. Virksomhedens indtægter fra kildelandet tæller ikke med i beregningen af indtægten i hjemlandet, på grund af den begrænsede mulighed for at etablere et fast driftssted. Dette betyder, at virksomheder, der opererer inden for den digitale økonomi, på lovlig vis kan minimere deres samlede skattebyrde på en måde, som virksomheder inden for konventionel handel ikke har mulighed for. Resultatet er en konkurrenceforvridning, der reelt begunstiger virksomheder inden for den digitale økonomi.

I tilfælde, hvor der faktisk er et fast driftssted, f.eks. på grund af placeringen af en server i et kildeland, vil kun en lille del af virksomhedens indtægter blive tildelt det faste driftssted. Dette skyldes OECDs opfattelse af, at en server kun indebærer begrænset risiko. Retningslinjerne fra OECD for indkomstallokering kræver derfor hverken fairness i fordelingen af skattebasen mellem staterne eller en retfærdig fordeling af skattebyrden mellem selskaberne. Det fremgår klart, at de nuværende regler for beskatning af erhvervsindkomst ikke opfylder princippet om effektivitet og fairness, da de hverken sikrer en retfærdig fordeling af skattegrundlaget mellem staterne eller en retfærdig byrdefordeling mellem selskaberne.

7.5 Princippet om fleksibilitet

Følgende citat beskriver princippet om fleksibilitet:

"The systems for taxation should be flexible and dynamic to ensure that they keep pace with technological and commercial developments"

Princippet om fleksibilitet kræver, at skatteregler skal være udformet på en måde, der tager højde for den teknologiske og kommercielle udvikling. Reglerne skal være dynamiske og tilpasningsdygtige for at sikre, at den teknologiske udvikling ikke forvrænger eller underminerer formålet med reglerne. Denne bestemmelse sigter dermed mod at opretholde langsigtede virkninger af de øvrige principper.

Analyserne i kapitel 5 viser, at de nuværende fast driftssteds-regler ikke er tilstrækkeligt tilpasset den teknologiske udvikling. Den nuværende definition af et fast driftssted mangler den nødvendige fleksibilitet til at håndtere de digitale virksomheder i mange tilfælde. Dette medfører f.eks. en risiko for en forskellig beskatning af et selskab, der vælger at handle via en digital butik i forhold til et selskab, der driver sin forretning fra en fysisk butik. Som det er nu, kan det konkluderes, at princippet om fleksibilitet ikke overholdes.

7.6 Vurdering af princippernes egnethed

Som tidligere nævnt er Ottawa-principperne blevet anerkendt af OECD som passende retningslinjer i forbindelse med BEPS-projektet for at vurdere de skattemæssige udfordringer i den digitale økonomi. Denne tilgang støttes i denne afhandling, da principperne er baseret på universelle økonomiske principper. Litteraturen ser også ud til at bekræfte sådanne principper inden for beskatning i den digitale økonomi.

Dette kapitel fremhæver, at den eksisterende definition af fast driftssted ikke overholder alle Ottawa-principperne, hvilket resulterer i, at de nuværende regler for beskatning af erhvervsindkomst ikke kan anses for at være tilstrækkelige. På den baggrund, kan det synes, at der kan være plads til en opdatering af behandlingen og definitionen af fast driftssted.

7.7 Opsummering

Ottawa-principperne udgør en række beskatningsprincipper for e-handel, udviklet under en international ministerkonference i 1998. Selv med OECDs BEPS-projekt anses disse principper stadig for relevante, men OECD har ikke uddybet deres fortsatte relevans. Dette kapitel søger at uddybe princippernes indhold for at vurdere deres egnethed i forhold til skattemæssige udfordringer i den digitale økonomi.

1. Princippet om Neutralitet: Dette princip kræver, at beskatning skal være neutral og retfærdig mellem e-handel og konventionel handel. Beslutninger bør baseres på økonomiske, ikke skattemæssige hensyn. Dette sikrer lige beskatning og undgår forskelsbehandling mellem digitale og konventionelle forretningsmetoder.
2. Princippet om Efficiens: Dette princip fokuserer på at minimere omkostninger for både skatteydere og skattemyndigheder. Reglerne skal designes for at reducere transaktionsomkostninger, herunder søgeomkostninger, forhandlingsomkostninger og kontrolomkostninger.
3. Princippet om Forudsigelighed og SimPLICITET: Dette princip søger klare og letforståelige skatteregler, så skatteyderne kan forudse skattemæssige konsekvenser på forhånd. Reglerne skal angive, hvornår, hvor og hvordan skatten skal rapporteres.
4. Princippet om Effektivitet og Fairness: Dette princip indebærer, at beskatning bør opkræves til rette tid og minimere risikoen for skatteunddragelse. Samtidig skal det sikre en rimelig fordeling af skattebasen mellem stater og retfærdig byrdefordeling mellem selskaber.
5. Princippet om Fleksibilitet: Dette princip kræver, at skattereglerne skal være dynamiske og tilpassningsdygtige for at følge med teknologiske og kommercielle udviklinger.

Vurderingen af disse principper i forhold til den digitale økonomi viser, at den nuværende definition af et fast driftssted ikke opfylder Ottawa-principperne. For eksempel er der uklarhed omkring fortolkningen af fast driftssted i relation til digital økonomi, hvilket skaber usikkerhed og kompleksitet for både virksomheder og skattemyndigheder. Der er også en konkurrenceforvridning, da digitale virksomheder har mulighed for at minimere deres samlede skattebyrde på en måde, som konventionelle virksomheder ikke har.

Kapitel 8

Beskatning af digitale virksomheder

Følgende kapitel er refereret fra OECDs. (2017). Model Tax Convention on Income and on Capital: Condensed Version 2017 af kommentarerne til art. 5, stk 1 og 4, pkt. 6, 10, 22, 29, 36, 41, 62, 115, 123, 126, 188.

Det er væsentligt at evaluere om de eksisterende retningslinjer i forhold til OECDs betingelser for fast driftssted er passende som juridisk grundlag for beskatning af digitale virksomheder. Derfor vil nedenfor analysere dette retlige fundament i lyset af præcedens, der understøtter de nuværende retningslinjer.

Som tidligere nævnt er digitalt avancerede virksomheder ofte karakteriseret ved en minimal eller endda fraværende tilstedeværelse i de lande, hvor deres indkomst genereres. Ikke desto mindre er det almindeligt, at disse virksomheder er afhængige af fysiske elementer som servere for at kunne fungere på det digitale marked. Ligeledes er det ofte nødvendigt for en digital virksomhed at have et varelager i et andet land end kildelandet til indkomsten. Spørgsmålet opstår imidlertid om, hvorvidt eksistensen af et sådant varelager udgør en tilstrækkelig fysisk tilstedeværelse, der kan kvalificere som et fast driftssted i det pågældende land. I det kommende kapitel undersøges de eksisterende bestemmelser i følgende henseender:

- Datacenter i Danmark med en udenlandsk ejer
- Datacenter - leasing eller leje
- Koncernintern hosting aftale
- Fysisk tilstedeværelse i Danmark gennem et varelager

8.1 Datacenter i Danmark med en udenlandsk ejer

For at en digital virksomhed kan have brugere på sin platform, er det afgørende, at virksomheden disponerer over en server, da platformen ellers ikke kan fungere. Derfor undersøges det, om en virksomhed bliver begrænset skattepligtig i Danmark, hvis den ejer en server i landet.

I overensstemmelse med retningslinjerne fra OECDs MOM punkt 123 i kommentarerne, anerkender OECD, at servere kan potentielt udgøre et fast driftssted, under visse omstændigheder. Før der dykkes ned i de juridiske bestemmelser, lad os kort definere, hvordan OECDs beskriver en "server". Ifølge OECD refererer en server til udstyr, der er fysisk placeret og bruges til at opbevare data og software. Dette data kan for eksempel inkludere information til en hjemmeside. En servers primære funktion er at give adgang til data og software for andre. OECDs definition af et fast driftssted omfatter alle installationer, lokaler og faciliteter, der benyttes til at udføre en virksomheds aktiviteter.

Ud fra denne beskrivelse formodes det, at en server kan udgøre et fast driftssted, da den ifølge definitionen er en "computer, der er fysisk placeret" (Michelsen et al., 2017, s. 357). Som påpeget i OECDs kommentarer til art. 5, punkt 1, punkt 123, bekræfter OECD også, at en server opfylder betingelserne for at udgøre et fast driftssted. Fast driftsstedet er defineret ud fra de tre primære betingelser i overensstemmelse med OECDs retningslinjer. Disse betingelser er nærmere uddybet i kapitel 6, så i det følgende vil der fokuseres udelukkende på aspektet vedrørende "forretningssted". Som det er blevet fastslået, kan en server udgøre et forretningssted, forudsat at kriterierne for fasthed og virksomhedsudøvelse også er opfyldt. Hvis de sidste to betingelser ikke er opfyldt, vil en server således ikke anses for at udgøre et fast driftssted.

Med hensyn til kriteriet om fasthed, kræves der en nødvendig tilknytning til en geografisk placering i kildelandet. Dette betyder, at forretningsstedet ikke bør flyttes rundt. Tilknytningen til kildelandet skal desuden have en vis varighed, normalt omkring 6 måneder, for at kvalificere som et fast sted.

Som et sidste krav for at opfylde fast driftssted-kriterierne, skal der være udførelse af virksomhed i kildelandet gennem det faste driftssted, før virksomheden bliver begrænset skattepligtig. Når det kommer til dette aspekt, findes der ingen præcedens på området, og OECDs har ikke specificeret dette i forhold til udførelse af virksomhed gennem en server. I denne afhandling antages det, at aktiviteten via hjemmesiden kan kvalificeres som erhvervsmæssig virksomhed i henhold til dansk lovgivning.

Det sidste krav, der skal opfyldes, før en server kan opfylde OECDs krav, er tilstedeværelsen af personale, der udfører virksomhed i kildelandet. Dette betyder, at en server normalt ikke opfylder kravet, da den ikke nødvendigvis kræver menneskelig interaktion for at fungere.

Ikke desto mindre har OECD listet eksempler, hvor menneskelig interaktion ikke er nødvendig, før der kan udøves virksomhed på den fysiske placering. OECD nævner specifikt i kommentarerne til art. 5, punkt 10 og 127, at en server falder ind under disse eksempler. I henhold til pkt. 127 i kommentarerne til art. 5 mener OECD derfor, at en server kan udøve virksomhed, selvom der ikke er menneskelig interaktion på den fysiske placering. Selvom OECD anerkender, at et datacenter (en server) i visse tilfælde kan udgøre et fast driftssted, er det vanskeligt at vurdere i forhold til dansk retspraksis, da der ikke findes specifikke regler i dansk retspraksis. I stedet vurderes hver sag individuelt, og der træffes afgørelse om, hvorvidt kravene for et fast driftssted er opfyldt. Manglen på et konkret præcedens i dansk retspraksis gør det også vanskeligt at fastslå, hvornår fast driftsstedskravene er opfyldt. Som et eksempel kan der ses på en fysisk genstand som et strømkabel, der befinder sig på en fysisk placering og ikke kræver menneskelig interaktion. I dette tilfælde fastslog Tfs.1994.24.LR, at strømkablet ikke udgjorde et fast driftssted, netop på grund af mangel på menneskelig interaktion.

Ud fra de tidligere oplysninger fremgår det, at der er en vis usikkerhed omkring begrebet "datacenter" og fast driftssted. Ikke desto mindre kan det udledes af bestemmelserne i SEL §2, stk. 1, litra a, at hvis en server er fysisk placeret i Danmark, og virksomheden opererer via denne server, kan virksomheden blive begrænset skattepligtig i Danmark. I henhold til SKM.2011.828.SR fastslås det, at et fast forretningssted kun kan eksistere, hvis der enten er retlig og faktisk kontrol over serveren. Retlig kontrol indebærer, at aktiviteterne udført i datacenteret ikke må være af forberedende eller hjælpende karakter.

Den negative begrebsliste i OECDs art. 5, stk. 4, inkluderer aktiviteter som indsamling af data til markedsføring og levering af kommunikationslinjer som aktiviteter af forberedende og hjælpende karakter. Som følge heraf kan disse aktiviteter ikke bidrage til at etablere et fast forretningssted. Da disse aktiviteter ofte udgør hovedformålet med en server, konkluderer OECD, at en server normalt ikke opfylder kravene til at være et "fast forretningssted." Ikke desto mindre, ligesom mange andre aspekter inden for dette emne inden for dansk lovgivning, afhænger reglerne ofte af en konkret vurdering af hver enkelt sag. Dette afspejles i SKM.2011.828.SR, hvor det blev fastslået, at et fast forretningssted kun kunne opstå, når der enten var faktisk eller retslig kontrol over serveren. I denne sag, SKM.2011.828.SR, havde en udenlandsk online spilvirksomhed en hostingaftale med en uafhængig tredjepart vedrørende brugen af en server i Danmark, men der blev ikke etableret et fast forretningssted i Danmark.

Således, ud fra tidligere retspraksis, kan man drage den konklusion, at hvis en virksomhed har retlig kontrol eller formel kontrol over en server, antyder det, at virksomheden driver aktiviteter gennem serveren. Dette kan indebære, at virksomheden er nødt til at have personale til at drifte og vedligeholde serveren. Det er op til de lokale skattemyndigheder i hvert enkelt land at afgøre, om virksomheden har kontrol over serveren, der er fysisk placeret i Danmark. Dette skyldes, at OECDs MOM ikke præciserer dette begreb i tilstrækkelig detalje. Indtil nu har der dog ikke været etableret en lokal retspraksis i Danmark vedrørende etablering af fast driftssted og begrænset skattepligt til Danmark, da de lokale skattemyndigheder endnu ikke har afgjort, om et fast forretningssted eksisterer.

8.2 Datacenter - leasing eller leje

I tilfælde, hvor et datacenter er lejet eller leaset. Her skal der tage stilling til, om en server placeret uden for virksomhedens hjemland kan udgøre et fast forretningssted, især i tilfælde af en hostingaftale. Dette område adskiller sig fra praksis vedrørende "udenlandsk ejerskab af datacenter", der er blevet behandlet i danske domstole. SKM.2015.369.SR er en sag, der involverer Selskab A (dansk), hvis indkomst stammer fra onlinespil. Disse onlinespil blev hostet på servere i udlandet, som tilhørte Selskab B (for eksempel i Holland). Aftalen mellem disse selskaber indebar, at A lejede hosting af B's serverkapacitet mod betaling. B var ansvarlig for driften og vedligeholdelsen af serveren. Skatterådets beslutning i SKM.2015.369.SR var, at der ikke var et fast forretningssted i Holland. Dette er i overensstemmelse med OECDs Kommentar 124 til art. 5, som angiver, at en hostingaftale for en leaset eller lejet server som udgangspunkt ikke resulterer i et fast forretningssted for den leaset eller lejede server. Hvis hostingaftalen skulle medføre et fast forretningssted for Selskab A, skulle Selskab A have et vis ansvar for driften og vedligeholdelsen af serveren. Derudover skulle Selskab A også have en vis kontrol over serveren, hvilket ikke var tilfældet i SKM.2015.369.SR, da Selskab B havde adgang til og driften og vedligeholdelsen af serveren.

Under visse omstændigheder kan det dog være muligt at fastslå, at der er et fast forretningssted. Indtil nu har de danske skattemyndigheder imidlertid ikke afgjort, at en virksomhed under de angivne betingelser havde et fast forretningssted, da dette kræver faktisk kontrol over serveren. I både SKM.2015.600.SR og SKM.2015.369.SR fastslog Skatterådet, at en leaset eller lejet server ikke kunne medføre et fast forretningssted i Danmark.

8.3 Koncernintern hosting aftale

Nedenfor vil der tages udgangspunkt i SKM.2016.188.SR, hvor et udenlandsk moderselskab havde en aftale med et dansk datterselskab om at benytte serverkapacitet hos datterselskabet. Serverkapaciteten blev lejet ud fra datterselskabet til moderselskabet til en pris, der var i overensstemmelse med armslængdeprincippet.

I denne konkrete sag, SKM.2016.188.SR, var det datterselskabet, der stod for den daglige drift og vedligeholdelse af datacenteret. Datterselskabet var ikke underlagt instruktionsbeføjelser fra moderselskabet. Ud over et par enkelte tilfælde, hvor moderselskabets medarbejdere blev ledsaget af datterselskabets medarbejdere for at inspicere serveren, havde moderselskabet ikke fysisk kontrol over serveren. Det var altså datterselskabet, der reelt opererede over serveren. Skatterådet afgjorde, at der ikke kunne fastslås et fast driftssted i Danmark for moderselskabet, da det ikke havde faktisk kontrol over serveren, hverken gennem ekstern kontrol over datterselskabet eller gennem den faktiske drift af serveren.

Spørgsmålet i den nævnte sag var, om et fast driftssted stadig kunne blive etableret, på trods af det indirekte ejerskab mellem de to selskaber. Dommen i denne sag, i overensstemmelse med OECDs retningslinjer, fastslog, at på trods af ejerforholdet mellem de to selskaber skulle de betragtes som separate juridiske enheder, og derfor kunne der ikke etableres et fast driftssted i Danmark i henhold til den beskrevne situation.

8.4 Fysisk tilstedeværelse gennem varelager i Danmark

I foregående afsnit blev der undersøgt forskellige eksempler på hostingaftaler, og om der igennem dette kunne statueres fast driftssted for en virksomhed. Det samlede indtryk fra ovenstående diskussion er, at der ikke er mange digitale virksomheder, der er tungt afhængige af fysisk tilstedeværelse. Ikke desto mindre findes der digitale virksomheder, der er afhængige af fysisk tilstedeværelse. Dette kan eksempelvis være en virksomhed med en e-handelsplatform, der sælger varer, som skal sendes fra et varelager. I sådanne tilfælde kan virksomheden have en betydelig afhængighed af et varelager, der er placeret i et andet land end virksomhedens hjemland. Som udgangspunkt, når en virksomhed etablerer et varelager i Danmark, opstår der et fast forretningssted i Danmark. Dette betyder, at hvis en udenlandsk medieplatform for eksempel opretter et varelager i Danmark til opbevaring, udstilling og distribution af varer, vil denne virksomhed etablere et fast forretningssted i Danmark.

Nu opstår spørgsmålet om, hvorvidt et sådant varelager kan falde ind under undtagelsesbestemmelsen i art. 5, stk. 4, litra a, ved at vurdere, om varelageret anses for at have karakteren af forberedende og hjælpende aktiviteter i stedet for at udgøre en del af virksomhedens kerneaktiviteter. Hvis et varelager kun bruges til at opbevare, udstille og distribuere virksomhedens varer, kan det faste forretningssted alligevel ikke betragtes som et fast forretningssted i henhold til OECDs art. 5, stk. 4, der specificerer de aktiviteter, der falder under undtagelsesbestemmelsen. Det er dog vigtigt at bemærke, at eksemplerne i art. 5, stk. 4, ikke er udtømmende, og derfor kræves der en konkret vurdering i hver enkelt sag for at afgøre, om virksomheden udfører kerneaktiviteter eller om aktiviteterne på den fysiske placering har karakteren af forberedende eller hjælpende aktiviteter.

For at et varelager skal anses for at have karakteren af forberedende eller hjælpende aktiviteter, må varelagerets funktion ikke udgøre en væsentlig del af virksomhedens kerneaktiviteter. For eksempel, hvis en digital virksomheds primære formål er at sælge fysiske varer på afstand, mens varelagerets primære formål er at have en beholdning med henblik på videresalg, kan man argumentere for, at varelageret ikke udgør et fast forretningssted i henhold til OECDs art. 5, stk. 4, litra a.

Et praktisk eksempel på dette er virksomheden Zalando, der er hjemmehørende i Tyskland og underlagt tysk beskatning. Zalando bliver kun skattepligtig i de lande, hvor de har logistikcentre i Europa (Zalando, u.å.). Zalandos forretningsmodel har hidtil ikke ført til etableringen af et fast forretningssted i henhold til den negative definition i art. 5, stk. 4, litra a, da denne bestemmelse fastslår, som tidligere nævnt, at varelager, der udelukkende bruges til at opbevare, udstille og udlevere virksomhedens varer, betragtes som forberedende og hjælpende aktiviteter. Det er værd at bemærke, at OECD har forsøgt at undgå misbrug af denne bestemmelse og derfor offentliggjorde en opdateret version af OECDs MOM i 2017, hvor der blev foretaget ændringer i art. 5, stk. 4. Nu blev formålet, at kildelandet i højere grad skulle tildeles beskatningsretten, især i tilfælde hvor virksomheder opererer på tværs af landegrænser ved hjælp af forskellige teknologier. Nu kunne det synes, at der var en øget risiko for virksomheder som Zalando at blive underlagt begrænset skattepligt i de lande, hvor de havde varelagre. Dette skyldes, at Zalandos varelagre forventedes at have en betydelig størrelse med et betydeligt antal medarbejdere. Dette aspekt blev fremhævet i punkt 62 i kommentarerne til art. 5, som indikerede, at der skulle lægges særlig vægt på store varelagre med et betydeligt antal ansatte. I sådanne tilfælde burde varelageret betragtes som en væsentlig del af virksomhedens aktiviteter snarere end blot at være af forberedende og hjælpende karakter.

På nuværende tidspunkt er der endnu ikke blevet statueret et fast driftssted for Zalando. Dog må det antages, at risikoen fremadrettet bliver større end tidligere på baggrund af det tidligere nævnte. Ikke desto mindre er det værd at bemærke, at punkt 62 stadig efterlader nogle uklarheder. Det indeholder ingen klare definitioner af, hvad der anses for at være et stort varelager eller et betydeligt antal ansatte. Baseret på reglerne i OECDs 2017-udgave kan man konkludere, at hvis varelageret i kildelandet er nødvendigt på grund af virksomhedens afhængighed af hurtig levering til kunder, vil det grundlæggende resultere i et fast driftssted. Ikke desto mindre er det underliggende argument for ikke at etablere et fast driftssted, at virksomheden ønsker at sikre hurtig levering til sine kunder, og derfor betragtes varelageret som en hjælpeaktivitet i den pågældende virksomhed.

Hvis varelageret er beliggende i et lokalt datterselskab, der yder logistikydelser til sit moderselskab gennem sit eget varelager, bør dette normalt ikke medføre etablering af et fast driftssted. Dette skyldes, at moderselskabet ikke har kontrol over det faste driftssted. Desuden vil alle aktiviteter i varelageret være en direkte aftale mellem moderselskabet og kunden, og derfor vil datterselskabet ikke have nogen agentrolle i forhold til moderselskabet.

8.5 Salgsagent i Danmark

Digitale virksomheder har haft muligheden for at vælge mellem at etablere deres aktiviteter i kildelandet ved brug af servere, varelager eller faste forretningssteder. Alternativt kan virksomheder vælge at lade deres aktiviteter udøve gennem en agent i et givent kildeland. Reglen om agenter er fastlagt i OECDs MOM, art. 5, afsnit 5. Ifølge denne bestemmelse betyder det, at når en agent handler på vegne af et virksomhed i et andet kildeland end virksomhedens domicilland, vil virksomheden anses for at have et fast driftssted i det pågældende land, selvom de ikke udøver deres aktiviteter fra et fast forretningssted i dette land.

Ifølge agentreglen i OECDs MOM art 5, stk. 5, kan et selskab betragtes som fast driftssted i Danmark, medmindre agenten anses som en uafhængig repræsentant i henhold til art. 5, stk. 6. Denne undtagelsesbestemmelse finder kun anvendelse, når den uafhængige agent handler på vegne af virksomheden inden for rammerne af agentens normale forretningsvirksomhed. Det er derfor afgørende at skelne mellem en afhængig salgsagent i henhold til OECDs MOM artik 5, stk. 5, og en uafhængig agent i henhold til stk. 6.

8.5.1 Afhængig salgagent for en virksomhed

OECDs MOM art. 5, stk. 5, omhandler tilfælde, hvor en afhængig agent i Danmark handler på vegne af en virksomhed og spiller en central rolle i indgåelsen af aftaler, der normalt indgås af virksomheden uden væsentlige ændringer. Denne formulering blev ændret ved udvidelsen af agentreglen i OECDs MOM art. 5, stk. 5, som blev implementeret med BEPS Action 7 og MLI art. 12. Tidligere kunne agentreglen omgås let, hvis agenten ikke havde fuldmagt til at indgå og underskrive kontrakter. Derfor er det afgørende i den nye udgave at definere, hvad der menes med en "ledende rolle." I kommentarerne til OECDs MOM forklares det, at hvis en person i kildelandet forhandler kontrakten med kunden og blot mangler accept fra virksomheden i domicillandet, så har personen i kildelandet spillet en ledende rolle i kontraktindgåelsen, jf OECDs MOM art. 5 stk 5 - kommentarerne i pkt. 88-89. Hvis agenten blot introducerer ydelserne, anses det normalt ikke som en ledende rolle. Dette princip gælder ofte i tilfælde, hvor agenten regelmæssigt udarbejder kontrakten uden væsentlige ændringer fra selskabet, hvilket skaber grundlag for at fastslå, at der er et fast driftssted i form af en agent. Med ændringen af OECDs MOM i 2017 lægges nu mere vægt på de funktioner, der fører til indgåelsen af aftalen, og ikke kun selve den formelle aftaleindgåelse. Hvis agenten udfører de afgørende funktioner, der leder til aftaleindgåelsen, selvom agenten ikke formelt kan indgå aftalen på virksomhedens vegne, vil virksomheden stadig kunne anses for at have et fast driftssted jf, C.F. 8.2.2.5.3 Agentreglen.

8.5.2 Uafhængig af salgsagent for en virksomhed

OECDs MOM art. 5, stk. 6, som definerer betingelserne for agentreglen, fastslår, at OECDs MOM art. 5, stk. 5 kun finder anvendelse, hvis agenten ikke er uafhængig. Dette betyder, at hvis en udenlandsk virksomhed benytter en uafhængig repræsentant i Danmark, vil virksomheden ikke have et fast driftssted her i landet, jf OECDs MOM art. 5 stk 6, pkt. 102-114 i kommentarerne. Denne undtagelse gælder kun i de tilfælde, hvor den uafhængige agent handler inden for rammerne af agentens normale forretningsvirksomhed jf, C.F. 8.2.2.5.3 Agentreglen. I OECDs MOM blev denne bestemmelse revideret, men der blev ikke foretaget nogen væsentlige ændringer. Det er stadig afgørende, at agenten er juridisk eller økonomisk afhængig af den udenlandske virksomhed, jf OECDs MOM art. 5. stk 6, pkt. 103-104 i kommentarene (Michelsen et al., 2017, s. 373). Kommentarerne til overenskomsten præciserer yderligere flere relevante faktorer, der kan tages i betragtning ved vurderingen af afhængighedsforholdet, jf OECDs MOM art. 5. stk 6. pkt 106-111 i kommentarerne.

Det fremgår heraf, at omfanget af virksomhedens instruktion og kontrol over agentens udførelse af opgaverne vil være en væsentlig indikator for, om agenten kan anses for at være uafhængig i forhold til den udenlandske virksomhed. Detaljerede instruktionsbeføjelser eller en detaljeret kontrol over agentens konkrete udførelse af opgaver for virksomheden indikerer et afhængighedsforhold, jf OECDs MOM art. 5. stk 6. pkt. 106 i kommentarerne.

Yderligere tilskrives det værdi, om agenten løbende informerer den udenlandske virksomhed for at opnå dets accept af den måde, hvorpå virksomheden udøves, eller om det blot er en informationsproces for at sikre opfyldelsen af aftalen, jf OECDs MOM art. 5. stk. 6 pkt. 108 i kommentarerne. Det er ikke nødvendigt, at alle disse faktorer opfyldes samtidig, før der kan anses for at være afhængighed. Der skal altid foretages en konkret vurdering af de enkelte faktorer i sammenhæng med sagens omstændigheder (Michelsen et al., 2017, s. 374). Således, hvis en agent, der sælger reklamespots for en udenlandsk virksomhed, ikke er underlagt specifikke instruktioner og kontrol vedrørende udførelsen af arbejdet, betragtes agenten som uafhængig af den udenlandske virksomhed. Omvendt, hvis agenten i betydelig grad skal informere den udenlandske virksomhed og opnå deres accept for indgåelse af kontrakter, vil der kunne fastslås et afhængighedsforhold.

Desuden skal det vurderes, om agenten handler inden for rammerne af den sædvanlige forretningsvirksomhed og dermed er uafhængig (Michelsen et al., 2017, s. 376). Bedømmelsen af, hvad der betragtes som "sædvanlig," involverer både en subjektiv og en objektiv bedømmelse. Den subjektive vurdering afhænger af, om det arbejde, agenten udfører, er sædvanligt for den specifikke person (Michelsen et al., 2017, s. 376). På den anden side indebærer den objektive vurdering en sammenligning mellem, hvad der er sædvanligt for den pågældende person i forhold til det arbejde, som en person i en tilsvarende branche normalt udfører.

Så det arbejde, som agenten udfører i f.eks en social medievirksomhed, skal sammenlignes med arbejdet, som en anden agent i den tilsvarende sociale mediebranche normalt udfører. Dog er der mange eksempler inden for den digitale verden, hvor de sociale medievirksomheder henvender sig til kunder i Danmark online med det formål at købe reklamespots gennem deres hjemmeside. Der kan spørges ind til, om disse sociale netværkssider i sig selv udgør agenter. Det er tidligere blevet fastslået, at software og data ikke udgør fysiske, flytbare aktiver, hvilket betyder, at der ikke kan fastlægges en fast lokation, der udgør et forretningssted.

Desuden kan den udenlandske virksomhed ikke indgå bindende aftaler via hjemmesiden, hvilket betyder, at agentreglen, som tidligere nævnt, ikke kan finde anvendelse i henhold til den nuværende lovgivning. På baggrund af dette kan det konkluderes, at der i øjeblikket ikke er retlige beføjelser til at beskatte en digital agent i overensstemmelse med agentreglerne i OECDs MOM art. 5, stk. 5 og 6 inden for fast driftsstedsbegrebet. Med andre ord har digitale virksomheder stadig mulighed for at undgå begrænset skattepligt til Danmark ved at omgå agentreglen.

8.6 Opsummering

I ovenstående afsnit blev, der nævnt forskellige scenarier, hvorefter det blev lagt til grund for, hvem der ville opnå beskatningsretten. Først og fremmest blev der set på, om ejerskab af en server i Danmark kan føre til begrænset skattepligt i landet. Ifølge OECD kan servere udgøre et fast driftssted under visse betingelser. Fast driftsstedet afhænger af kriterier som fysisk tilstedeværelse, fasthed, virksomhedsudøvelse og personale tilstedeværelse. Fasthed kræver en nødvendig tilknytning til en geografisk placering i kildelandet, normalt omkring 6 måneder. OECD anerkender, at en server kan udgøre et fast driftssted, selv uden menneskelig interaktion på den fysiske placering.

Ud fra tidligere retspraksis i Danmark kan der drages den konklusion, at hvis en virksomhed har retlig kontrol eller formel kontrol over en server i landet, antyder det, at virksomheden driver aktiviteter gennem serveren. Reglerne afhænger ofte af en konkret vurdering. Dernæst blev situationen, hvor et datacenter er lejet eller leaset i Danmark undersøgt. Hostingaftaler for lejede servere resulterer normalt ikke i et fast driftssted i Danmark, medmindre visse betingelser er opfyldt. Herefter blev der undersøgt udfaldet af en koncernintern hostingaftaler, hvor et udenlandsk moderselskab lejer serverkapacitet fra et dansk datterselskab. Her afgøres det, om kontrol og drift over serveren resulterer i et fast driftssted, hvilket det ikke gjorde i den givne sag. Til sidst diskuteres fysisk tilstedeværelse gennem varelager i Danmark. Når en virksomhed opretter et varelager i Danmark, kan det føre til etablering af et fast driftssted, og som regel etableres der fast driftssted ved en sådan etablering. Det dog blev det udledt, at hvis et moderselskab modtager logistikydelser vedr. et varelager etableret af datterselskabet, så grundet manglende kontrol fra moderselskabet, vil moderselskabet ikke opnå fast driftssted på denne baggrund. Ligeledes kom det frem, at OECDs regler definerer betingelserne, hvor varelageret anses for at være forberedende og hjælpende aktiviteter. Her blev henvist til Zalando, som via et varelager ikke opnår fast driftssted, da det blev anset for nuværende som forbedrende og hjælpende karakter for virksomheden til at kunne levere sit formål.

Til sidst blev spørgsmålet vedr. salgsagenter i Danmark behandlet. Brugen af uafhængige agenter i stedet for afhængige agenter kan have indflydelse på fast driftsstedet. Agentreglen i OECDs MOM er relevant her og definerer betingelserne for fast driftssted i tilfælde af uafhængige agenter. I 2017 blev OECDs MOM opdateret for at håndtere beskatning af digitale virksomheder og fastsætte betingelserne for, hvornår en virksomhed har et fast driftssted i et andet kildeland forskellig fra domicillandet. De specifikke ændringer og præciseringer har til formål at tilpasse beskatningen til den digitale økonomi og skabe klarhed om fast driftssted for digitale virksomheder.

Den danske praksis og retspraksis i relation til digitale virksomheders beskatning fortsætter med at udvikle sig og kræver ofte en konkret vurdering af hver sag. Der er fortsat usikkerhed om fast driftssteds-kravene og reglerne, især i forhold til digitale virksomheder, og det forventes, at fremtidige sager og reguleringer vil forme retspraksis fremadrettet.

Kapitel 9

Løsningsforslag vedr. fremtidig beskatning af digitale virksomheder

9.1 Fælles tilgang til løsningsforslag - globalt

Siden internettets begyndelse har der været en global debat blandt politikere, skattemyndigheder og internationale organisationer om, hvordan man bedst beskatter de digitale virksomheder, der er opstået i takt med internettets udbredelse (OECD, 2015). Både EU, FN og OECD har hver især arbejdet på at udvikle forslag til mere effektiv beskatning af disse digitale virksomheder (OECD, 2015).

Årsagen til dette ønske om at forbedre og styrke beskatningen af digitale virksomheder ligger i det faktum, at de ofte opererer globalt, selvom de kun er fysisk til stede få steder. Dette gælder især for virksomheder som Google, Facebook, Amazon, og lignende, hvor den fysiske placering ikke nødvendigvis afspejler deres globale aktiviteter. Som følge heraf er der behov for at beskatte dem for de tjenester, de leverer i de lande, hvor de opererer, selvom de ikke nødvendigvis har en fysisk tilstedeværelse i hvert af disse lande. Dette har ført til diskussioner i EU og mellem lande om, hvordan man bedst beskatter digitale virksomheder, der kun beskattes i ét land, selvom de opererer i flere lande (SKAT, 2018).

9.2 Unilateral tilgang

I bestræbelserne på at finde en fælles europæisk løsning for beskatning af digitale virksomheder er det blevet klart, at EU ikke har kunnet levere en tilfredsstillende model. Dette har ført til, at en række enkelte medlemslande har implementeret ensidige skatteforanstaltninger rettet mod digitale virksomheder for at få del i deres overskud (Tænk tanken Europa, 2019, s. 1).

Denne unilaterale tilgang har imidlertid skabt en opdeling i det indre marked og skabt øget skattemæssig usikkerhed for globale digitale virksomheder, der opererer inden for EU og forskellige medlemslande (Tænk tanken Europa, 2019, s. 1).

Flere EU-lande, herunder Storbritannien, Ungarn, Østrig, Italien, Frankrig og Spanien, har allerede indført digitale skatter (Tænk tanken Europa, 2019, s. 4). Tilbage i 2019 var Ungarn og Frankrig blandt de første til at indføre en unilateral digital skat, ofte kaldet GAFA, som fokuserer på Google, Amazon, Facebook og Apple (Tænk tanken Europa, 2019, s. 9). Det bemærkes, at de digitale skatter i Frankrig og Ungarn også gælder for nationale virksomheder, hvilket betyder, at der ikke er nogen forskelsbehandling mellem udenlandske og nationale selskaber (Tænk tanken Europa, 2019, s. 9).

Denne udvikling af unilaterale digitale skatter har været kontroversiel og har mødt kritik fra internationale aktører, især fra USA (Tænk tanken Europa, 2019, s. 4). Der er blevet lagt pres på EU for at finde en fælles løsning på dette område (Tænk tanken Europa, 2019, s. 4). De EU-lande, der allerede har indført ensidige digitale skatter, har dog tilkendegivet, at de vil trække disse tilbage til fordel for en fælles EU-løsning, når en sådan bliver vedtaget (Asen & Bunn, 2021).

9.3 Introduktion til OECD/G20 lande om framework for BEPS projektet

I tiden før visse EU-lande begyndte at indføre nationale digitale skatter på digitale virksomheder, har OECD arbejdet på at adressere og imødekomme de udfordringer, der er forbundet med beskatning af digitale virksomheder (OECD, 2013). OECD har annonceret sin hensigt om at opnå en international konsensus vedrørende beskatning af digitale virksomheder. Dette initiativ fandt sted i perioden forud for vedtagelsen af nationale digitale skatter i visse EU-lande. I 2015 besluttede OECD og G20-landene at iværksætte BEPS-projektet, der havde fokus på selskabsbeskatning i bredere forstand, inklusive beskatning af den digitale økonomi.

Resultatet af dette projekt blev præsenteret i 2019 gennem OECDs Inclusive Framework og Program of Work (OECD, 2015). Disse rapporter indeholdt henholdsvis pilar one og pilar two, der dækkede forskellige aspekter af international beskatning. Pilar one indeholdt tre løsningsforslag, som ikke nødvendigvis krævede traditionel fysisk tilstedeværelse i det land, hvor indtjeningen sker, for at fastlægge og gennemføre beskatning i dette land (OECD, 2013). Pilar two havde mere at gøre med skattegrundlaget for multinationale virksomheder, men det er ikke relevant for denne analyse, da det ikke omhandler beskatning af digitale virksomheder (OECD, 2013). Pilar one inden for BEPS-projektet vil blive yderligere undersøgt i efterfølgende afsnit.

9.4 Behandling af forslag 1 Nexus regel + Amount A, samt praksis betydning

Følgende afsnit er refereret fra (OECD, 2019a, 2019b, 2019c, 2020, 2021, s. 7-10).

Begrebet "nexus," vedrører det, at en virksomhed skal have en vis tilknytning, for eksempel et fast driftssted, til et bestemt land, f.eks. Danmark, for, at dette land kan opnå beskatningsretten til den indkomst, som virksomheden genererer inden for et givent lands grænser. Dette betyder, at multinationale virksomheder, der opererer fra ét land, men leverer varer eller tjenester til andre lande, f.eks. via en hjemmeside, i øjeblikket kun beskattes af overskuddet i det land, hvor virksomheden fysisk er placeret. Med den konstante udvikling inden for den digitale økonomi har OECD vurderet, at det er nødvendigt at revidere nexus-reglerne for at sikre, at de afspejler den måde, digitale virksomheder opererer på i fremtiden.

Som følge heraf har OECD fremlagt et dokument, hvor de forpligter sig til at udvikle en skattemæssig tilstedeværelse i et land uden nødvendigvis at kræve, at virksomheden har en fysisk tilknytning til det pågældende land. Dette dokument har titlen "Programme of Work to Develop a Consensus Solution to the Tax Challenges Arising from the Digitalisation of the Economy." Pillar One, som er en del af dette program, beskæftiger sig med tildelingen af beskatningsrettigheder for virksomheder, herunder ændringer i nexus-reglen. Overordnet sigter Pillar One mod at flytte overskuddet fra de største og mest indtjeningsdygtige multinationale virksomheder fra det land, hvor virksomhederne fysisk er placeret, til de lande, hvor virksomhedens kunder og brugere befinder sig.

Formålet med Pillar One er i vid udstrækning at udvide beskatningsrettighederne i de lande, der har e-markeder, såsom Danmark. For eksempel sigter Pillar One mod at give Danmark større mulighed for at beskatte større multinationale virksomheder, når virksomhederne er aktive i den danske økonomi gennem deres aktiviteter. For at fastlægge, om en multinational virksomhed falder ind under nexus-reglerne, skal der udarbejdes en aktivitetstest og en tærskeltest for at afgøre, om virksomheden har opbygget en aktiv og engageret brugerbase i det land, der ønsker at beskatte virksomhedens overskud. De virksomheder, der omfattes af reglerne i Pillar One, er typisk større og veletablerede aktører på markedet. For at afgøre, hvilke virksomheder der falder ind under denne kategori, har Pillar One fastlagt en indtægtsgrænse som den primære indikator.

Indtægtskriteriet fastslår, at en multinational virksomhed skal have en global omsætning på mere end 20 mia. euro for at komme ind under Nexus-reglerne. Ud over dette omsætningskrav skal virksomheden også opnå en årlig profit på over 10% om året. Ifølge Pillar One er der mulighed for at sænke omsætningskravet til 10 mio euro efter en periode på 7 år.

Som det fremgår af ovenstående, er det de meget store virksomheder, der berøres af Nexus-reglerne, hvilket typisk vil inkludere virksomheder med monopolagtig eller oligopolagtig status på det digitale marked i det land, der ønsker at beskatte overskuddet. Pillar One er især designet til at ramme store udbydere af sociale medier som Facebook, LinkedIn og Instagram, søgemaskiner som Google samt formidlingsplatforme inden for deleøkonomien som AirBnB. Disse aktører har til fælles, at de kan indsamle data om brugerne online og levere målrettet reklame til brugere i et givet land, uden at have en fysisk tilstedeværelse i det pågældende land. Dette giver dem mulighed for at generere indkomst udelukkende baseret på deres websteder.

For de virksomheder, der er omfattet af Nexus-reglerne, vil 25% af overskuddet over 10% af omsætningen blive tildelt de markedsjurisdiktioner, hvor der er fastlagt en Nexus. Allokationen af overskuddet sker i henhold til fordelingsnøglen, som kaldes Amount A (EY, 2021).

Da Amount A udgør den nye fordelingsnøgle inden for Nexus-reglerne, er det relevant at se på, hvilke typer virksomheder der kan omfattes af disse regler. Der er to hovedkategorier, der falder ind under Amount A-reglerne, nemlig CFB-virksomheder og ADS-virksomheder. CFB-virksomheder er virksomheder, der har tætte forbrugerkontakter og genererer deres omsætning ved at sælge varer og tjenester direkte til forbrugerne. Omsætningen opnås ofte gennem uafhængige distributører som Starbucks, Mercedes-Benz og lignende. ADS-virksomheder i denne sammenhæng er dem, der tilbyder tjenester som reklame, onlinesøgemaskiner og sociale medier. ADS-virksomheder leverer tjenester til brugere, der kræver minimal menneskelig interaktion fra tjenesteudbyderen.

Multinationale virksomheder kan kun omfattes af Amount A, hvis de opfylder aktivitetstesten som tidligere beskrevet (20 mia. euro i omsætning og 10% overskud). Denne aktivitetstest sikrer, at Amount A primært fokuserer på de største virksomheder, der genererer betydelige overskud. Hvis en virksomhed opfylder Nexus-reglernes krav, finder Amount A anvendelse, såfremt virksomheden har en omsætning på mindst 1 mio euro fra en lokal jurisdiktion. For lande, hvor BNP er lavere end 10 mia. euro, vil Nexus-reglerne gælde, hvis virksomheden har en omsætning på over 250.000 euro.

Nexus-reglerne og Amount A finder således kun anvendelse i de største og mest indtjenende virksomheder, samt virksomheder, der er tilstrækkeligt store og komplekse til at kunne deltage i omfattende aggressiv skatteplanlægning. Hensigten med Nexus-reglen, inklusive Amount A, er at skabe en konsensusbaseret løsning, så de virksomheder, der ikke længere opfylder kravet om fysisk tilstedeværelse i henhold til de gældende regler, alligevel kan beskattes i et andet land, selvom de ikke fysisk er til stede i henhold til OECDs MOM art. 5. Dette indebærer, at digitale virksomheder i fremtiden vil blive beskattet i et land, hvis de opretholder vedvarende aktiviteter i det pågældende land ved hjælp af digital teknologi og automatiserede midler, hvilket gør det muligt at undgå fysisk tilstedeværelse.

Nexus-reglen vil blive en selvstændig regel, som 138 ud af 141 lande og jurisdiktioner er blevet enige om at implementere. Reglerne om Nexus og Amount A var forventede at skulle træde i kraft i 2023, selvom der stadig er nogle dele af aftalerne, der ikke er fuldstændigt forhandlede. Reglerne er dog udskudt til først at træde i kraft, tidligst 2024 (KPMG, 2022). Da reglerne endnu ikke er blevet implementeret, betyder det også, at der endnu ikke er fastlagt en specifik retspraksis på dette område. Hvis den nuværende løsning bliver vedtaget, vil vi imidlertid opleve en ændring i tolkningen af reglerne for fast driftssted, især når det gælder digitale virksomheder.

9.5 PBEPS 2.0 Pillar One i praksis

Dette afsnit har til formål at gennemgå og illustrere et eksempel på, hvordan en digital virksomhed kan blive beskattet i henhold til BEPS 2.0 Pillar One's forslag. Eksemplet tager udgangspunkt i en situation, der svarer til den beskrevet i et bindende svar, der blev afgivet af Skatterådet i 2015, herunder SKM2015.369.SR. Følgende afsnit er referet fra (OECD, 2021).

I eksemplet er der tale om en danskregistreret virksomhed, der driver sin forretning gennem et selvudviklet online-spil. Dette spil er gratis at installere for brugerne, og virksomhedens indtjening stammer udelukkende fra salg af annoncer samt brugernes køb af virtuelle varer og effekter inden i spillet. Spillerne har mulighed for at erhverve disse effekter enten via kreditkort betalinger eller mobilkøb. Spillet afvikles på én eller flere servere, som er placeret i udlandet og ejes af et eksternt firma.

Det danske selskab lejer en del af serverkapaciteten fra det eksterne firma, som stiller denne serverkapacitet til rådighed. Løsningen er fleksibel, og det danske selskab har altid adgang til visse faste servere, men kan også bruge ekstra servere i perioder med øget spilleraktivitet. Betalingen til den eksterne serverejer baseres på timeforbrug. Den eksterne ejer leverer alt hardware, såsom CPU, harddiske, RAM osv., mens det danske selskab selv installerer den nødvendige software. Det danske selskab anmoder Skatterådet om et bindende svar på, om det kan bekræftes, at de lejede servere, hvorover selskabet har råderet og hvor selskabet afvikler sine online-spil i udlandet, udgør et fast driftssted i det pågældende udland. Dette ville være under forudsætning af, at selskabets ansatte betjener disse servere i overensstemmelse med Selskabsskattelovens §8, stk. 2. Det vil sige, at indkomster fra faste driftssteder i udlandet ikke skulle medregnes ved opgørelsen af den danske indkomst.

Selskabsskattelovens §8, stk. 2 fastslår, at indtægter og udgifter, der vedrører et fast driftssted eller fast ejendom i en fremmed stat, ikke skal medregnes ved opgørelse af den skattepligtige indkomst i overensstemmelse med Selskabsskattelovens §2, stk. 1, litra a. Det er derfor afgørende at afgøre, om det danske selskab har et fast driftssted i udlandet som en konsekvens af de lejede servere, hvorfra virksomheden drives.

Ifølge OECDs MOM art. 5, stk. 1, defineres udtrykket "fast driftssted" som et forretningssted, hvor en virksomheds aktiviteter helt eller delvist udøves. Begrebet "fast driftssted" inkluderer typisk steder som virksomhedens ledelsessted, filialer, kontorer, fabrikker eller værksteder ifølge stk. 2. For at vurdere, om leje af servere i udlandet med operativt personale kan anses som en slags online-fabrik eller stedet for virksomhedsledelse, og dermed udgør et fast driftssted, er det nødvendigt at undersøge OECDs MOM art. 5 kommentarer, hvor spørgsmålene vedrørende e-handel og internetvirksomhed beskrives i afsnit 42.1-42.10 i kommentarerne.

I kommentar 42.2 fremgår det, at en internet-hjemmeside, der består af software og elektroniske data, normalt ikke udgør et fysisk aktiv, og derfor kan der ikke anses at være nogen lokalitet, der kan betragtes som et forretningssted. Dette skyldes manglende faciliteter såsom bygninger eller lokaler. På den anden side indikeres det i kommentar 42.2, at en server, på hvilken en hjemmeside er hostet, og alt udstyr, der fysisk er til stede på det sted, kan udgøre et fast driftssted for det selskab, der driver serveren.

Det er imidlertid afgørende at differentiere mellem en webside og den server, hvor websiden er lageret og anvendt, da den virksomhed, der opererer serveren, kan adskille sig fra den virksomhed der udøver sin virksomhed via websiden, jf. kommentar 42.3. Desuden bemærkes det, at selv om vederlaget, som betales til en ekstern ejer af en server, kan beregnes ud fra den kapacitet, der anvendes til at lagre software og data, der er nødvendige for websidens funktion, medfører disse kontrakter typisk ikke, at serveren og den lokation, hvor den befinder sig, stilles til rådighed for selve erhvervet. Selvom virksomheden har haft indflydelse på, at deres webside skal lagres på en bestemt server på en bestemt lokation, har de i disse tilfælde stadig ikke en fysisk tilstedeværelse på denne lokation, da websiden ikke udgør et bevægeligt aktiv. I disse tilfælde kan det ikke anerkendes, at virksomheden har oprettet et fast driftssted på grund af dette arrangement. Ikke desto mindre, hvis en virksomhed, der driver sin forretning gennem en webside, har en server til rådighed for egen regning, kan lokationen, hvor serveren er placeret, betragtes som et fast driftssted for virksomheden, forudsat at de øvrige betingelser i art. 5 er opfyldt, jf. kommentar 42.3.

Yderligere fremgår det af kommentar 42.4, at en server skal fysisk befinde sig på en bestemt lokation i tilstrækkelig lang tid, før den kan betragtes som et fast forretningssted. Det er også relevant at vurdere, om virksomhedens erhvervsmæssige aktivitet helt eller delvist udøves på den givne lokation, når virksomheden har rådighed over serveren, jf. kommentar 42.5. Det er ikke en forudsætning, at der skal være personale til stede på lokationen, jf. kommentar 42.6. Det er særligt bemærkelsesværdigt, at data og software på en server i sig selv ikke anses for at udgøre en bevægelig ejendom. Hvad angår en webside, betragtes den ikke som en lokation, hvorfra virksomhedens aktiviteter udøves, ifølge pkt. 42.2 i kommentarerne. Endvidere fremgår det af pkt. 42.3, at en webside i sig selv ikke kan udgøre et fast driftssted for den virksomhed, der driver sin forretning gennem den hostede webside, og en server kan derfor ikke betragtes som et fast driftssted for en virksomhed, der blot lejer eller leaser serveren.

I det specifikke eksempel, som er beskrevet, tages det i betragtning, at data og software lagres på servere, der ejes og vedligeholdes af et eksternt firma, som er ansvarligt for al vedligeholdelse og forbedring af hardwaren relateret til netværket. Selskabet har kun lejet plads i en cloud-lignende struktur. Baseret på disse omstændigheder anses det, at selskabet ikke driver servere i udlandet. Selskabet har udelukkende erhvervet retten til at anvende serverkapacitet mod betaling, og det har ikke faciliteter til rådighed, hvor dets erhvervsaktivitet udøves. Desuden bør det bemærkes, at da serverkapaciteten ikke er fast og kan udvides eller formindskes efter behov, er det ikke tilstrækkeligt fast, som krævet i henhold til pkt. 42.4 i kommentarerne.

Som følge af denne fortolkning af OECDs MOM og de tilhørende kommentarer konkluderer Skatterådet, at der efter deres opfattelse ikke er et fast driftssted i udlandet. Derfor er indkomsten fra de tilgængelige servere placeret uden for Danmark ikke underlagt beskatning ved opgørelsen af den danske skattepligtige indkomst i overensstemmelse med Selskabsskattelovens §8, stk. 2.

9.6 Vurdering af løsningsforslaget

Det er vigtig i forhold til projektets problemformulering at få svar på, om betydningen af BEPS-projektets initiativer er proportionale i forhold til deres formål og hvordan de vil påvirke aktørerne på markedet. I den forbindelse vil dette afsnit blive en separat analyse med hensyn til BEPS-projektets 2.0 Pillar One. Det bør dog bemærkes, at den endelige konsensusbaserede løsning muligvis vil blive udformet anderledes end angivet i denne afhandling. Ikke desto mindre vurderes det, at det foreliggende forslag på nuværende tidspunkt er tilstrækkeligt detaljeret, og der forventes ikke væsentlige ændringer, inden det træder i kraft, tidligst i 2024 (KPMG, 2022).

Det står klart, at forslaget i Pillar One, der er baseret på konsensus, demonstrerer sin effektivitet ved at tilbyde en løsning på udfordringerne i den digitale økonomi gennem en revidering af en selvstændig regel. Forslaget sigter mod at etablere en retsstilling, der muliggør, at de største digitale virksomheder kan oprette faste driftssteder i de lande, hvor de har digital tilstedeværelse. Forslaget bygger på en aktivitetstest og en tærskeltest, der evaluerer, om der ydes digitale tjenester, og om disse tjenester opfylder bestemte tærskler og udgør betydelige og profitable aktører.

Det er bemærkelsesværdigt, at forslaget kun finder anvendelse på de største aktører, og de mindre digitale virksomheder falder uden for dens rækkevidde. Dette bør imidlertid ikke nødvendigvis opfattes negativt, da EU-Kommissionen sigter mod at regulere de største aktører på tværs af forskellige brancher for at forhindre overmætning af markedet og undgå en skæv konkurrence- og skattepolitik. Dette perspektiv støttes yderligere af internationale konkurrenceregler på det indre marked, herunder TEUF art. 101 og 102 (Europa Parlamentet, 2023).

Imidlertid er det klart, at digitale virksomheder, der befinder sig tæt på de nævnte tærskler, skal opfylde visse betingelser for at blive beskattet efter de nye regler. Dette betyder, at virksomheder, der ligger lige på kanten af tærsklerne, vil befinde sig i en mere gunstig position end dem, der overskrider tærsklerne. Dette kan potentielt føre til konflikter mellem virksomheder, der næsten opfylder betingelserne, men undgår beskatning, selvom de opererer i markeder, hvor de fungerer som monopolister.

Ikke desto mindre anerkender afhandlingen behovet for klare grænser for, hvilke virksomheder der omfattes af beskatningsreglerne, for at undgå at skabe en administrativt byrdefuld og skadelig regelsæt for små virksomheder. Det er imidlertid sandsynligt, at virksomheder vil forsøge at omstrukturere deres forretning for at undgå at overskride indtægtstærsklen. Sådanne omstruktureringer er dog ofte omkostningstunge og kræver betydelige ressourcer fra virksomhederne. Alternativt kan virksomheder hæve priserne på deres tjenester, hvilket potentielt vil påvirke forbrugerne. Som et resultat kan forbrugerne lide under de nye nexus-regler, især i situationer, hvor de er villige til at betale ekstra for at bruge tjenesterne.

I grundtræk vil de nye nexus-regler i høj grad påvirke konkurrencen ved at nedbryde monopol-dannelser hos flere aktører. Dette vil have en positiv indvirkning på nye aktører på markedet, da deres største konkurrenter vil blive underlagt nye beskatningsregler. Dette vil sandsynligvis også bidrage til at sænke indgangsbarriererne for nye aktører, da de ikke vil blive påvirket af de høje omsætningstærskler.

Fra et teoretisk perspektiv kan det hævdes, at dette forslag er den mest interessante tilgang til modernisering af det nuværende begreb om fast driftssted. Denne synsvinkel understøttes også af de 137 lande, der har tiltrådt løsningen. Det vurderes, at forslaget netop adresserer de problemstillinger, der er identificeret i afhandlingen, og det kan derfor sikre en mere retfærdig fordeling af beskatningsrettigheder i overensstemmelse med formålet bag begrebet fast driftssted.

Ikke desto mindre er implementeringen af dette forslag ikke nødvendigvis lukrativ for den danske stat fra et nationalt perspektiv. Dette skyldes, at Pillar One vil medføre betydelige skattemæssige tab. Danmark er et stort eksportland med betydelige internationale selskaber, hvor immaterielle aktiver spiller en væsentlig rolle. Dette vil føre til en større udstrømning af skatteindtægter fra landet, når de beskattes i overensstemmelse med Kommissionens principper.

9.7 Opfyldelse af Ottawa principperne vedr. løsningsforslag 1

Selvom selskaber inden for konventionel handel allerede er underlagt de eksisterende regler for beskatning af erhvervsindkomst, vil indførelsen af en kildebeskatning på digitale transaktioner påvirke selskaber, der opererer inden for digital handel. Med den foreslåede kildebeskatning for digitale transaktioner vil salg, der finder sted i kildelandet, blive beskattet i dette land, uanset om virksomheden handler i konventionel eller digital handel. Dette skaber en mere neutral beskatning, der opfylder Ottawa-princippet om neutralitet.

En kombination af regler, hvor digital handel er omfattet af det nye forslag, mens traditionel handel følger beskatningsregler knyttet til fast driftssted, vil medføre administrative udfordringer på grund af udvidelsen af regelomfanget. Samtidig bemærkes det, at det foreslåede forslag skaber mere forudsigelige regler sammenlignet med den nuværende situation, da det i højere grad adresserer beskatningsspørgsmål vedrørende digital handel. Dog påpeges usikkerheden ved manglende klarhed i at identificere en kundes hjemland.

På mange måder vil en kildebeskatning som den foreslåede forbedre effektiviteten og retfærdigheden ved at beskatte virksomheder i det land, hvor indtægterne genereres. Kildebeskatningen vil gøre det sværere for virksomheder at overføre overskud fra kildestaten til deres hjemland og dermed minimere skattebyrden, som ellers kunne undgås under de nuværende regler. Ved at placere deres ledelse i lande med gunstige skatteaftaler eller lave skattesatser kan virksomheder i høj grad handle med kunder i højt beskattede områder uden at blive beskattet i disse områder. Løsningsforslaget vil derfor skabe en mere retfærdig fordeling af beskatningen ved at tackle denne problematik.

Sammenfattende opfattes det, at de foreslåede foranstaltninger i høj grad imødekommer Ottawa-principperne.

9.8 Løsning forslag 2

Det andet forslag indebærer indførelsen af en "withholding tax on digital transactions" ifølge OECD (OECD, 2015, s. 113). Dette forslag har til formål at pålægge en skat ved kilden på digitale transaktioner foretaget mellem virksomheden og forbrugere i det pågældende kildeland. Forslaget præsenterer to muligheder for anvendelse af denne kildeskat: Den kan enten indføres som en selvstændig bruttoafgift på visse betalinger til den ikke-hjemmehørende virksomhed, eller alternativt kan kildeskatten fungere som en indsamlingsmekanisme og et håndhævelsesværktøj til støtte for gennemførelsen af forslag 1.

I bund og grund svarer dette forslag til en moms lignende afgift på digitale transaktioner udført af forbrugeren i det pågældende kildeland. Forslaget går dog ikke i detaljer om, hvordan indberetning og opkrævning af denne kildeskat skal foregå. Det nævnes imidlertid i forslaget, at der er tekniske udfordringer vedrørende omfanget af de omhandlede transaktioner og skatteopkrævningen. Desuden påpeges det, at en selvstændig kildeskat kan komme i konflikt med EU-lovgivningen og medføre udfordringer vedrørende handelsforpligtelser.

9.8.1 Vurdering af forslag 2

Implementeringen af en kildeskat på digitale transaktioner vil i første omgang betyde, at virksomheder beskattes i det land, hvor deres indtægter faktisk genereres. En sådan kildeskat vil således gøre det mere udfordrende at flytte overskud fra det land, hvor indtægterne opstår, til det land, hvor virksomheden har sit hovedkontor, og dermed reducere skattebyrden i kildelandet for virksomheder, der ikke er hjemmehørende der. På denne måde synes forslaget i første omgang at fremme en mere retfærdig fordeling af skattegrundlaget mellem de to kontraherende stater, og det opfylder principperne om effektivitet og retfærdighed.

Ikke desto mindre indebærer forslaget, at det omfatter alle online transaktioner. Dette giver anledning til bekymring, da det antyder, at kildeskatten ikke blot vil gælde for digitale tjenester, men også for indtægter fra online-salg af fysiske varer eller tjenester til forbrugerne. I så fald vil der pålægges en kildeskat på fysiske varer og tjenester udover de momsafgifter, der allerede gælder. Afhandlingen konkluderer derfor, at det er nødvendigt at præcisere forslaget, så det kun omfatter online-betalinger for digitale tjenester. Dette vil sikre, at kildeskatten rammer stærkt digitaliserede virksomheder, som er centrale i denne kontekst.

Desuden kan der opstå et problem, hvis kildeskatten fastsættes ud fra virksomhedernes bruttoindtægter. Dette kan medføre en risiko for, at kildeskatten beregnes på forskellige grundlag, selvom det vedrører den samme indtægtskilde for to forskellige virksomheder. Årsagen til dette ligger i, at virksomhederne antages at have varierende marginale omkostninger. For at sikre en mere ensartet og neutral tilgang bør forslaget også angive klart, hvilke typer transaktioner der skal underlægges beskatning. Hvis der ikke foretages en klar specificering heraf, kan det give anledning til uenighed om, hvorvidt specifikke transaktioner skal beskattes i det land, hvor virksomheden er hjemmehørende, eller i det land, hvor transaktionen finder sted.

9.8.2 Opfyldelse af Ottawa principperne vedr. løsningsforslag 2

Ud fra perspektivet om neutralitet, så fremstår det i løsningen om withholding tax en kildeskat på digitale transaktioner, som ikke favoriserer bestemte former for transaktioner eller aktører. Det søger at beskatte digitale transaktioner uden partiskhed og hvorfor neutralitetsprincippet må antages at være tilstrækkeligt opfyldt. Ses der på efficiens i henhold til løsningen til withholding tax er der potentiale til kunne at beskatte indtægter i det land, hvor de opstår, hvilket kan reducere mulighederne for overskudsflytning og fremme en mere effektiv skattefordeling. Vedr. forudsigelighed og simplicitet i henhold til løsningen erkendes der et behov for mere detaljer om, hvordan indberetning og opkrævning af kildeskatten skal administreres. Dette kan give anledning til bekymring om manglende forudsigelighed og simplicitet, og der er et påkrævet behov for klarhed i gennemførelsen. Når der ses på effektivitet og fairness ved at beskatte digitale transaktioner i kildelandet søger forslaget at fremme en retfærdig fordeling af skattegrundlaget, især i tilfælde hvor digitale virksomheder flytter overskud. Dette harmonerer med principperne om effektivitet og fairness. Slutteligt når der ses på fleksibilitet, er det nødvendigt at få at afgrænset, hvilke transaktioner der skal beskattes, især for at undgå pålæggelse af skat på fysiske varer eller tjenester. Dette indikerer et ønske om fleksibilitet i formuleringen af skatteregler for digitale transaktioner.

Samlet set tyder teksten på, at forslaget til en kildeskat på digitale transaktioner er i overensstemmelse med flere af de nævnte principper, men kræver yderligere afklaring og detaljer for at opfylde forudsigeligheds- og simplicitetsprincippet og for at præcisere, hvilke transaktioner der skal beskattes.

9.9 Løsnings forslag 3

Det tredje forslag omhandler indførelsen af en såkaldt "Introducing an equalization levy" (OECD, 2015, s. 115). Ifølge dette forslag præsenterer OECD en alternativ metode, nemlig en udligningsafgift, til beskatning af digitale tjenester. I essens ville en udligningsafgift tjene som en måde at beskatte betydelig økonomisk aktivitet udført af ikke-hjemmehørende virksomheder i et specifikt land. Forslaget specificerer, at udligningsafgiften kun ville blive anvendt i tilfælde, hvor det er fastslået, at en ikke-hjemmehørende virksomhed har en betydelig økonomisk tilstedeværelse i et kildeland. Dette sigter mod at skabe klarhed, sikkerhed og retfærdighed for alle involverede parter og samtidig undgå unødvendig administrativ byrde for små og mellemstore virksomheder.

Forslaget giver forskellige muligheder for, hvordan udligningsafgiften kan struktureres og hvilke transaktioner der skal omfattes af afgiften. Den konkrete udformning vil afhænge af de overordnede politiske mål med udligningsafgiften. Hvis hovedmålet er at beskatte transaktioner mellem ikke-hjemmehørende virksomheder og forbrugere i kildelandet, kan afgiften anvendes på alle sådanne transaktioner. Dette ville kræve, at den ikke-hjemmehørende virksomhed etablerer og vedligeholder en målrettet og kontinuerlig interaktion med forbrugerne i kildelandet via en online tilstedeværelse og i tilfælde, hvor virksomheden har betydelig økonomisk tilstedeværelse.

En alternativ tilgang er at begrænse anvendelsen af afgiften til transaktioner, der involverer indgåelse af kontrakter om salg eller udveksling af varer og tjenesteydelser mellem to eller flere parter og som udføres via en digital platform. Selvom dette alternativ ville tilskynde virksomheder til at vælge ikke-digitale metoder til at gennemføre transaktioner, ville det fokusere på de specifikke typer transaktioner, der er blevet problematiseret i forbindelse med digitaliseringen. Hvis formålet er at beskatte den værdi, der genereres som et direkte resultat af forbrugernes bidrag, kan der indføres en afgift på data og andre bidrag, der er indsamlet fra forbrugerne i det pågældende land.

9.9.1 Vurdering af forslag 3

Indførelse af en udligningsafgift ville sikre, at skatten opkræves i det land, hvor betalingen reelt finder sted. Dette synes umiddelbart at følge principperne om effektivitet og retfærdighed, da det, ligesom forslag 2, ville føre til en mere ligelig fordeling af skattegrundlaget mellem hjemlandet og kildelandet. Når betalingen ikke stammer direkte fra forbrugeren, men snarere fra tredjeparter som kompensation for digital reklameplads eller forbrugerdata, skal afgiften pålægges i det land, hvor tredjeparten er skattepligtig, og hvor betalingen faktisk udspringer fra.

Indførelse af en udligningsafgift, der kun finder anvendelse på ikke-hjemmehørende virksomheder, kan dog udfordre handelsaftaler og EU-lovgivning. For at undgå disse udfordringer er det nødvendigt at undersøge alternative løsninger, der sikrer ensartet og neutral behandling af både hjemmehørende og ikke-hjemmehørende virksomheder.

Derudover er der en risiko for, at den samme indkomst kan blive underlagt både selskabsskat og udligningsafgift. Dette kan ske, når en udenlandsk virksomhed er underlagt kildeskat i kildelandet og selskabsskat i hjemlandet eller når en virksomhed er omfattet af både selskabsskat og afgiften i kildelandet. For at imødegå sådanne situationer er det nødvendigt at udforme forslaget på en måde, der kun gælder for situationer, hvor indkomsten ellers ikke ville blive beskattet eller kun underlagt en meget lav og urimelig skattesats.

9.9.2 Opfyldelse af Ottawa principperne vedr. løsningsforslag 3

Først tages der udgangspunkt i neutralitet vedr. løsning 3 om en "udligningsafgift". Den sigter mod at beskatte betydelig økonomisk aktivitet udført af ikke-hjemmehørende virksomheder i et specifikt land. Dette princip kan hjælpe med at opnå neutralitet ved at fokusere på økonomisk aktivitet snarere end på virksomhedens hjemsted. Dette kan bidrage til at undgå skævhed i beskatningen og bevare lige konkurrencevilkår på tværs af grænserne.

Ud fra perspektivet om efficiens vedr. løsnings 3 har udligningsafgift potentiale til at øge beskatningens effektivitet ved at beskatte økonomisk aktivitet i det land, hvor den reelt finder sted. Dette kan reducere mulighederne for overskudsflytning og sikre, at beskatningen er målrettet og relateret til faktisk økonomisk aktivitet. Og ser vi på forudsigelighed og simplicitet, så søger forslaget at skabe klarhed, sikkerhed og retfærdighed for alle involverede parter ved at etablere klare kriterier for, hvornår udligningsafgiften skal anvendes. Dette kan øge forudsigelighed og simplicitet ved at definere klare regler for, hvornår afgiften gælder, hvilket hjælper virksomheder med at forstå deres skatteforpligtelser og undgå usikkerhed.

Dernæst ud fra effektivitet og fairness kan der argumenteres for, at forslaget sigter på at beskatte økonomisk aktivitet, der udføres af ikke-hjemmehørende virksomheder i kildelandet. Dette kan fremme effektivitet og fairness ved at beskatte virksomheder i overensstemmelse med deres faktiske økonomiske aktivitet i det pågældende land. Dette er i tråd med principperne om at undgå unødvendig byrde for små og mellemstore virksomheder.

Slutteligt vedr. fleksibilitet lægger løsningsforslag 3 op til forskellige muligheder for, hvordan udligningsafgiften kan struktureres og hvilke transaktioner der skal omfattes. Dette indikerer en vis fleksibilitet i forslaget, da det kan tilpasses forskellige situationer og politiske mål. Dette kan hjælpe med at imødekomme de varierende behov og udfordringer i den digitale økonomi.

Det er vigtigt at bemærke, at indførelse af en udligningsafgift også kan have udfordringer, især i forhold til at undgå dobbeltbeskatning og koordinere beskatning mellem lande. Der kan også opstå spørgsmål omkring konflikter med eksisterende handelsaftaler og lovgivning. Derfor er den nøjagtige udformning og gennemførelse af en sådan afgift afgørende for at opfylde principperne i praksis.

9.10 Opsummering

Den globale debat om beskatning af digitale virksomheder er blevet udløst af den stigende internationale aktivitet, som disse selskaber har udvist, selvom de kun har begrænset fysisk tilstedeværelse i de fleste lande. Dette har ført til bestræbelser fra organisationer som EU, FN og OECD for at udvikle løsninger til mere effektiv beskatning af digitale virksomheder.

Udfordringen ligger i at beskatte disse selskaber for de tjenester, de leverer i de lande, hvor de opererer, selvom de ikke nødvendigvis har en fysisk tilstedeværelse i hvert af disse lande. Denne udfordring har ført til en række ensidige skatteforanstaltninger, især i EU, hvor visse lande har implementeret digitale skatter for at opnå en andel af disse selskabers overskud. Dette har imidlertid skabt skattemæssig usikkerhed og skabt en opdeling i det indre marked.

For at tackle denne udfordring har OECD arbejdet på at udvikle konsensusbaserede løsninger gennem BEPS-projektet. Dette projekt sigter mod at ændre nexus-reglerne for fast driftssted og introducere "Amount A" for at beskatte digitale selskaber mere retfærdigt. Målet er at flytte overskuddet fra de største multinationale selskaber til de lande, hvor selskabernes brugere og kunder er placeret. Ifølge Amount A-reglerne vil multinationale selskaber kun blive beskattet, hvis de opfylder visse kriterier som en global omsætning på mere end 20 mia. euro og en årlig profit på over 10%. Nexus-reglen vil kun finde anvendelse på store og indtjeningsdygtige selskaber og var forventet at træde i kraft i 2023, men er udskudt til tidligst at træde i kraft 2024. Selvom disse ændringer sigter mod at beskatte digitale selskaber mere retfærdigt, er det stadig nødvendigt at vurdere, om de opfylder betingelserne for at have et fast driftssted i et givet land. Dette afhænger af en række faktorer, herunder placeringen af de aktiver og deres form, samt hvor de anvendes af virksomhederne og hvordan aktiviteterne udøves. Det er vigtigt at bemærke, at BEPS 2.0 Pillar One-reglerne stadig er under forhandling, og retspraksis på dette område er endnu ikke fastlagt. Derfor er det nødvendigt at følge udviklingen i, hvordan disse regler vil påvirke beskatningen af digitale virksomheder i praksis. Derudover, så blev der taget stilling til hver af de 3 løsningsforslag. Det første løsningsforslag har til formål at beskatte de største digitale virksomheder ved at etablere faste driftssteder i de lande, hvor de har digital tilstedeværelse. Dette forslag bygger på aktivitets- og tærskeltests for at afgøre, hvilke virksomheder der bør beskattes. Det andet forslag omhandler en kildeskat på digitale transaktioner, hvor betalinger beskattes ved kilden. Men der er behov for mere klarhed om, hvordan det skal administreres, og der kan opstå konflikter med eksisterende lovgivning og handelsaftaler.

Det tredje forslag indebærer en udligningsafgift for at beskatte betydelig økonomisk aktivitet udført af ikke-hjemmehørende virksomheder i et bestemt land. Men det kan stadig udfordre handelsaftaler og kræve nøje udformning. Hvert løsningsforslag blev vurderet ud fra Ottawa-principperne, herunder neutralitet, effektivitet, forudsigelighed, simplicitet, effektivitet, fairness og fleksibilitet. Alle tre forslag har deres styrker og svagheder i forhold til disse principper og kræver yderligere overvejelser for at opfylde Ottawa-principperne fuldt ud. Samlet set er det klart, at beskatning af digitale tjenester er en kompleks udfordring med forskellige hensyn at tage.

Kapitel 10

Konklusion

Formålet med konklusionen er at besvare problemformuleringen:

Hvordan kan fast driftssteds begrebet anvendes til beskatning af virksomheder i den digitale økonomi?

I afhandlingen blev det påvist, at digitaliseringens accelererende indtog i den digitale økonomi har grundlæggende transformeret ikke kun den måde, virksomheder opererer på, men også de underliggende strukturer inden for international beskatning. Analyse af digitale teknologiers indflydelse på forretningsmodeller og skatteregulering af internationale selskaber fremhæver en kompleks og dynamisk virkelighed, hvor traditionelle skattemæssige tilstande udfordres.

En central del som er kommet til udtryk fra analyserne i afhandlingen er, at virksomheder nu opererer på et niveau af digitalisering, hvor forskelle i forretningsmodeller kræver differentierede skattetilgange. Denne opdeling mellem lavt og højt digitaliserede virksomheder understreger behovet for at tilpasse skattereglerne til en verden, hvor digital tilstedeværelse kan være lige så afgørende som fysisk tilstedeværelse. Denne erkendelse er især vigtig, når det kommer til fast driftssted, da definitionen og anvendelsen heraf skal afspejle det nuværende digitale forretningslandskab.

I afhandlingen blev det pointeret, at dobbeltbeskatning er en kompleks udfordring, hvor flere lande søger at beskatte det samme selskab med den samme indkomst. Dette kræver ikke kun koordination gennem dobbeltbeskatningsoverenskomster, men også en klar definition af fast driftssted. Analyse af dansk lovgivning og OECDs retningslinjer understreger vigtigheden af fast driftssted som en nøgleparameter for beskatning. Det er dog klart, at fast driftssted i dagens digitale miljø kræver en revision og præcisering for at undgå skatteundgåelse og skabe fair konkurrence, samt klarhed for virksomhederne i henhold til, hvordan de kan blive pålagt fast driftssted ved at drive en digital virksomhed.

Afhandlingen behandlede også OECDs Ottawa-principper, der omfatter neutralitet, efficiens, forudsigelighed, simplicitet, effektivitet, fairness og fleksibilitet. Disse principper blev brugt som retningslinjer for at vurdere løsningsforslagene under OECDs BEPS-projekt 2.0 Pillar One. Disse principper er centrale for at sikre, at skattereglerne ikke blot tilpasser sig den digitale tidsalder, men også forbliver retfærdige og effektive. Den gennemgåede analyse viser, at der fortsat er udfordringer med at opfylde disse principper fuldt ud, og det kræver yderligere overvejelse og præcisering.

De tre løsningsforslag under BEPS-projektet - Pillar One Amount A, kildeskat på digitale transaktioner og udligningsafgift - er ambitiøse forsøg på at tilpasse beskatningen til den digitale tidsalder. Dog illustrerer analysen, at der stadig er uklarheder og potentielle konflikter, især i forhold til eksisterende lovgivning. Hvert løsningsforslag blev vurderet i forhold til Ottawa-principperne, hvilket fremhæver kompleksiteten og behovet for yderligere justering.

I afhandlingen blev det også påvist, at der globalt set er der en stigende debat om beskatning af digitale virksomheder, og hvor nogen lande indfører national lovgivning på området, som globalt set skaber skattemæssig usikkerhed og potentielle handelsspændinger. OECDs BEPS-projekt er et skridt i retning af international beskatning af digitale virksomheder, men udfordringerne er fortsat komplekse. At tilpasse beskatning til den digitale tidsalder kræver en afbalanceret tilgang, der respekterer både virksomhedernes behov og samfundsinteresser.

Afslutningsvis peger analysen på behovet for løbende opdateringer og en aktiv overvågning af udviklingen inden for international beskatning af digitale virksomheder. BEPS-projektet kan markere et skridt i retning af en mere retfærdig beskatning, men det er kun begyndelsen. Den globale digitale økonomis kompleksitet kræver konstante justeringer, og retspraksis vil være afgørende for at forme fremtidens skattepraksis på dette komplekse område.

Analyserne og konklusionerne herfra peger på behovet for en fortsat dialog og samarbejde på internationalt plan for at takle udfordringerne ved beskatning af digitale virksomheder. Det er kun gennem en fælles forståelse og samordning, at skattereglerne kan forblive retfærdige, effektive og i stand til at imødegå de hurtige forandringer i den digitale økonomi. Beskatningen af digitale tjenesteydelser og varer er en kompleks udfordring, og det kræver en dynamisk og samarbejdsorienteret tilgang for at opnå en retfærdig balance mellem virksomhedernes konkurrenceevne og samfundets interesser.

Konklusionen på problemformuleringen er, at det er udfordrende for gældende dansk ret at pålægge digitale virksomheder fast driftssted. Dette skyldes digitale virksomheders evne til at undgå de betingelser der er for fast driftssted, der er fastlagt i OECDs MOM artikel 5. Det er ikke udelukket, at BEPS-projektet 2.0 Pillar One vil spille en større rolle i fremtiden ved at give kildelandene større beføjelser til at kunne opnå beskatningsret over digitale virksomheder, sammenlignet med den nuværende anvendelse af fast driftsstedets begrebet.

Litteratur

- Asen, E. & Bunn, D. (2021, November 22). What european oecd countries are doing about digital services taxes. *Tax Foundation*. (hentet fra <https://taxfoundation.org/digital-tax-europe-2020/> d. 4. November 2023)
- Cockfield, A. J. (2013). *Taxing global digital commerce*. Kluwer Law International.
- Damgaard, S. N. (2012). *Eu-selskabs- og skatterettens betydning for selskabers gennemførelse af grænseoverskridende omstrukturering*. Jurist- og Økonomforbundet.
- Eide, E. & Stavang, E. (2022). *Rettsøkonomi*. Nota.
- juridiskmetode. (u.å.). *Retskilder*. (Hentet fra <http://juridiskmetode.dk/retskilderne/index.html> d. 4. November 2023)
- Laursen, A. N. (2011). *Fast driftssted*. Jurist- og Økonomforbundet.
- Laursen, A. N. (2018). *Ændringer af fast driftsstedsdefinition afledt af beps-projektet*.
- Michelsen, A., Laursen, A. N. & Dalgas, A. S. (2017). *International skatteret*. Karnov Group.
- Pedersen, J., Kerzel, M., Ferniss, J. & Eriksen, C. H. (2021). *Skatteretten 2*. Karnov Group Denmark A/S.
- Skaar, A. A. (1991). *Permanent establishment : erosion of a tax treaty principle*. Ad Notam Forlag.
- SKAT. (2018). *Addressing the tax challenges arising of the digital economy, action 1*. (Hentet fra https://www.ft.dk/da/udvalg/udvalgene/euu/dokumenter/kommissionsforslag_bilag?totalNumberOfRecords=136&sortColumn=documentDesc&sortOrder=desc&pageSize=200 d. 4. November 2023)
- Skatteministeriet. (2023). *C.f.8.2.1 overordnet om modeloverenskomsten*. (Hentet fra <https://skat.dk/data.aspx?oid=2060677> d. 3. November 2023)

- Dansk Erhverv. (2019). *Det digitale økonomiske fodaftryk*. (Hentet fra <https://www.danskerhverv.dk/siteassets/mediafolder/dokumenter/01-analyser/analysenotater-2019/30.-det-digitale-okonomiske-fodaftryk.pdf> d. 4. November 2023)
- Europa Parlamentet. (2023). *Faktablade om den europæiske union - konkurrencepolitik*. (Hentet fra <https://www.europarl.europa.eu/factsheets/da/sheet/82/konkurrencepolitik> d. 28. Oktober 2023)
- EY. (2021). *Oecd announces conceptual agreement in beps 2.0 project*. (Hentet fra <https://taxnews.ey.com/news/2021-1308-oecd-announces-conceptual-agreement-in-beps-20-project> d. 10. November 2023)
- KPMG. (2022). *Inclusive framework beps agreement - update on pillar one and pillar two of beps 2.0*. (Hentet fra <https://assets.kpmg.com/content/dam/kpmg/cn/pdf/en/2022/06/inclusive-framework-beps-agreement-update-on-pillar-one-and-pillar-two.pdf> d. 28. Oktober 2023)
- OECD. (1998). *Electronic commerce: Taxation framework conditions*. (Hentet fra <http://www.oecd.org/tax/consumption/1923256.pdf> d. 28. Oktober 2023)
- OECD. (2013). *Action plan on base erosion and profit shifting*. (Hentet fra <https://www.oecd.org/tax/action-plan-on-base-erosion-and-profit-shifting-9789264202719-en.htm> d. 10. November 2023)
- OECD. (2015). *Addressing the tax challenges of the digital economy, action 1 - 2015 final report*. (Hentet fra <https://www.oecd.org/tax/addressing-the-tax-challenges-of-the-digital-economy-action-1-2015-final-report-9789264241046-en.htm> d. 22. November 2023)
- OECD. (2018). *Tax challenges arising from digitalisation – interim report 2018: Inclusive framework on beps*. (Hentet fra https://www.oecd-ilibrary.org/taxation/tax-challenges-arising-from-digitalisation-interim-report_9789264293083-en d. 22. November 2023)

- OECD. (2019a). *Adressing the tax challenges of the digitilisation of the economy*. (Hentet fra <https://www.oecd.org/tax/beps/public-consultation-document-addressing-the-tax-challenges-of-the-digitalisation-of-the-economy.pdf> d. 10. November 2023)
- OECD. (2019b). *Programme of work to develop a consensus solution to the tax challenges arising from the digitalisation of the economy*. (Hentet fra <https://www.oecd.org/tax/beps/programme-of-work-to-develop-a-consensus-solution-to-the-tax-challenges-arising-from-the-digitalisation-of-the-economy.pdf> d. 10. November 2023)
- OECD. (2019c). *Secretariat proposal for a “unified approach” under pillar one*. (Hentet fra <https://www.oecd.org/tax/beps/public-consultation-document-secretariatproposal-unified-approach-pillar-one.pdf> d. 4. November 2023)
- OECD. (2020). *Tax challenges arising from digitalisation – report on pillar one blueprint*. (Hentet fra https://www.oecd-ilibrary.org/taxation/tax-challenges-arising-from-digitalisation-report-on-pillar-one-blueprint_beba0634-en;jsessionid=7b2SYUDrwsRR3iS1PTYeh3ymWXVcNCmbn8M7PwtD.ip-10-240-5-134 d. 10. November 2023)
- OECD. (2021). *Statement on a two-pillar solution to address the tax challenges arising from the digitalisation of the economy*. (Hentet fra <https://www.oecd.org/tax/beps/statement-on-a-two-pillar-solution-to-address-the-tax-challenges-arising-from-the-digitalisation-of-the-economy-october-2021.pdf> d. 10. November 2023)
- Tænketanken Europa. (2019). *Eu klar til at kickstarte arbejdet med en digital skat, hvis oecd fejler*. (Hentet fra https://thinkeuropa.dk/files/media/document/notat_eu_klar_til_at_kickstarte_arbejdet_med_en_digital_skat.pdf d. 4. November 2023)
- Zalando. (u.å.). *Our history: from start-up to grown-up*. (Hentet fra <https://corporate.zalando.com/en/about-us/our-history> d. 4. November 2023)
- Tvarnø, C. D. & Nielsen, R. (2021). *Retskilder og retsteorier*. Djøf.
- Winther-Sørensen, N. (2000). *Beskatning af international erhvervsindkomst : indkomstopgørelsen for et fast driftssted*. Thomson - GadJura.

Anvendte Retskilder

OECD. (2017). Model Tax Convention on Income and on Capital: Condensed Version 2017.

BKI nr 34 af 29/04/1980. Bekendtgørelse af konvention af 23. maj 1969 om traktatretten

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.

LKB 2021-22-02 nr. 251 Selskabsskatteloven

LBK nr 193 af 02/03/2016 Aftaleloven

CIR Nr. 136 af 7. november 1988

CIR. Nr.135 af 4. november 1988

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

Rådets direktiv af (2009/133/EF) af 19. oktober 2019.

Domme og afgørelser fra Danmark

TfS

TfS.1998.556.LSR, hvor en dansk journalist arbejdede i udlandet havde postadresse hos en bekendt i DK

TfS 1994.24.LR Litauisk selskab - fast driftssted - ledelsens sæde

TfS. 1987.50.LSR Det daværende SKAT har anset klageren for begrænset skattepligtig til Danmark pr. 1. januar 2014

TfS 1996.532 H

TfS 1993 7H

SKM

SKM.2011.351.SR68

SKM.2011.828.SR

SKM.2014.268.SR

SKM.2015.369.SR

SKM.2017.710.ØLR

SKM.2018.399.BR62

SKM.2015.600.SR

SKM.2016.188.SR

Domme internationalt

Dom af 8.6.2004, PGS Geophysical, HR-2004-01003-A, (Rt2004).

Juridiske vejledninger

C.F.8.3.1 - Overordnet om MLT'en og de enkelte artikler.

C.F.8.2.2.5.3 - Agentreglen.

C.F. 8.2.1 - Overordnet om modeloverenskomsten.

C.D.1.2.2 - Erhvervsvirksomhed med fast driftssted her i landet.

C.F.8.1.1 - Dobbeltbeskatning