



DIGITAL BESKATNING

Fast driftssted v. 2.0

ANDERS B. GRUE

Copenhagen Business School 2020 – Cand.merc(jur.)

Contents

1.1	Abstract	3
1.2	Indledning:.....	4
1.3	Problemformulering og struktur:.....	6
1.4	Afgrænsning	7
1.5	Metode & Teori.....	8
2	Digital økonomi	9
2.1	Fælles egenskaber for digitaliserede virksomheder	11
2.2	Markedsdynamik vs. Digitalisering af økonomien	15
2.3	Teorien om de flersidet markeder og nye forretningsmodeller	19
2.4	Forretningsmodeller	23
2.5	Delkonklusion:	27
3	Fast Driftssted	30
3.1	OECDs modeloverenskomst med kommentarer	32
3.1.1	OECDs modeloverenskomst Artikel 5.....	33
3.1.2	Forretningssted.....	34
3.1.3	Geografisk og tidsmæssig fast	34
3.1.4	Virksomhedsudøvelse:	36
3.1.5	Virksomhedsbegrebets negative afgrænsning efter art. 5, stk. 4.	36
3.1.6	Det sekundære kriterium.....	37
3.1.7	OECDs modeloverenskomst artikel 7.....	41
3.2	Fast driftsstedprincippet i EU Retten	42
4	Beskatning af digitale virksomheder efter de nugældende regler.....	43
4.1	Beskatning af stærkt digitale virksomheder	44
4.1.1	Det primære kriterium.....	45
4.1.2	Forretningssted.....	45
4.1.3	Fasthedskriteriet	51
4.1.4	Virksomhedsudøvelse	52
4.1.5	Virksomhedsbegrebets negative afgrænsning.....	52
4.1.6	Det sekundære kriterium.....	53
4.2	Delkonklusion	54
4.3	Digitale virksomheder	55
4.4	Delkonklusion	57
5	Fremtiden for digital beskatning	58
5.1.1	Den kortsigtede løsning.	58
5.1.2	Den langsigtede løsning.....	60

5.2	Unilateral tilgang.....	62
5.3	OECD – Unified approach under Pillar one and Pillar two	64
5.3.2	Pillar two.....	67
6	Konklusion.....	70
7	Perspektivering.....	72
8	Litteraturliste.....	73

1.1 Abstract

The purpose of this thesis is to investigate, if the principle of permanent establishment can be used to tax the digital economy. Traditionally, multinational companies need a physical place of business to sell their products to customers abroad. Digital businesses are growing faster than the rest of the economy, and this trend seems set to continue. The ever-accelerating evolution of the digital economy has changed the needs of businesses, and it is now possible for businesses to conduct business with customers located geographically far from them, even without physical presence in this country.

Policy makers currently have difficulties in finding solutions that can ensure fair and efficient taxation in a situation where the digital transformation of the economy is accelerating, and the existing corporate tax regime seems outdated and do not take such developments into account.

At first, this thesis will describe the digital economy by illustrating the distinct characteristics of digital business models. This will be followed by a description of the law relating to the concept of permanent establishment from both an international and Danish perspective. Based on this understanding, this thesis will analyze how the current principle of permanent establishment can be used to tax the digital economy. Finally, this thesis will consider whether the principle of permanent establishment can be applied in an alternative manner to reconcile the principle with the digital economy.

The analysis will demonstrate the practical difficulties which are encountered when attempting to determine what constitutes a permanent establishment in a given country with regards to a company which operates within the digital economy. In theory, a company's use of software and servers, and maintenance of a warehouse can qualify as a permanent establishment. However, the overwhelming set of conditions in the OECD Model Tax Convention art. 5 and 7 enables digital companies to structure their business models based on tax considerations, thereby avoiding a permanent establishment. In addition, the analysis shows that the current principles which direct the allocation of profit to a permanent establishment are out-of-touch with value creation in the digital economy.

1.2 Indledning:

Traditionelt set har multinationale selskaber haft brug for et fysisk forretningssted for at kunne sælge deres produkter til kunder i udlandet. Digitale virksomheder vokser hurtigere end den øvrige økonomi, og den tendens ser ud til at fortsætte. Den stadigt accelererende udvikling inden for den digitale økonomi har ændret virksomheders behov, og det er nu muligt for selskaber at gøre forretning med kunder placeret geografisk langt fra dem selv uden fysisk tilstedeværelse i det pågældende land.

Digitale teknologier giver samfundet mange fordele, og set fra et skattemæssigt perspektiv skaber de muligheder for skattemyndighederne og tilbyder løsninger, der letter den administrative byrde, fremmer samarbejdet mellem skattemyndighederne og bekæmper skatteunddragelse. De politiske beslutningstagere har dog for øjeblikket svært ved at finde løsninger, som kan sikre en retfærdig og effektiv beskatning i en situation, hvor den digitale omstilling af økonomien tager fart, og de eksisterende selskabsskatteregler er forældede og ikke tager højde for en sådanne udvikling.¹

De eksisterende selskabsskatteregler passer især ikke ind i en globaliseret kontekst, hvor handel på tværs af grænserne uden fysisk tilstedeværelse er blevet lettere, hvor virksomhederne er stærkt afhængige af immaterielle aktiver, og hvor indhold genereret af brugerne og dataindsamling er blevet centrale for de digitale virksomheders værdiskabelse.

”Den digitale økonomi er en udfordring for vores skattesystemer. Drøftelsen bekræftede først og fremmest, at alle lederne ønsker at arbejde videre hen imod en effektiv og fair løsning.” Donald Tusk, formand for Det Europæiske Råd, efter mødet med EU's ledere i marts 2018². De eksisterende selskabsskatteregler blev udarbejdet for *traditionelle*, fysiske virksomheder og bygger på det princip, at overskud bør beskattes der, hvor værdien skabes. Reglerne definerer, hvad der udløser et lands ret til beskatning, og hvor stor en del af et selskabs indtægter, der tilfalder landet. Disse regler

¹ 2018/0073 (CNS) Forslag til RÅDETS DIREKTIV om et fælles system for en skat på indtægter fra levering af visse digitale tjenester

² 2018/0073 (CNS) Forslag til RÅDETS DIREKTIV om et fælles system for en skat på indtægter fra levering af visse digitale tjenester

er i vid udstrækning baseret på, at virksomheder har en fysisk tilstedeværelse i det pågældende land. Det internationale skattesystem har traditionelt været baseret på, at et potentielt kildeland kunne afklare en mulig skattepligt i kildelandet ved at anvende princippet om et fast driftssted.

Disse regler tager imidlertid ikke højde for de digitale aktiviteters globale rækkevidde, hvor fysisk tilstedeværelse ikke længere er en forudsætning for at levere digitale tjenester. Dertil kommer, at digitale virksomheder har andre karakteristika end traditionelle virksomheder, når det drejer sig om værdiskabelse, grundet deres evne til at udføre aktiviteter på afstand, slutbrugernes bidrag til deres værdiskabelse, vigtigheden af immaterielle aktiver, hvilket udfordrer de internationale skatteretlige principper for fordeling af beskatningskompetencen.³

Forandringerne rejser det spørgsmål, om de eksisterende selskabsskatte regler er utilstrækkelige, når det drejer sig om den digitale økonomi. Hvorvidt tiden er løbet fra det traditionelle fast driftsstedsbegreb og om det er behov for at fastlægge alternative principper i kvantificeringen af et selskabs tilstedeværelse i et potentielt kildeland for at kunne fastlægge og beskytte beskatningsrettighederne.

Både på nationalt og internationalt plan er man bevidst om de udfordringer, den digitale økonomi har medført, og udfordringerne ved brugen af princippet om et fastdriftssted som grundlag for at afklare en beskatningsret for de digitaliserede selskaber samt udfordringerne med at foretage en relevant indkomstallokering hertil, har således de seneste år været genstand for stor politisk debat. Til trods, at de digitaliserede selskabers aktiviteter hverken fremstår ulovlige eller i direkte konflikt med det internationale skattesystem.⁴

Den 21. marts 2018 præsenterede EU-kommissionen et udspil til beskatning af digitale virksomheder⁵. Udspillet indeholdt to direktiver - et midlertidigt, der skulle træde i kraft hurtigst muligt og et andet, der skal træde i kraft senere. Udspillet, ændrer dog imidlertid grundlæggende på den måde man beskatter selskaber på, i det man siger, at værdiskabelsen er der, hvor salget sker, og at det derfor er rimeligt at lægge en skat på omsætning. International selskabsskat fungerer

³ OECD – Addressing the Tax challenges of the Digital Economy, Action 1, 2015 Final Report

⁴ Dansk erhverv

⁵ 2018/0073 (CNS) Forslag til RÅDETS DIREKTIV om et fælles system for en skat på indtægter fra levering af visse digitale tjenester

imidlertid fundamentalt anderledes i det man normalt ikke betragter salget i sig selv som en værdiskabende faktor, men derimod belønner produktionen og ideudviklingen.

En fælles global løsning er altså under opsejling i EU og OECD⁶. Man vil som udgangspunktet gerne modernisere princippet om et skattemæssigt relevant fast driftssted. I mangel af nuværende international konsensus har en række lande allerede nu fremsat unilateral regulering⁷ om beskatning af den digitale økonomi. Det medfører en høj grad af skattemæssig usikkerhed for selskaber, der opererer på tværs af landegrænser, da de hermed risikerer at blive underlagt forskellige skattebyrder i de enkelte lande.

1.3 Problemformulering og struktur:

Specialet vil undersøge, om princippet om et fast driftssted kan anvendes til at sikre en relevant beskatning af den digitale økonomi. Herunder skal det vurderes hvorvidt princippet – i dets nuværende form – kan beskatte den digitale økonomi. Dernæst skal det undersøges om en alternativ anvendelse af princippet om fast driftssted, kan omfatte den digitale økonomi.

For at kunne undersøge, hvorvidt princippet om et fast driftssted kan anvendes til at sikre en relevant beskatning af den digitale økonomi, er det indledningsvist nødvendigt at definere den digitale økonomi og dels de markeder den opererer på. Det vil derfor i kapitel 2 blive undersøgt hvilke karakteristika der kendetegner den digitale økonomi og hvilke skattemæssige overvejelser, der kan udledes heraf. For at vurdere, hvorvidt der under de nuværende regler, kan statueres et fast driftssted for virksomheder der opererer på det digitale marked, beskrives der i kapitel 3, den nuværende retstilstand i relation til princippet om fast driftssted med udgangspunkt i OECD Modeloverenskomst med kommentarer, EU-retten og dansk skatteret. Før der i kapitel 4, således bliver analyseret, hvordan det nuværende princip om fast driftssted kan anvendes til at beskatte den digitale økonomi.

Der bliver herefter i kapitel 5 undersøgt, hvorvidt en alternativ anvendelse af princippet om fast driftssted kan omfatte den digitale økonomi. Undersøgelsen baseres på de enkelte landes unilaterale regulering samt OECD's og EU's nyligt fremsatte forslag til at løse udfordringerne med at beskatte

⁶ OECD – Tax Challenges Arising From Digitalisation – Interim Report 2018

⁷ Dansk erhverv

den digitale økonomi. Hvorefter den endelige konklusion findes i kapitel 6 og en perspektivering til problemstillingens relevans findes i kapitel 7.

1.4 Afgrænsning

Nærværende afhandling, fokuserer på princippet om fast driftssted. Princippet om fast driftssted består dels af statuering af et fast driftssted og dels af en indkomstallokering hertil. Afhandlingens primære fokus vil være på statuering af et fast driftssted, selvom det anerkendes, at disse to forhold ikke kan adskilles.

Afhandlingen vil ikke berøre øvrige skattemæssige udfordringer, der kunne antages at opstå på baggrund af den digitale økonomi, herunder i relation til Moder/datter-direktivet⁸ samt Rente/Royalty-direktivet⁹, eller andre i relation hertil, hvorfor disse ikke vil blive behandlet yderligere. Ligeledes, tager afhandlingen ikke stilling til, hvorvidt de forslag der måtte fremkomme til at sikre en relevant beskatning af den digitale økonomi, er forbundet med nogle EU-retlige problemstillinger, herunder om løsningsforslagene er i overensstemmelse med EU-retten.

Af hensyn til afhandlingens længde og relevans for problemformuleringen, vil en fyldestgørende økonomisk analyse af værdiskabelsen i relation til de enkelte opstillede forretningsmodeller kun indledningsvist blive berørt. Ligeledes vil afhandlingen ikke behandle selve implementeringen af OECD's Base Erosion and Profit Shifting (BEPS), der for så vidt angår, sker gennem det multilaterale implementeringsinstrument (MLI¹⁰), der således heller ikke vil blive analyseret. Afhandlingen tager udgangspunkt i OECDs modeloverenskomst med kommentarer, hvorfor øvrige modeloverenskomster, herunder FN-modeloverenskomst ikke blive berørt.

Afhandlingen vil heller ikke tage stilling til, hvorvidt der kan være udfordringer af momsmæssig karakter forbundet med de tilfælde, hvor virksomheden opererer inden for den digitale økonomi.

Afhandlingen har kun i et begrænset omfang fundet retspraksis, der relaterer sig til afhandlingens

⁸ Moder-/datterdirektivet - Direktiv 2011/96/EF

⁹ Rente-/royaltydirektivet - Direktiv 2003/49/EF

¹⁰ Lov om anvendelse af multilateral konvention til gennemførelse af tiltag i dobbeltbeskatningsoverenskomster til forhindring af skatteudhuling og overskudsflytning, LOV nr 327 af 30/03/2019

problemfelt. Afhandlingen tager således forbehold for, at der kan eksistere yderligere retspraksis, som afhandlingen ikke har kendskab til, der vil kunne medføre andre eller justerede konklusioner.

1.5 Metode & Teori

Nærværende afhandling, tager udgangspunkt i den retsdogmatiske metode, hvis formål er at beskrive, analysere og systematisere gældende ret, *de lega lata*¹¹.

Princippet om fast driftssted regulerer den subjektive- og objektive skattepligt for selskaber med grænseoverskridende aktiviteter og udspringer af den internationale skatteret. Da der i dansk skatteret ikke findes en internretlig definition af begrebet fast driftssted, vil OECD Modeloverenskomst med tilhørende kommentarer udgøre det primære fortolkningsbidrag. Danmark har således anvendt OECD Modeloverenskomst ved udformningen af deres konkrete dobbeltbeskatningsoverenskomsten. Det skal her nævnes, at OECD Modeloverenskomst ikke er retlig bindende for medlemslandene, men således udgør det primære fortolkningsbidrag i international skatteret.

Afhandlingen anvender ligeledes kvantitativ økonomisk metode, for at klarlægge den digitale økonomi og inddrager således teorier om det flersidet marked og generelle principper om skaløkonomi, stordriftsfordele mv. for at beskrive de digitale forretningsmodeller.

Afhandlingen inddrager regulering fra den internationale skatterets tredje dimension - EU-retten. Der inddrages international praksis på områder, hvor dansk praksis ikke synes at være fyldestgørende. Fortolkningen af princippet om fast driftssted fra andre retssystemer kan tilmed inddrages som fortolkningsbidrag.

For at undersøge hvorvidt princippet om fast driftssted kan anvendes til at beskatte den digitale økonomi, bliver initiativer fra OECD og EU inddraget, det skal her bemærkes, at afhandlingen objektivt beskriver, analyserer og systematiserer gældende ret.

¹¹ Nielsen og Tvarnø, Retskilder og retsteorier 2017 s. 22

2 Digital økonomi

De eksisterende selskabsskatteregler blev udarbejdet for *traditionelle*, fysiske virksomheder og bygger på det princip, at overskud bør beskattes der, hvor værdien skabes. Det internationale skattesystem har traditionelt været baseret på, at et potentielt kildeland kunne afklare en mulig skattepligt i kildelandet ved at anvende princippet om et fast driftssted.¹²

Disse regler tager imidlertid ikke højde for de digitale aktiviteters globale rækkevidde, hvor fysisk tilstedeværelse ikke længere er en forudsætning for at levere digitale tjenester. Dertil kommer, at digitale virksomheder har andre karakteristika end traditionelle virksomheder, når det drejer sig om værdiskabelse, grundet deres evne til at udføre aktiviteter på afstand, slutbrugernes bidrag til deres værdiskabelse såvel som vigtigheden af immaterielle aktiver.

Den digitale transformation ændrer således måden, hvorpå folk interagerer med hinanden og samfundet mere generelt og rejser en række presserende problematikker inden for både job og færdigheder, privatliv og sikkerhed, uddannelse, sundhed såvel som på mange andre politikområder.¹³

Digitalisering er en vigtig kilde til iværksætter, da det mindsker adgangsbarrierer og mere bredt påvirker forretningsmiljøet ved at nedbringe transaktionsomkostninger, øge prispenningsgigheden og forbedre produktiviteten. Det er nu, i den digitale tidsalder, langt lettere for virksomheder at kommunikere med leverandører, kunder og ansatte ved hjælp af internetbaserede værktøjer.

Udviklingen inden for især *Information and Communications Technology (ICT)*¹⁴, fører til fremkomsten af nye og transformerede forretningsmodeller. De hurtige teknologiske fremskridt har medført et stort fald i enhedsomkostningerne til databehandling, hvorfor der dels er sket en markant stigning i brugen af digital information og dels er digitale produkter nu en integreret del af vores hverdag. Dette har skabt nye forretningsmuligheder og derved nye forretningsmodeller der

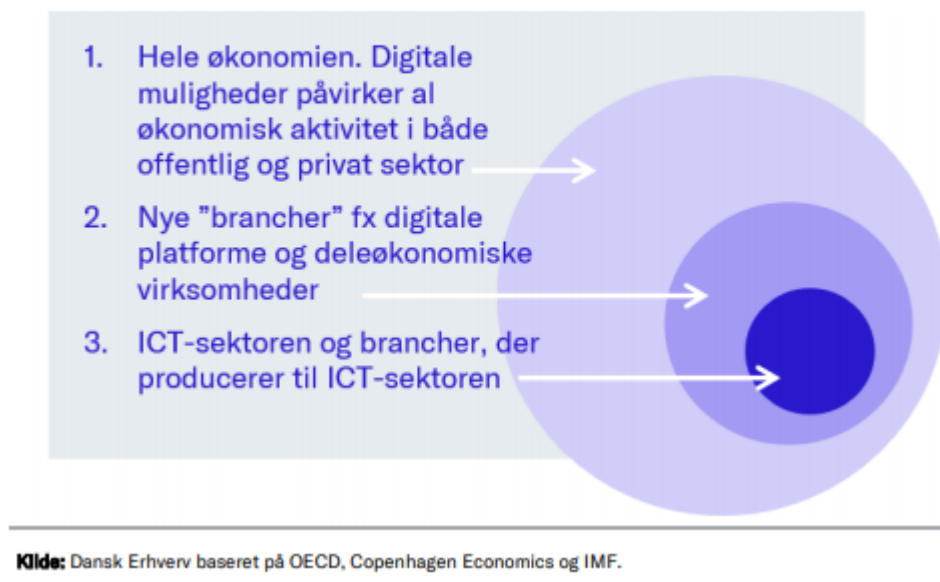
¹² 2018/0073 (CNS) Forslag til RÅDETS DIREKTIV om et fælles system for en skat på indtægter fra levering af visse digitale tjenester

¹³ OECD – Addressing the Tax challenges of the Digital Economy, Action 1, 2015 Final Report

¹⁴ ICT udspringer af IT-begrebet og refererer til måden IT-enheder kommunikerer og interagerer med hinanden. Den teknologiske udvikling har medført, at ICT kan anvendes til en lav pris i hele økonomien, hvilket grundlæggende har ændret sektorer som detailhandel, transport og logistik, finansiel services, undervisning og medier

fremkalder en løbende, strukturel transformation af økonomien.¹⁵ Her ses den digitale økonomi forsøgt afgrænset ved nedenstående illustration.¹⁶

Figur 1: Illustration – afgrænsning af "den digitale økonomi"



For at kunne identificere de skattemæssige problemstillinger, som disse digitale forretningsmodeller frembringer, er det nødvendigt at analysere dels værdiskabelsen på tværs af de forskellige digitaliserede forretningsmodeller, og dels beskrive de vigtigste egenskaber der kendetegner digitale markeder.

I forsøget på at forstå disse ændringer, er det først og fremmest vigtigt at fremhæve et antal af de mest fremtrædende, fælles egenskaber for de digitaliserede virksomheder. Der vil i nærværende analyse blive taget udgangspunkt i OECD¹⁷'s samt EU's forståelse af begrebet digital økonomi.

¹⁵ OECD – Tax Challenges Arising From Digitalisation – Interim Report 2018

¹⁶ Dansk Erhverv Rapport – det digitale økonomiske fodaftryk, 2018 s. 3

¹⁷ OECD - Organisation for Economic Co-operation and Development

2.1 Fælles egenskaber for digitaliserede virksomheder

OECD har således identificeret især tre forskellige processer for værdiskabelse¹⁸, som kendetegner *digitaliserede virksomheder*, som vil forblive fælles træk ved et endnu større antal virksomheder, når digitaliseringen fortsætter. Dette inkluderer: *Cross-jurisdictional scale without mass*¹⁹; den store afhængighed af immaterielle aktiver, herunder intellektuel ejendomsret (IP); og vigtigheden af data, brugerdeltagelse og deres synergier med IP.

Cross-jurisdictional scale without mass;

OECD anser mobilitet i forhold til immaterielle aktiver, brugere og fleksibilitet i virksomhedsudøvelsen som et af kendetegne for de digitale forretningsmodeller.

Digitalisering har tilladt virksomheder på tværs af sektorer at placere stadier af deres produktionsprocesser i forskellige jurisdiktioner samtidig med de får adgang til et større antal kunder over hele kloden. Digitalisering gør det således muligt, for stærkt digitaliserede virksomheder, at være involveret økonomisk i en jurisdiktion uden nogen eller nogen væsentlig fysisk tilstedeværelse i det pågældende land. Et selskabs fysiske tilstedeværelse i det enkelte land er derfor ikke længere en forudsætning for driften, hvorfor det altså er muligt at opnå operationelle stordriftsfordele uden lokal masse²⁰. Ligeledes i EU-regi beskrives mobilitet i immaterielle aktiver, brugere og fleksibilitet i virksomhedsudøvelsen som en af de afgørende kendetegn for værdiskabelse af *digitaliserede virksomheder*.²¹

Afhængighed af immaterielle aktiver, herunder IP.

OECD's analyse viser også, at digitaliserede virksomheder er kendetegnet ved den voksende betydning af investering i immaterielle anlæg, især IP-aktiver, der enten kan ejes af virksomheden eller lejes fra en tredjepart. For mange digitaliserede virksomheder er den intense brug af IP-aktiver,

¹⁸ OECD – Tax Challenges Arising From Digitalisation – Interim Report 2018, s.26

¹⁹ OECD – Tax Challenges Arising From Digitalisation – Interim Report 2018, s.27

²⁰ Jf. principperne I Smith, Adam - Economies of scale

²¹ OECD – Addressing the Tax challenges of the Digital Economy, Action 1, 2015 Final Report, s.

der understøtter deres platforme, såsom software og algoritmer, websteder og mange andre afgørende funktioner centrale for deres forretningsmodeller²².

Data, brugerdeltagelse og deres synergier med IP.

Data, brugerdeltagelse, netværkseffekter og levering af brugergenereret indhold ses ofte i forretningsmodellerne for mere stærkt digitaliserede virksomheder. Fordelene ved data analyse, vil således stige i takt med den indsamlede information knyttet til en specifik bruger eller kunde. Det særlige ved brugen af data i digitale forretningsmodeller er muligheden for at indhente, lagre og analysere disse data. Vigtigheden i brugerdeltagelse ses tydeligt i virksomheder som Facebook/Instagram, hvor virksomhederne, uden data, netværkseffekter og brugergenereret indhold, ikke vil eksistere, som vi kender dem i dag. OECD²³ deler brugerens grad af deltagelse op i to kategorier, henholdsvis aktiv og passiv brugerdeltagelse. Graden af brugerdeltagelse korrelerer imidlertid ikke nødvendigvis med graden af digitalisering: For eksempel kan cloud computing²⁴ betragtes som en mere stærkt digitaliseret virksomhed, omend den kun involverer begrænset brugerindflydelse.²⁵

Medlemmer af det internationale arbejde vedr. beskatningen af den digitale økonomi (EU, G20 og OECD) anerkender i store træk eksistensen af disse tre hyppigt observerede egenskaber ved digitaliserede virksomheder, dog er der ingen konsensus om deres relevans og betydning om, hvorvidt brugernes datagenerering udgør en værdiskabende aktivitet, eller om det blot er et simpelt produktionsinput (en slags råvare), og om, og evt. hvordan en sådan værdiskabelse er relevant i forbindelse med fordelingen af de direkte skatter.²⁶

Der er bred enighed om, at mobilitet i forhold til immaterielle aktiver, brugere etc. kan være meget relevant for værdiskabelse af digitaliserede virksomheder, men der er imidlertid også enighed om, at disse faktorer ikke just er unikke for digitaliserede virksomheder. Mens der er generel enighed om, at data og brugerdeltagelse er fælles kendetegn ved digitaliserede virksomheder, er der

²² OECD – Addressing the Tax challenges of the Digital Economy, Action 1, 2015 Final Report, s.

²³ OECD – Tax Challenges Arising From Digitalisation – Interim Report 2018, s.26

²⁴ Cloud computing - Et netværk af internetforbundne servere, der kan anvendes til at opbevare og behandle data

²⁵ OECD – Addressing the Tax challenges of the Digital Economy, Action 1, 2015 Final Report, s.

²⁶ OECD – Addressing the Tax challenges of the Digital Economy, Action 1, 2015 Final Report, s.

forskellige meninger om og i hvilket omfang data og brugerdeltagelse repræsenterer et bidrag til værdiskabelse for virksomheden.²⁷

For nogle medlemmer af det internationale samarbejde anses brugerens rolle altså som en unik og vigtig drivkraft for værdiskabelse i en digitaliseret virksomhed. Disse lande peger på, at det er brugernes deltagelse og vedvarende engagement som giver de digitale virksomheder mulighed for at indsamle store mængder data gennem den intensive overvågning af brugernes aktive bidrag og adfærd. Disse lande peger også på, at brugerens eget indhold, kan være centralt for en digital virksomheds tilbud og centralt for at tiltrække andre brugere og generere netværkseffekter.²⁸

Ligeledes er disse lande også af den opfattelse, at brugerdeltagelse (f.eks. Anmeldelser, levering af tjenester) spiller en væsentlig rolle i opbygningen af de digitale virksomheder og bidrage til deres brand og vækst igennem et såkaldt brugernetværk. I disse forretningsmodeller, kan det argumenteres, at en digital platform med data- og indholdsbidrag fra brugere i en jurisdiktion, bruger disse data til at tiltrække andre brugere til platformen og direkte reklame tilbage hos de samme forbrugere, alt sammen aktiviteter, der er integreret i værdiskabelsen af denne virksomhed, der effektivt finder sted i en jurisdiktion, selvom platformen drives fra en anden jurisdiktion. For disse lande, synes brugerdeltagelsen altså at skabe værdi for den digitale forretning.

Konsekvenserne er, at brugerne for de specifikke forretningsmodeller får mulighed for at interagere med hinanden således, at levering af indhold, der er gjort tilgængeligt af andre brugere, indirekte øger platformens værktøj og værdi. Historisk, skulle et sådant *indhold* enten produceres eller købes af de relevante virksomheder. For disse lande er det nyt, at brugerbidrag går ud over det blotte forbrug af en tjeneste (dvs. levering af adgang til forretningsmodellen).²⁹

Der er derimod også lande, der ser dataindsamling fra brugere, brugerdeltagelse og levering af brugergenereret indhold som transaktioner mellem brugere (som udbydere af data / indhold) og virksomhederne, der leverer økonomisk eller ikke-økonomisk kompensation til brugere i bytte for deres data / indhold.³⁰

²⁷ OECD – Tax Challenges Arising From Digitalisation – Interim Report 2018, s.26

²⁸ OECD – Tax Challenges Arising From Digitalisation – Interim Report 2018, s.26

²⁹ OECD – Tax Challenges Arising From Digitalisation – Interim Report 2018, s.28

³⁰ OECD – Tax Challenges Arising From Digitalisation – Interim Report 2018, s.28

Denne ikke-økonomiske kompensation kan ses i f.eks. datahosting, e-mail-tjenester eller digital underholdning. Lande, der støtter denne opfattelse, er enige i, at interaktionen mellem brugere og den digitaliserede virksomhed er en egentlig transaktion, der kan være genstand for indkomstbeskatning, skønt de også observerer at indkomstskattesystemer i dag sjældent fanger disse typer byttehandler, hvor der er ingen økonomisk kompensation er mellem partnerne. Disse lande er ikke enige om, hvorvidt de af virksomheden udnyttede data fra brugerne er en reel aktivitet, hvis fortjeneste udelukkende skal henføres til den digitaliserede virksomhed blot fordi de erhvervede data kan være værdifulde.³¹

Ikke desto mindre er nogle af disse lande af den opfattelse, at brugerdata skal anerkendes, som værende værdifulde immaterielle aktiver for de digitaliserede virksomheder og det i sig selv kan give anledning til langt bredere udfordringer, end identificeret ovenfor i relation til immaterielle aktiver. Der findes dog også medlemslande, der ikke ser udbuddet af brugergenereret indhold eller interaktion mellem brugere og de digitaliserede virksomheder som egentlige transaktioner mellem brugerne og de digitaliserede virksomheder og dermed ikke værdiskabende.³²

Der er altså mange forskellige rettede holdninger, til hvad der skaber værdi i de digitaliserede forretningsmodeller. Udfordringerne ved digitaliseringen af økonomien, som er drøftet i OECD, kan forsimplet opdeles i to problemstillinger, dels at der i visse digitaliserede forretningsmodeller sker en værdiskabelse gennem brugerens datagenerering og at de eksisterende skattesystemer ikke er indrettet til at beskatte denne værdiskabelse og dels er der en utilfredshed med, at visse store digitale virksomheder har formået at betale en meget lav effektiv skat af deres overskud i bl.a. EU.

Årsagen hertil kan henføres til, at størstedelen af virksomhedernes overskud efter reglerne i det eksisterende selskabsskattesystem indtægtsføres der, hvor de immaterielle rettigheder er placeret, hvilket ofte har været i lavskattelande. Forskellene i synspunkterne om, hvorvidt og i hvilket omfang data og bruger deltagelse bidrager til værdiskabelse vil have indflydelse på, hvorvidt de skattemæssige udfordringer, der opstår som konsekvens af ændringen i virksomhedernes forretningsmodeller, er unikke i forhold til digitaliserede virksomheder eller om der er udfordringer, der rammer bredere i det internationale skattelandsskab.

³¹ OECD – Tax Challenges Arising From Digitalisation – Interim Report 2018, s.28

³² OECD – Tax Challenges Arising From Digitalisation – Interim Report 2018, s.28

2.2 Markedsdynamik vs. Digitalisering af økonomien

Inden specialet foretager nogen diskussion af eventuelle implikationer for skattesystemet, er det nødvendigt at fastlægge de vigtigste karakteristika ved de digitale markeder, dvs. den infrastruktur, som digitaliserede virksomheder, udvikler og bygger på. Dette er vigtigt for at skabe en mere vidtgående forståelse af markedsdynamikken for digitaliseringen af økonomien. Ligeledes vil disse karakteristika ligge til grund for beskrivelserne af de enkelte forretningsmodeller samt hvordan disse skaber værdi, overvejet senere i specialet.

Digitalisering er som sådan ikke et nyt begreb og den økonomiske påvirkning af digitalisering, har således været genstand for en stigende mængde af teoretisk og empirisk forskning siden begyndelsen af 00'erne³³.

Den økonomiske litteratur bygger ofte på antagelsen om, at markeder kan forstås enten som offline eller online markeder, hvor to (eller flere) parter udveksler varer eller tjenester. Siden BEPS 1³⁴ har OECD, EU og G20 dog haft stor fokus på den digitale økonomi, hvilket medfører en stadig stigende mængde litteratur på området.

Der findes efter min opfattelse ikke en fyldestgørende definition, men der er dog flere fælles karakteristika ved de digitale markeder der gør sig gældende. Nærværende karakteristika må dog siges ikke at være direkte unikke for de digitale markeder.

Det følgende afsnit vil forklare de fem begreber og sammenhængen imellem dem.

2.2.1.1 Direkte netværkseffekter:

På digitale markeder kan brugen af en specifik vare eller service ofte være afhængig af antallet af andre brugere der forbruger den samme vare eller service. Denne effekt kaldes den direkte netværksekskternalitet, nogle gange også kaldet den direkte netværkseffekt eller forbrugseksternalitet. Det er en positiv eksternalitet, i den forstand, at jo større netværket er, jo

³³ OECD – Addressing the Tax challenges of the Digital Economy, Action 1, 2015 Final Report, s. 54

³⁴ BEPS - Base Erosion and Profit Shifting

større er slutproduktet.³⁵ De mest indlysende eksempler er sociale medier som eks. Facebook eller Instagram. Begge applikationer er praktisk talt ligegyldige, såfremt man er den eneste person, der bruger dem, men deres værdi stiger efterhånden som antallet af andre brugere også stiger.

2.2.1.2 Indirekte netværkseffekter:

I modsætning til direkte netværkseffekter opstår indirekte netværkseffekter i forbindelse med *flersidet markeder*. Mere herom i afsnit 2.3. De indirekte netværkseffekter er, når en bestemt gruppe brugere (f.eks. brugere af en social netværk) drager fordel af at interagere med en anden gruppe brugere (f.eks. annoncører på et socialt netværk), via en online platform. Digitalisering har gjort det muligt for online platforme og netværk, at *disrupte* ellers traditionelle sektorer, hvorfor vi især har set et stigende antal platformsbaserede virksomheder indenfor f.eks. sektorerne boligudlejning og transport.³⁶

2.2.1.3 Stordriftsfordele:

Når man producerer digitale varer og tjenester, medfører disse ofte relativt høje faste omkostninger men lavere variable omkostninger. Softwareudvikling kræver for eksempel betydelige investeringer i infrastruktur samt ofte en ikke ubetydelige mængde medarbejderressourcer. Når softwaren er blevet udviklet, kan den vedligeholdes, sælges eller distribueres til meget lave marginale omkostninger f.eks. kan e-bøger eller musik genudgives til en effektiv marginalomkostning tæt på næsten nul.³⁷

2.2.1.4 Udskiftningsomkostninger og lock-in-effekter:

Som bruger af et digitalt produkt, er vi imidlertid ofte afhængige af forskellige platforme. Dette kan resultere i, at brugere/kunder kan blive låst til en bestemt platform, når de har erhvervet en bestemt applikation.

Denne effekt skyldes såvel psykologiske som økonomiske udskiftningsomkostninger, som brugeren altså skal pådrage sig for at skifte fra en platform/applikation til en anden.

³⁵ OECD – Tax Challenges Arising From Digitalisation – Interim Report 2018, s. 27

³⁶ OECD – Tax Challenges Arising From Digitalisation – Interim Report 2018, s. 27

³⁷ OECD – Tax Challenges Arising From Digitalisation – Interim Report 2018, s. 27

Sociale medier eller e-mail tjenester er et godt eksempel, hvor en ændring fra en applikation til en anden vil indebære en lang række praktiske udfordringer i forbindelse med overførsler af personlige data og kontakter med mere, men også en række sociale og psykologiske barrierer ved valg af ny platform.³⁸

2.2.1.5 *Supplementer:*

Mange af de varer og tjenester, der handles på de digitale markeder, supplerer hinanden. En bruger kan få mere nytte af at forbruge to (eller flere) komplementære varer sammen. En computer er eksempelvis mere anvendelig med et operativsystem lige såvel som en smartphone er mere anvendelig med når det bruges sammen med tilsvarende softwareprogrammer, f.eks. operativsystemer, applikationer eller spil.³⁹

Tilsvarende er nytten ved at bruge tid på et socialt medie, større når brugeren har en smartphone med en række apps, der giver ham eller hende mulighed for at dele mere indhold.

Som nævnt kan de disse karakteristika bruges til at beskrive specifikke aspekter af de digitale såvel som analoge markeder, karakteristikaene er som sådan ikke videre unikke for den digitale økonomi, men bliver dog mere og mere relevante, i takt med den digitale økonomi udvikler sig, hvorfor vi gradvist har set en strukturel transformation af økonomien.

Den globale rækkevidde og de lave marginale omkostninger der præger de digitale markeder, giver virksomhederne mulighed for, at skalere deres drift væsentlig hurtigere. De direkte og indirekte netværkseffekter øger værdien skabt af de digitaliserede virksomheder, idet større brugernetværk i sidste ende resulterer i øget nytteværdi og dermed også øget økonomisk værdi. Ligeledes synes synergierne på forretningsområderne, at give anledning til større omfangsøkonomier.

Udviklingsomkostninger kan deles på tværs af forretningsområder og applikationer kan strømlines for at reducere de kognitive omkostninger for brugerne, derved kan virksomhederne opnå konkurrencefordele ved at udvide deres aktivitetsområde. Disse fordele synes, at være vedvarende,

³⁸ OECD – Addressing the Tax challenges of the Digital Economy, Action 1, 2015 Final Report, s. 27

³⁹ OECD – Addressing the Tax challenges of the Digital Economy, Action 1, 2015 Final Report, s. 27

da brugerne kan være tilbageholdende med at afholde omkostningerne såvel finansielle som sociale, der opstår ved at skifte mellem enheder, platforme og applikationer.

Stærke netværkseffekter og mere traditionelle stordriftsfordele kan altså betyde, at enkelte virksomheder har mulighed for at vokse sig så store, at de bliver dominerende og i nogle tilfælde nærmest uundgåelige handelspartnere.

Flere af de store virksomheder på markedet har samtidig en forretningsmodel, der både henvender sig til brugerne af den pågældende platform og til annoncører, som betaler for at få adgang til brugerne.

Platformen kan herved bruge deres indtjening på den ene side af markedet (typisk fra annoncørerne) til at sætte prisen lavt hos brugerne og nogle gange lavere end marginalomkostningerne, på den anden side af markedet. Det kan altså være vanskeligere for nye virksomheder, at få en betydelig markedsandel, hvis et etableret firma allerede dominerer markedet, da kombinationen af netværkseffekter og traditionelle skalafordele medfører, at ellers effektive konkurrerende virksomheder har svært ved at etablere en platform med den nødvendige skala. Det bliver dermed svært, at tilbyde lige så attraktive ydelser, som de etablerede globale spillere.⁴⁰

Grundlæggende, betyder det, at de platforme, der først etablerer sig på et marked, kan opnå nogle fordele, som nye platforme ikke kan konkurrere imod. Nye platforme, der konkurrerer med fx Google eller Facebook, kan derfor få sværere ved at etablere sig.

Grundet de lave marginale omkostninger og nemme adgang til markedet såvel som brugere/kunder kan det på den anden side også betyde, at nye virksomheder på relativt kort tid kan udfordre en allerede veletableret virksomhed ved at tilbyde et kvalitativt overlegent produkt.

Såfremt en kritisk masse blandt brugerne vælger, at skifte til den nye virksomhed, kan en tidligere dominerende virksomhed altså miste hele sin markedsandel inden for en kort tidsperiode. Et eksempel herpå, er søgemaskinen Jubii, som i starten af 00'erne var danskernes foretrukne søgemaskine indtil Google fik dominansen på danske marked, omvendt har Google selv forsøgt at

⁴⁰ OECD – Tax Challenges Arising From Digitalisation – Interim Report 2018, s.28

udfordre Facebook med deres eget sociale medie Google +, der dog måtte trække stikket i April 2019, grundet for få brugere.⁴¹

Betydningen af den digitale transformation forstærkes yderligere da digitalt indhold kan tilgås øjeblikkeligt fra enhver tilsluttet enhed til internettet og den teknologiske udvikling gør at vi bestemt kun har set toppen af isbjerget indtil nu. Det betyder, at eventuelle transaktioner mellem brugere på tværs af jurisdiktioner kan afsluttes uden tidsstab. Digitale produkter og tjenester spreder sig derfor langt hurtigere end ved traditionelle virksomheder, lige såvel som det nu er langt lettere for virksomhederne at identificere, engagere og udvikle deres kundegrundlag, hvorfor markedet ofte tilpasser sig hurtigere end tidligere. Samlet set betyder det, at disse strukturelle ændringer, der er skabt ved digitalisering, har transformeret økonomien, hvorfor nye forretningsmodeller er opstået og vil opstå ligesom traditionelle forretningsmodeller har og vil skulle tilpasse sig.⁴²

2.3 Teorien om det flersidede marked og nye forretningsmodeller

Lige såvel som traditionelle markeder kan digitale markeder være en eller flersidet. Et ensidet marked er kendetegnet ved, at en sælger kun interagerer med et specifikt sæt af kunder. På flersidet markeder er der mere end et sæt kunder, der erhverver forskellige produkter og tjenester fra virksomheden⁴³.

Som tidligere beskrevet har digitalisering kraftigt reduceret kommunikationsomkostningerne, hvilket tillader virksomhederne hurtigt, at nå en global base af leverandører, brugere eller kunder og derved etablere brugernetværk på tværs af forskellige jurisdiktioner gennem websteder, online platforme og mobilapplikationer.

Nye digitaliserede virksomheder fungerer ofte som mellemmænd, der forbinder forskellige brugergrupper, som ellers ville have haft svært ved at interagere direkte med hinanden i et traditionelt miljø. At være i stand til at oprette sådanne netværk og operere samt udveksle på tværs

⁴¹ <https://support.google.com/plus/answer/9195133?hl=en>

⁴² OECD – Tax Challenges Arising From Digitalisation – Interim Report 2018, s.28

⁴³ OECD – Tax Challenges Arising From Digitalisation – Interim Report 2018, s.28

af jurisdiktioner mellem forskellige brugergrupper er kernen i et flersidet marked og har et enormt potentiale for værdiskabelse.

De to økonomer Jean-Charles Rochet og Jean Tirole definerer i; *Platform Competition In Two-Sided Markets*⁴⁴. et flersidet marked, ved den fælles tilstedeværelse af to karakteristika: herunder *indirekte* netværkseksternaliteter og *ikke-neutrale prisstrategier*. Indirekte netværkseffekter opstår, som beskrevet tidligere når en stigning i brugerne på den ene side af markedet øger brugere på en anden side af markedet. Et eksempel herfor kan være Airbnb, en online platform der forbinder værter og gæster, hvor man hhv. kan leje og udleje sin bolig. Begge typer slutbrugere, værter og gæster, får en indirekte fordel, hvis der er flere brugere på hhv. den ene og den anden side af markedet. Gæsterne drager en fordel ved at have flere værter at vælge imellem og værterne drager en fordel af at have flere potentielle gæster. Det er altså afgørende for de digitaliserede forretningsmodeller på det flersidet marked, at nå en stor mængde af slutbrugere på hver sin side af markedet, for at opnå økonomisk gevinst.⁴⁵

Jean-Charles Rochet og Jean Tirole argumenterer endvidere, at de digitaliserede virksomheder gennem internettet, har muligheden for at nå et stort antal brugere på begge sider af markedet ved at udnytte den gensidige synergi. Ligeledes ser vi nu eksempler på virksomheder der har evnet, at tilpasse sig forskellige prisstrukturer ved at opkræve differentieret medlemsgebyrer på hver side af markedet, også kaldet; *ikke-neutrale prisstrukturer*. De positive indirekte eksternaliteter der opstår, vil for de virksomheder, der driver den givne platform, give fordele der er større end slutbrugerens marginale nytteværdi, ved at, øge antallet af brugere (eller transaktioner) og opkræve mere på den ene side af markedet og samtidig sænke prisen for brugeren på den anden side.⁴⁶

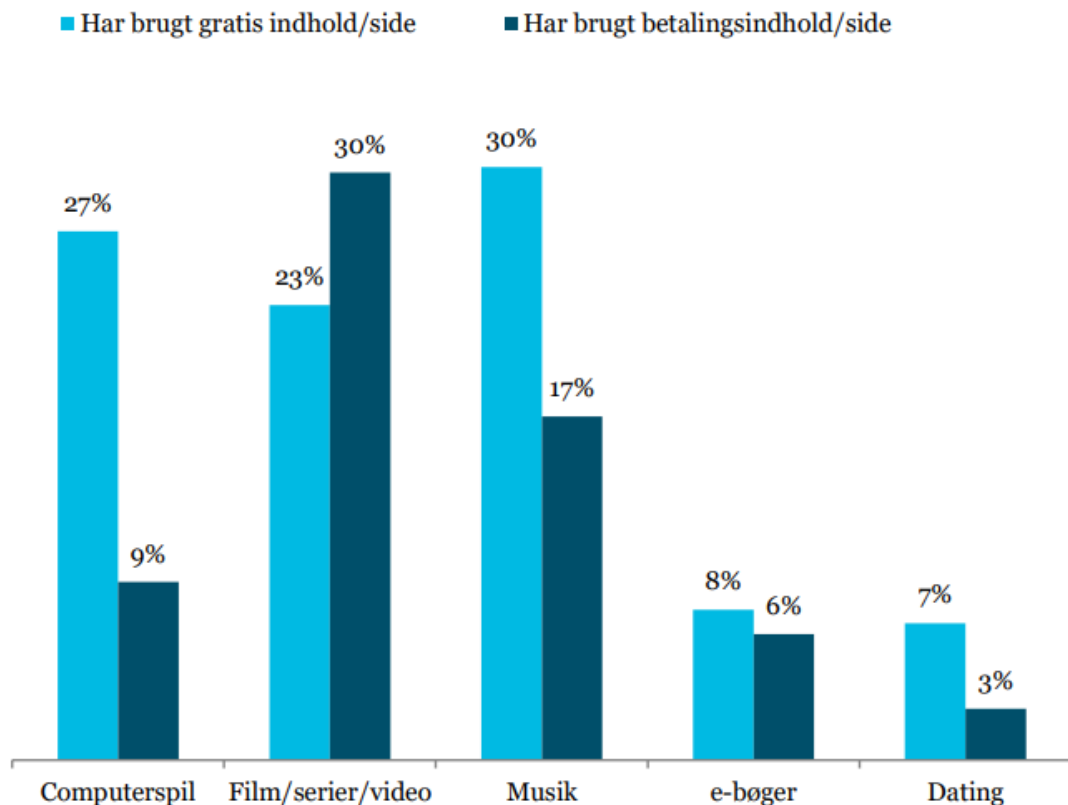
Det kan ligeledes være optimalt for virksomhederne, afhængigt af variationen i hhv. priselasticiteter og indirekte netværkseksternaliteter, at levere varer eller tjenester gratis til brugere på en eller flere markedssider. Som en afledt konsekvens heraf kan der således opstå egentlige byttehandler, hvilket indebærer, at varer eller tjenester handles effektivt uden nogen økonomisk kompensation, men derimod ved hjælp af andre, for virksomheden, værdifulde input som f.eks. brugerengagement,

⁴⁴ Tirole, Rochet, Platform competition in two-sided markets, 2003, s. 3

⁴⁵ Tirole, Rochet, Platform competition in two-sided markets, 2003, s. 5

⁴⁶ Tirole, Rochet, Platform competition in two-sided markets, 2003, s. 5

brugerdata eller brugergenereret indhold. Dette er en strategi der ofte ses brugt i sociale netværk (Facebook/Instagram), hvor brugeren får gratis adgang til den specifikke service, hvorefter virksomheden kompenserer ved at udtrække data fra og om brugerne, for derefter at sælge tjenester baseret på disse data til den anden side af markedet (annoncører).



⁴⁷ **Kilde:** Dansk Erhverv undersøgelse, marts 2016. n=3025

Anm.: En person kan både have brugt en gratisversion og en betalingsversion.

Jean-Charles Rochet og Jean Tirole argumenterer altså, at en given platform kun er benævnt flersidet, såfremt der er indirekte netværkseksternaliteter, der påvirker prisstrukturerne på tværs af de to markedssider.⁴⁸

De to Harvard økonomer Andrei Hagiu og Julian Wright publicerer i 2015 en rapport; *Multi-Sided Platforms*⁴⁹, hvor de tilføjer yderligere to kriterier til teorien om det flersidede marked, for det første

⁴⁷ Dansk Erhverv Rapport – digitalisering, disruptive forretningsmodeller og nye teknologier, s.20

⁴⁸ Tirole, Rochet, Platform competition in two-sided markets, 2003, s. 3

⁴⁹ Wright, Hagiu, Multi-sided Platforms, 2015, s. 7

skal platformen give mulighed for en direkte interaktion mellem brugerne på de forskellige markedssider og for det andet, skal brugerne på hver markedsside tilknytte sig platformen (kan indebære udskiftningsomkostninger). Denne strengere definition muliggør en mere præcis differentiering mellem flersidet platforme og andre digitaliserede virksomheder.⁵⁰ For at klassificeringen skal være effektiv, er det vigtigt at pointere, at de forretningsmodeller der bliver skitseret, skal ses som forretningsområder og er altså ikke nødvendigvis et udtryk for hele virksomhedens omfang. For eksempel tilhører Amazon Marketplace en kategori, mens Amazon e-handel vil høre til den anden.

De mere etablerede virksomheder, har ofte mere end et forretningsområde. For ligeledes at kunne identificere de skattemæssige konsekvenser, den digitale økonomi frembringer, sondres det mellem graden af fysisk tilstedeværelse i kildelandet. En virksomhed vil imidlertid altid – for nuværende – have en form for fysisk tilstedeværelse i den stat, virksomheden vælger at være hjemmehørende i og dermed skattepligtig i dette land.

Tilstedeværelsen kan dog materialisere sig på forskellige vis, enten i form af et administrationskontor, ledelsen sæde, eller være begrænset til den stat, hvor den pågældende virksomhed formelt er registreret.

Virksomheder, der er benytter en forretningsmodel, der udelukkende har digital tilstedeværelse i kildelandet, vil herefter blive benævnt: stærk digitaliseret virksomheder. Hvor en virksomhed, der benytter en forretningsmodel, der har en vis grad af fysisk tilstedeværelse i kildelandet, f.eks. et datacenter, et varelager, et forretningssted etc. blive benævnt; digitaliseret virksomhed. Som det fremgår, er behovet for fysisk tilstedeværelse i kildelandet, afhængig af den konkrete opbygning af det pågældende selskab og dermed dennes valg af forretningsmodel.

⁵⁰ Wright, Hagi, Multi-sided Platforms, 2015, s. 8

2.4 Forretningsmodeller

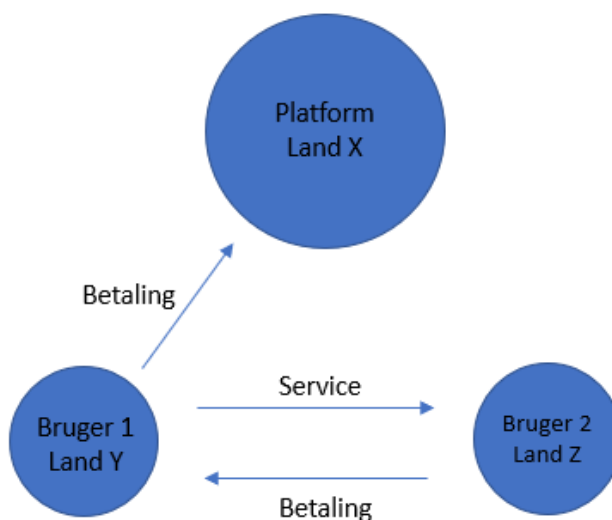
De foregående afsnit, har beskrevet dels de digitale markeder og dels den infrastruktur virksomhederne opererer på. For bedre, at forstå hvilken effekt, en - og flersidet digitalt marked har på værdiskabelsesprocessen, findes det relevant at beskrive og simplificere typer på digitale forretningsmodeller. Ved at have en forståelse for opbygningen af forskellige typer af digitale forretningsmodeller, herunder graden af fysisk tilstedeværelse i kildelandet, kan det nærmere undersøges, hvorledes disse beskattes. Selskaber der benytter sig af én eller flere af de oplistede forretningsmodeller, benævnes herefter samlet ”Digitale virksomheder”.

Der er identificeret tre typer af forretningsmodeller, der udspringer af den digitale økonomi, som forsimplet betegnes som følger:

2.4.1.1 Forretningsmodel 1 - flersidet platforme:

Platformen giver brugerne adgang til at yde en service til hinanden, herunder at udveksle og handle og samtidig overlade kontrolrettigheder og forpligtelser til hinanden. Brugere tilknyttet platformen interagerer på tværs af markedssiderne, hvorfor de indirekte netværkseffekter er afgørende. I denne forretningsmodel er det ikke nødvendigt for virksomheden, at være fysisk til stede i kildelandet. Dette skyldes, at platformen er tilgængelig for enhver tilsluttet bruger og at selve indholdet genereres fra brugerne selv. Denne forretningsmodel anvendes f.eks. af stærkt digitaliserede virksomheder såsom Uber og Airbnb.⁵¹

Forretningsmodel 1 – Flersidet platform - Kilde: Egen tilvirkning

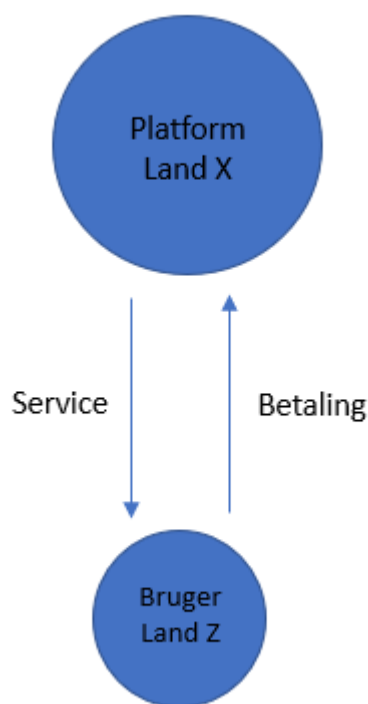


⁵¹ OECD – Tax Challenges Arising From Digitalisation – Interim Report 2018, s. 30

2.4.1.2 Forretningsmodel 2 - Forhandlere:

Virksomheder, der erhverver produkter, herunder kontrolrettigheder, fra leverandører og videresælger dem til brugerne; Gennem en abonnementsordning får brugerne via en streamingplatform adgang til f.eks. film, tv, musik etc. Brugeren streamer indhold i land Z mod betaling til selskabet, hvis platform er placeret i land X. Forhandlerne kontrollerer priserne og påtager sig ansvaret over for brugerne. Denne model tillader ikke interaktion mellem brugerne. Det er her ligeledes ikke nødvendigt for virksomheden, at have en fysisk tilstedeværelse i kildelandet, idet platformen er tilgængelig for brugerne uafhængigt af deres fysiske placering. Denne type forretningsmodel ses blandt andet hos stærkt digitaliserede virksomheder såsom Netflix, Spotify og HBO.⁵²

Forretningsmodel 2 – Forhandlere



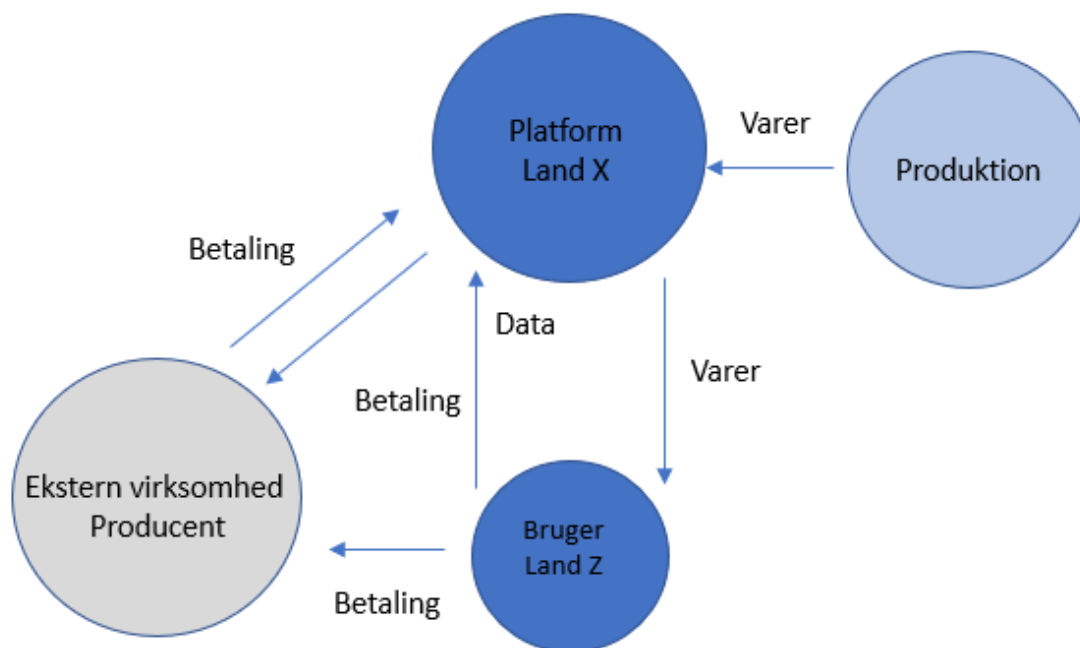
Kilde: Egen tilvirkning

⁵² OECD – Tax Challenges Arising From Digitalisation – Interim Report 2018, s. 30

2.4.1.3 Forretningsmodel 3 – Vertikalt integrerede virksomheder:

Virksomheder, der har erhvervet ejerskab over leverandører og har således integreret forsyningsiden af markedet i deres forretning på deres egen platform og dermed er i konkurrence med platformens øvrige udbydere. Virksomhederne har som regel, som de eneste, adgang til de data, der bliver genereret på deres respektive platform, hvorfor de her generer en omfattende viden om de markeder, de opererer på, samt om de brugere, der handler på markederne. Denne indsigt kan give dem en konkurrencemæssig fordel. De kan udvikle egne såkaldte *private label* produkter, målrette markedsføring og i sidste ende udelukke konkurrerende virksomheder fra at operere på platformen. Her kan en vis grad af fysisk tilstedeværelse i kildelandet eller i den region, som kildelandet er beliggende i, være nødvendig⁵³. Dette skyldes, at virksomhederne distribuerer fysiske varer, der skal bringes ud til kunderne, hvorfor opretholdelse af et varelager kan være nødvendig. Dette er et udtryk for en digitaliseret forretningsmodel.⁵⁴

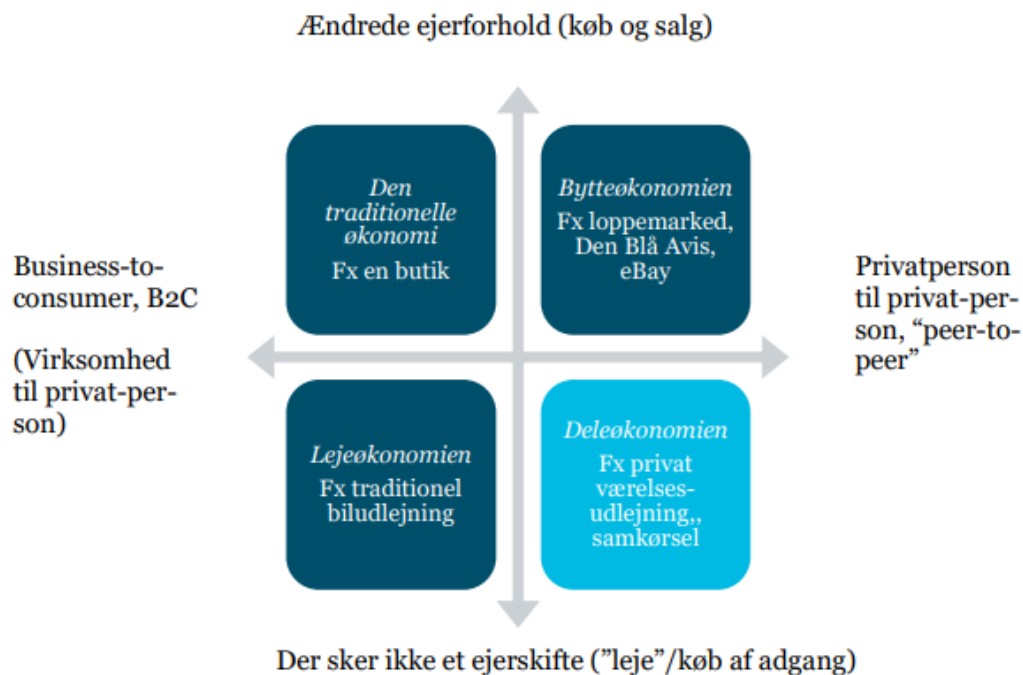
Forretningsmodel 3 – Vertikalt integrerede virksomheder



Kilde: Egen tilvirkning

⁵⁴ OECD – Tax Challenges Arising From Digitalisation – Interim Report 2018, s.30

Digitalisering har således været vigtig brik i opblomstringen af den flersidet platform samt de vertikalt integrerede virksomheder, hvorimod forhandlermodellen har været en mere eller mindre traditionel organisationsstruktur. En yderligere observation er, at flere af de større digitaliserede virksomheder har udviklet sig fra at basere sig direkte på en flersidet platform til derefter gradvist at udvikle sig til mere integrerede eller hybride forretningsmodeller, ved at skabe yderligere forretningsområder. Markedsdynamikken for traditionelle, forhandlermodeller er således udfordret af de nye hybride platforme, der har nogle komparative fordele i forhold til førstnævnte. Som eksempel kan nævnes de traditionelle taxi- og hotelvirksomheder der er blevet stærkt udfordret af flersidet platforme som Uber og Airbnb.



Kilde: Dansk Erhverv

55

Beslutningen om, hvorvidt virksomhederne skal operere som en flersidet platform, må forstås som et strategisk valg for virksomhederne. I de nyfundne omfangsøkonomier kombinerer virksomhederne forskellige elementer af de fire forenklede modeller, og anvender således

⁵⁵ Dansk Erhverv Rapport – digitalisering, disruptive forretningsmodeller og nye teknologier, s.22

alternative modeller afhængig af deres aktiviteter. Amazon og Alibaba fungerer som henholdsvis forhandlere på et marked, hvor udsvingene i efterspørgslen forventes at være lave og henholdsvis som en flersidet platform, i form af AliExpress og Amazon Marketplace, et marked med en mere ustabil efterspørgselskurve hvilket gør at sælgeren på denne måde bærer risikoen ved den lave efterspørgsel og den flersidet platform vil ikke skulle bære lagerrisikoen.

Musikstreaming tjenester som f.eks. Spotify anvender ofte to forskellige forretningsmodeller: en gratis abonnementstjeneste, der fuldt ud finansieres af reklamer (flersidet platform) og en "premium" tjeneste, der finansieres med et abonnement (forhandler). Netflix, derimod startede som en ren forhandler, men har nu integreret filmproduktion ind i sin forretningsmodel. (vertikalt integreret)⁵⁶

2.5 Delkonklusion:

Samlet set, har dette afsnit beskrevet de strukturelle økonomiske egenskaber, der kendetegner de digitale markeder og de virksomheder, der opererer her. Afsnittet har også haft det formål, at etablere en forståelse af markedsdynamikken inden for den digitale økonomi.

Den digitale økonomi må altså derfor defineres, som den økonomi, der genereres af virksomheder, der anvender digitale forretningsmodeller.

De digitale forretningsmodeller er kendetegnet ved en afhængighed af immaterielle aktiver, høj grad af geografisk mobilitet, netværkseffekter og en massiv anvendelse af data og brugerdeltagelse. Det er ikke nødvendigt at samtlige kendetegn er til stede, før virksomhederne er omfattet af den digitale økonomi.

Valget mellem de forskellige forretningsmodeller, især flersidet platforme, forhandlere platforme samt en kombination af disse, afhænger af den enkelte virksomheds udviklingsstrategier såvel som stordriftsfordele, styrken af de direkte og indirekte netværkseffekter, informations symmetrier mellem leverandører, markedsoperatører / brugere samt marginalomkostningsfordele på tværs af organisationer.

⁵⁶ OECD – Tax Challenges Arising From Digitalisation – Interim Report 2018, s. 32

De oplyste digitale forretningsmodeller adskiller sig dog fundamentalt fra traditionelle forretningsmodeller ved graden af fysisk tilstedeværelse i kildelandet. Princippet om fast driftsted blev udarbejdet for *traditionelle*, fysiske virksomheder og bygger på det princip, at overskud bør beskattes der, hvor værdien skabes.

Den internationale skatteret behandler blandt andet den subjektive- og objektive skattepligt samt spørgsmålet om, hvilket land beskatningsretten tilkommer. Disse regler er i vid udstrækning baseret på, at virksomheder har en fysisk tilstedeværelse i det pågældende land. Det internationale skattesystem har traditionelt været baseret på, at et potentielt kildeland kunne afklare en mulig skattepligt i kildelandet ved at anvende princippet om et fast driftssted, hvorimod fastlæggelse af domicillandet i mange tilfælde vil og har været en objektiv test af, hvorfra selskabet reelt ledes.

Selskaber der benytter sig af én eller flere af de oplyste forretningsmodeller, kan på baggrund af de nye forretningsmodeller, drive virksomhed i kildelandet, uden at have nogen reel fysisk tilstedeværelse. Såfremt disse virksomheder ikke omfattes af princippet om fast driftssted, vil der således ikke kunne statueres en skattepligt i kildelandet, hvorfor de som udgangspunkt kun vil være skattepligtige i domicillandet.

Der kan derfor opstå en konkurrencemæssig ubalance dels de digitale virksomheder imellem, idet beskatningsretten favoriserer domicillandet, hvilket vil stride mod det traditionelle kildelands princip og dels mellem de traditionelle- og digitale virksomheder, da virksomhederne nu skal konkurrere om de samme kunder, men nu kan være underlagt forskellige skattebyrder, som følge af de traditionelle virksomheders fysiske tilstedeværelse i et kildeland.

Ifølge et notat fra EU- kommissionen er det effektive skattetryk 23,2 % for traditionelle forretningsmodeller, hvorimod det kun er 9,5% for digitale forretningsmodeller⁵⁷

Et oplagt spørgsmål der rejser sig, må siges at være i relation til kvantificeringen af *værdi* for de digitale virksomheder, for hvordan definerer man og måler værdi? Hvor stor en del af

⁵⁷ EU (2018): "Commission Staff Working Document Impact Assessment, SWD (2018) 81 Final", side 18

virksomhedens indkomst, skal der i givet fald allokeres til et fast driftssted, nu når det ikke længere er traditionelt køb og salg, der danner grundlaget for værdiberegningen.

Det er fastslået, at de digitale virksomheder genererer deres indkomst på grundlag af mere eller mindre målbare effekter, anvendelse af data og brugerdeltagelse, udnyttelse af immaterielle aktiver, brugernes netværkseffekter etc. Der skabes derfor ikke udelukkende værdi på salgsstedet, men i alle led af værdikæden.

Der kan på baggrund af de ovennævnte problemstillinger, stilles spørgsmålstejn ved, om det nuværende princip om fast driftssted formår at omfatte virksomheder, der anvender en digital forretningsmodel. Hvorledes beskatningsretten skal fordeles, og hvordan værdiskabelsen skal forstås i en digital sammenhæng, lader sig ikke uden videre besvare.

3 Fast Driftssted

Fast driftsstedsprincippet er et grundlæggende princip i international skatteret. Princippet har sin oprindelse i tysk handelslovgivning, og kan spores så tidligt som i 1845. Princippet blev senere anvendt i intern tysk skatteret til at undgå dobbeltbeskatning af foretagender med tilknytning til flere af de daværende tyske forbundsstater.⁵⁸

Ved den første egentlige internationale dobbelt beskatnings overenskomst (herefter DBO) mellem Prøjsen og Østrig-Ungarn af 21/06/1899 blev princippet for første gang en del af den internationale skatteret. Det daværende OEEC, nuværende OECD udgav i 1958 det første modeludkast og da OEEC i 1961 blev omdannet til OECD, udgav de på baggrund af det første modeludkast således den første egentlige OECD-modeloverenskomst i 1966. I 1977 udgave OECD en revideret modeloverenskomst, hvor fast driftssteds definitionen fik den ordlyd i artikel 5, som stadigvæk anvendes i dag.⁵⁹

I dansk skatteret er fast driftsstedsbegrebet relevant ved fastlæggelsen af, om et selskab omfattes af den begrænsede danske skattepligt der følger af selskabsskattelovens (SEL⁶⁰) § 2, stk. 1, litra a; Udøves der *erhverv med fast driftssted i Danmark*, opstår der skattepligt for de indkomster der kan henføres til det faste driftssted.

Som udgangspunkt skal en virksomhed omfattes af SEL § 1 opgøre deres skattepligtige indkomst på baggrund af *globalindkomstprincippet* i statsskattelovens⁶¹ (SL) § 4, hvorved indkomst fra udenlandske faste driftssteder også omfattes. I det omfang kildelandet ligeledes beskatter indkomsten, opstår der international dobbeltbeskatning, for hvilke der kan ske lempelse efter den interne danske lempelsesregel i ligningslovens⁶² (LL) § 33.

⁵⁸ Laursen, Anders Nørgaard: ”Fast driftssted”, 1. udgave, Jurist- og Økonomiforbundets forlag, 2011 s. 13

⁵⁹ Laursen, Anders Nørgaard: ”Fast driftssted”, 1. udgave, Jurist- og Økonomiforbundets forlag, 2011 s. 14

⁶⁰ LBK nr 1164 af 06/09/2016, selskabsskatteloven

⁶¹ LOV nr 149 af 10/04/1922, Statsskatteloven

⁶² LBK nr 806 af 08/08/2019, Ligningsloven

LL § 33, synes som en konsekvens af den gennemgribende ændring af de danske sambeskatningsregler ved L121⁶³ i 2006 således primært, i relation til faste driftssteder, kun at have betydning for fysiske personer. Ændringen i sambeskatningsreglerne betød, dels opdelingen af en obligatorisk national sambeskatning jf. SEL § 31 samt en valgfri international sambeskatning jf. SEL § 31 A, og dels blev det såkaldte *terrortialprincippet* introduceret for virksomheder omfattet af SEL § 1.⁶⁴

Det følger nu af SEL § 8, stk. 2, at indtægter og udgifter, som vedrører et fast driftssted eller en fast ejendom beliggende i en fremmed stat, på Færøerne eller i Grønland, *ikke* skal medregnes til den skattepligtige indkomst, hvorfor der i så fald ikke vil opstå dobbeltbeskatning og være behov for lempelse efter LL § 33. Der findes dog ingen internretlig definition af begrebet fast driftssted, i SEL § 2, hvorfor begrebet i praksis fortolkes i nær overensstemmelse med artikel 5 og 7 i OECD modeloverenskomst og de hertil knyttede kommentarer⁶⁵. Fast driftssted tjener altså både som et kriterium for at etablere skattepligt efter intern dansk ret, men også som mekanisme for at undgå dobbeltbeskatning efter DBO'erne. Efter disse kan domicilstaten være (folkeretligt) forpligtet til at lempe sin beskatning af indkomst optjent i kildelandet, såfremt den indkomstskabende aktivitet har karakter af et fast driftssted.

Princippet om fast driftssted forudsætter derfor stillingtagen til hvorvidt der kan statueres et fast driftssted og hvorvidt kvalifikationen af den indkomst, der kan allokeres til det faste driftssted således skal behandles.⁶⁶

For at klarlægge princippet om fast driftssted er det nødvendigt, at undersøge begrebet ud fra international ret, EU-ret og dansk ret. Specialet tager udgangspunkt i OECD Modeloverenskomst med kommentarer⁶⁷, idet definitionen af fast driftssted er indlejret i dansk ret. Derefter undersøger specialet EU-rettens påvirkning af princippet om fast driftssted, herunder om der eksisterer en egentlig EU-retlig definition. For at fuldende forståelsen vurderer specialet, hvordan princippet om

⁶³ L 121, Forslag til lov om ændring af forskellige skattelove, 2006

⁶⁴ Laursen, Anders Nørgaard: ”Fast driftssted”, 1. udgave, Jurist- og Økonomiforbundets forlag, 2011 s. 16

⁶⁵ OECD Modeloverenskomst med kommentarer, 2014

⁶⁶ Laursen, Anders Nørgaard: ”Fast driftssted”, 1. udgave, Jurist- og Økonomiforbundets forlag, 2011 s. 18

⁶⁷ OECD Modeloverenskomst med kommentarer, 2014 / 2017

fast driftssted skal fortolkes i intern dansk ret, og hvilken retskildemæssige betydning OECD modeloverenskomst har i den henseende.

3.1 OECDs modeloverenskomst med kommentarer

OECDs modeloverenskomst med kommentarer⁶⁸ spiller en væsentlig rolle i international skatteret, ikke kun fordi en lang række lande (også uden at være medlem af OECD) anvender modeloverenskomsten som grundlag ved forhandling af DBO'er, men også fordi en lang række lande, heriblandt Danmark, anvender den i relation til den internretlige definition af fast driftsteds begrebet. Det er værd at nævne, at modeloverenskomsten med kommentarer i sig selv, alene er en model og som sådan ikke et udtryk for en retlig forpligtigelse for medlemsstaterne. Den kan alene anvendes som skabelon, for en eventuel indgået DBO kontraherende stater imellem. I praksis har kommentarerne imidlertid vist at have en stor betydning i forbindelse med fortolkningen af evt. indgået DBO'er.⁶⁹

Udgangspunktet i OECDs modeloverenskomst er, at domicillandet alene har beskatningsretten til erhvervsindkomst, medmindre kildelandet udtrykkeligt er tillagt ret til at beskatte samme indkomst jf. modeloverenskomsten art. 7, stk. 1.⁷⁰ Såfremt virksomheden driver foretagendet i kildelandet gennem et fast driftssted, *kan* kildelandet dog også beskatte indkomsten derfra. Hvorvidt der foreligger et fast driftssted afgøres på baggrund af modeloverenskomstens art. 5.⁷¹

Formålet med art. 5⁷² er at fordele beskatningsretten til indkomsten mellem de kontraherende stater, hvorved dobbeltbeskatning undgås. Såfremt kildelandet er tillagt beskatningsretten, er det domicillandet, der skal sikre, at der sker lempelse for den eventuelle dobbeltbeskatning. Dette kan ske enten ved hjælp af *exemptionsprincippet*, i art. 23 A⁷³ eller ved *creditprincippet*, i art. 23 B⁷⁴.⁷⁵

⁶⁸ OECD Modeloverenskomst med kommentarer, 2014 / 2017

⁶⁹ Laursen, Anders Nørgaard: ”Fast driftssted”, 1. udgave, Jurist- og Økonomiforbundets forlag, 2011 s. 18

⁷⁰ OECD Modeloverenskomst med kommentarer art. 7

⁷¹ OECD Modeloverenskomst med kommentarer art. 5

⁷² OECD Modeloverenskomst med kommentarer art. 5

⁷³ OECD Modeloverenskomst med kommentarer art. 23A

⁷⁴ OECD Modeloverenskomst med kommentarer art. 23B

⁷⁵ Laursen, Anders Nørgaard: ”Fast driftssted”, 1. udgave, Jurist- og Økonomiforbundets forlag, 2011 s. 18

3.1.1 OECD modeloverenskomst artikel 5.

Fast driftsted er defineret i OECD modeloverenskomst art. 5, hvor stk. 1 og 2, udgør det *primære* kriterium, og hvor art. 5 stk. 5 og 6 udgør det *sekundære* kriterium. Her skal det forstås, at i det omfang, der ikke kan statuere et fast driftsted efter det primære kriterie, skal undersøges hvorvidt der kan statuere et fast driftsted efter det sekundære kriterium.⁷⁶

I denne overenskomst betyder udtrykket »fast driftssted« et fast forretningssted, gennem hvilket et foretagendes erhvervsvirksomhed helt eller delvis udøves.

Udtrykket »fast driftssted« omfatter især:

- a) et sted, hvorfra et foretagende ledes,*
- b) en filial,*
- c) et kontor,*
- d) en fabrik,*
- e) et værksted, og*
- f) en mine, en olie- eller gaskilde, et stenbrud eller ethvert andet sted, hvor naturforekomster udvindes.⁷⁷*

Det fremgår af ordlyden i modeloverenskomsten art. 5 stk. 1, at tre grundlæggende betingelser skal opfyldes for, at der foreligger et fast driftsted.

1. Der skal være et forretningssted
2. Forretningsstedet skal være fast
3. Et foretagendes virksomhed skal udøves helt eller delvist på forretningsstedet.

Disse betingelser uddybes yderligere i pkt. 2 i kommentarerne til art. 5, stk.1.⁷⁸ Det fremgår her, at *forretningssted* som begreb, ikke alenes dækker over lokaler, men skal forstås som indretning i bredere forstand, herunder f.eks. maskiner eller udstyr. Ligeledes fremgår det om det *faste* forretningssted, at kriteriet *fast* skal forstås som både geografisk og tidsmæssigt fast, altså skal der

⁷⁶ Laursen, Anders Nørgaard: ”Fast driftssted”, 1. udgave, Jurist- og Økonomiforbundets forlag, 2011 s. 59

⁷⁷ OECD Modeloverenskomst med kommentarer art. 5

⁷⁸ OECD Modeloverenskomst med kommentarer art. 5 pkt. 2

være tale om en fast stedsmæssig tilknytning over en vis tidsmæssig periode. Slutteligt fremgår det, at virksomheden skal udøves gennem det faste driftsted, her forstås, at der eksempelvis skal være ansatte som udfører den egentlige virksomhed i kildelandet.⁷⁹

3.1.2 Forretningssted

Den første betingelse, der skal være opfyldt før en virksomhed, har statueret fast driftssted i kildelandet er således, at der skal være et forretningssted. Eksemplerne i art. 5 stk. 2, synes uden videre i alle tilfælde at leve op til kravet om et forretningssted. Det følger dog af art. 5 stk. 2, noget utvetydige formulering »fast driftssted« omfatter især, at eksemplerne i sig selv ikke skal anses for at udgøre et fast driftsted. Det fremgår af pkt. 4⁸⁰ i kommentarerne til modeloverenskomsten art. 5, stk. 1, at *..Udtrykket forretningssted dækker over alle lokaler, indretninger eller installationer... et forretningssted kan også eksistere, hvor der ingen lokaler findes eller er fornødne til udøvelsen af foretagendets virksomhed...* Hvorfor der altså skal kunne statueres en eller anden form for fysisk tilstedeværelse i kildelandet. Af kommentarernes pkt. 12⁸¹, fremgår det at, det er uden betydning, hvorvidt en virksomhed har den faktiske juridiske ret til lokalet omend der dog stilles krav til at virksomhederne skal opfylde dispositionskravet, som er forbundet med en faktisk eller retlig råderet over indretningen. Som tidligere nævnt i afsnit 2.1, anvender de digitale virksomheder sig ofte af muligheden for at leje serverkapacitet via en tredjepart, her har de nødvendigvis ikke den retlige eller faktiske råderet, hvorfor dispositionskravet bliver relevant i diskussionen om hvorvidt en server kan statuere et forretningssted, overvejet senere i specialet.

3.1.3 Geografisk og tidsmæssig fast

Når det er fastslået, at der foreligger et forretningssted i kildelandet, skal det herefter undersøges, hvorvidt dette forretningssted har det fornødne *nexus* til et geografisk sted i kildelandet. Ligeledes skal det fastslås, hvorvidt det pågældende forretningssted har en tilknytning af en vis varighed jf. kommentarernes pkt. 21.⁸²

⁷⁹ Laursen, Anders Nørgaard: ”Fast driftssted”, 1. udgave, Jurist- og Økonomiforbundets forlag, 2011 s. 62

⁸⁰ OECD Modeloverenskomst med kommentarer art. 5 pkt. 4

⁸¹ OECD Modeloverenskomst med kommentarer art. 5, pkt. 12

⁸² OECD Modeloverenskomst med kommentarer art. 5, pkt. 21

Der skal således sædvanligvis være en forbindelse mellem forretningsstedet og en særligt geografisk bestemt lokalitet. Det har i OECD-regi været meget omdiskuteret, hvorvidt kravet om en fast geografisk tilknytning, gjorde sig gældende for hvad OECD referer som *mobile* virksomheder, altså virksomheder, der grundet deres natur flytter geografisk rundt og altså ikke er *fast* i en geografisk forstand⁸³.

I en revision af OECD modeloverenskomsten og kommentarerne hertil⁸⁴, blev der i 2003 taget stilling til spørgsmålet, hvorfor der ved vurderingen af, om der foreligger et geografisk fast forretningssted for mobile virksomheder, skal lægges vægt på, om der kan identificeres en kommerciel og geografisk helhed i relation til aktiviteten. Hvis der ikke kan statuere en kommerciel sammenhæng til en geografisk lokalitet, kan aktiviteten ikke anses for at udgøre et fast forretningssted. Betingelsen skal derfor fortolkes bredt og kan omfatte mobile forretningssteder, der ikke er geografiske faste, men hvilke har en kommerciel og geografisk sammenhæng.⁸⁵

Som nævnt består udtrykket fast i modeloverenskomstens art. 5 stk. 1, af to komponenter hhv. en geografisk og en tidsmæssig. Det nærværende spørgsmål, er hvor lang en tidsperiode, der kræves før kravet om, *en vis varighed* er opfyldt. Oprindeligt var det et krav, at der ikke blot var tale om midlertidig tilstedeværelse i kildelandet. 12 måneders fristen i art. 5, stk. 3 var et resultat af et ønske om, at også midlertidige projekter skulle omfattes af kildelandsbeskatning. Det følger dog af kommentarernes pkt. 28⁸⁶, at landenes praksis imidlertid ikke er overensstemmende. Dog synes der, at være enighed blandt landene, om at det tidsmæssige krav er opfyldt såfremt varigheden overstiger en periode på 6 måneder. Ifald en aktivitets varighed er under 6 måneder, må betingelsen således ikke anses for opfyldt.⁸⁷

⁸³ Laursen, Anders Nørgaard: ”Fast driftssted”, 1. udgave, Jurist- og Økonomiforbundets forlag, 2011 s. 64

⁸⁴ OECD Modeloverenskomst med kommentarer 2003

⁸⁵ Laursen, Anders Nørgaard: ”Fast driftssted”, 1. udgave, Jurist- og Økonomiforbundets forlag, 2011 s. 76

⁸⁶ OECD Modeloverenskomst med kommentarer art. 5, pkt. 28

⁸⁷ Laursen, Anders Nørgaard: ”Fast driftssted”, 1. udgave, Jurist- og Økonomiforbundets forlag, 2011 s. 79

3.1.4 Virksomhedsudøvelse:

For så vidt angår betingelsen om, at der skal udøves *virksomhed*, skal den nærmere afgrænsning heraf ske på baggrund af intern ret, det følger af modeloverenskomsten art. 3 stk. 2⁸⁸.

Udøvelse af virksomhed fortolkes generelt bredt, hvorfor en afgrænsning må ses som en relation dels mellem SL §§ 4-6, og dels i SEL § 1 stk. 1 nr. 6, navnlig sondringen mellem erhvervmæssig og ikke erhvervmæssig indkomst synes relevant, det fremgår ligeledes af cirkulære nr. 129 af 4/7 1994⁸⁹ om personskatteloven, at *afgrænsningen mellem lønmodtagere og selvstændigt erhvervsdrivende skal foretages på samme måde, uanset i hvilken relation inden for skatte lovgivningens område, spørgsmålet er relevant* jf. cirkulærets pkt. 3.1.1⁹⁰. En sådan afgrænsning må tillige synes at have betydning ved spørgsmålet om fast driftsted. Ligeledes følger det af pkt. 41, i kommentarerne til art. 5⁹¹ at det som udgangspunkt er virksomhedens driftsherre eller ansatte der kan udøve virksomhed, ligesom automatiserede maskiner også i tilfælde vil kunne opfylde betingelsen såfremt virksomhedens personale er begrænset til at opstille, betjene og kontrollere samt vedligeholde udstyret.⁹²

3.1.5 Virksomhedsbegrebets negative afgrænsning efter art. 5, stk. 4.

Virksomhedsbegrebet, som defineret ovenfor, er således afgrænset i overensstemmelse med intern dansk ret. Det danske virksomhedsbegreb må siges at være defineret bredere end hvad modeloverenskomsten definerer, hvorfor det interne begreb begrænses yderligere i de for art. 5 stk. 4⁹³, oplyste virksomhedstyper. De virksomhedstyper nævnt heri, må siges at opfylde kravet om erhvervmæssig virksomhed efter intern dansk ret, men udelukkes fra at udgøre et fast driftssted, uanset om alle øvrige kriterier i art. 5, stk. 1 er opfyldt. Bestemmelsen lister en række specifikke aktiviteter op i litra a-d, hvorefter der i litra e følger en generalklausul, hvor fast driftssteds begrebet ikke omfatter virksomhed af forbedrende eller hjælpende... *opretholdelsen af et fast forretningssted udelukkende i det øjemed at udføre anden virksomhed af forbedrende eller hjælpende art for*

⁸⁸ OECD Modeloverenskomst med kommentarer art. 3, stk. 2

⁸⁹ Cirkulære nr. 129 af 4. juli 1994 om personskatteloven

⁹⁰ Cirkulære nr. 129 af 4. juli 1994 om personskatteloven, pkt. 3.1.1

⁹¹ OECD Modeloverenskomst med kommentarer art. 5, pkt. 41

⁹² Laursen, Anders Nørgaard: ”Fast driftssted”, 1. udgave, Jurist- og Økonomiforbundets forlag, 2011 s. 150

⁹³ OECD Modeloverenskomst med kommentarer art. 5, stk. 4

*foretagendet... hvorfor det ikke synes relevant at opliste en udtømmende liste over, hvilke aktiviteter, som anses for at ligge uden for rammerne af fast driftssteds definitionen.*⁹⁴

Ved vurderingen af, om en aktivitet anses for forberedende eller hjælpende karakter, angives det i kommentarernes pkt. 24⁹⁵, at der skal lægges afgørende vægt på, *om det faste forretningssted i sig selv udgør en væsentlig og betydningsfuld del af foretagendets virksomhed i sin helhed... I alle tilfælde udøver et fast forretningssted ikke forbedrende eller hjælpende virksomhed, hvis dets almindelige formål er identisk med hele foretagendets almindelige formål*⁹⁶.

I takt med de udfordringer den digitale økonomi frembringer, blev denne artikel dog væsentlig ændret ved BEPS 1⁹⁷ - Action Point 7, som ligeledes er blevet forankret i OECD's modeloverenskomst, hvorfor de oplyste aktiviteter, der før udgjorde den negative afgrænsning, således ikke længere pr. definition undtaget fra at kunne udgøre et fast driftssted for selskabet, ud fra en objektiv vurdering. Der skal nu foretages en subjektiv vurdering hvorledes aktiviteten er af forbedrende eller hjælpende karakter. Se mere herom i afsnit 4.1.6.

Sammen med indsnævringen af art. 5, stk. 4, er blev der således også introduceret en indsnævring i de såkaldte antifragerings regler. Formålet med bestemmelsen er at forhindre et selskab i at fragmentere en kerneaktivitet ud på en række nær forbundede selskaber således, at de enkeltvis aktiviteter kunne omfattes af negativlisten.⁹⁸

3.1.6 Det sekundære kriterium

Som et supplement til det primære kriterium i modeloverenskomstens art. 5 stk. 1 og 2, findes den såkaldte *agentregel* eller det sekundære kriterium i modeloverenskomsten art. 5 stk. 5 og 6.⁹⁹ At bestemmelsen er sekundær, fremgår direkte af bestemmelsens ordlyd; *Uanset bestemmelserne i stk. 1 og 2.* Dette fremgår ligeledes af pkt. 31 i kommentarerne til art. 5. stk. 5¹⁰⁰, hvor det understreges,

⁹⁴ Laursen, Anders Nørgaard: *"Fast driftssted"*, 1. udgave, Jurist- og Økonomiforbundets forlag, 2011 s. 134

⁹⁵ OECD Modeloverenskomst med kommentarer art. 5, pkt. 24

⁹⁶ OECD Modeloverenskomst med kommentarer art. 5, pkt. 24

⁹⁷ OECD – Addressing the Tax challenges of the Digital Economy, Action 1, 2015 Final Report

⁹⁸ OECD - Preventing the Artificial Avoidance of Permanent Establishment Status, Action 7: 2015 Final Report

⁹⁹ OECD Modeloverenskomst med kommentarer art. 5, stk. 5 og 6

¹⁰⁰ OECD Modeloverenskomst med kommentarer art. 5, pkt. 31

... det er et almindeligt accepteret princip, at en foretagende skal betragtes som havende et fast driftssted i en stat, hvis der er en person, som under visse betingelser handler på dets vegne, selvom foretagendet ikke skulle have et fast driftssted i denne stat i stk. 1 og stk. 2's forstand... Det hedder desuden i kommentarernes pkt. 35¹⁰¹, at ... stk. 5 giver simpelthen et alternativt kriterium for om et foretagende har fast driftssted i en stat. Hvis det kan påvises, at foretagendet har et fast driftssted i stk. 1 og 2's betydning¹⁰²

Se nedenfor modeloverenskomsten art. 5. stk. 5 og stk. 6's fulde ordlyd;

Stk. 5. Uanset bestemmelserne i stk. 1 og 2, hvor en person - med undtagelse af en sådan uafhængig repræsentant, for hvem stk. 6 finder anvendelse - der udøver virksomhed for et foretagende, har, og sædvanligvis udøver, en fuldmagt i en kontraherende stat til at indgå aftaler i foretagendets navn, skal dette foretagende anses for at have fast driftssted i denne stat med hensyn til enhver virksomhed, som han foretager for foretagendet, medmindre hans virksomhed er begrænset til sådanne, som er nævnt i stk. 4, som, hvis den udøves gennem et fast forretningssted, ikke ville gøre dette faste forretningssted til et fast driftssted i henhold til bestemmelserne i pågældende stykke.

Stk. 6. Et foretagende anses ikke for at have fast driftssted i en kontraherende stat, blot fordi det driver forretning i den stat gennem en mægler, kommissionær eller anden uafhængig repræsentant, såfremt disse personer handler inden for rammerne af deres sædvanlige forretningsvirksomhed¹⁰³

At bestemmelserne således finder anvendelse uanset bestemmelserne i stk. 1 og 2,¹⁰⁴ medfører en udvidelse af fast driftsstedsbegrebet, hvorfor kriteriet skaber en øget mulighed for kildelandsbeskatning. Baggrunden for dette ekstra kriterie må antages at udgøre en værnsregel.

Hvor et foretagende frit kan vælge at drive virksomhed i en kontraherende stat, enten gennem et fast forretningssted eller et datterselskab og hvor dette vil medføre et fast driftssted jf.

¹⁰¹ OECD Modeloverenskomst med kommentarer art. 5, pkt. 35

¹⁰² Laursen, Anders Nørgaard: "Fast driftssted", 1. udgave, Jurist- og Økonomiforbundets forlag, 2011 s. 155

¹⁰³ OECD Modeloverenskomst med kommentarer art. 5, stk. 5 og 6

¹⁰⁴ OECD Modeloverenskomst med kommentarer art. 5, stk. 1 og 2

modeloverenskomsten art. 5 stk.1. kan en virksomhed, uden værnsreglen, således vælge at drive betydelig virksomhed gennem en fuldmægtig, i en kontraherende stat uden at der opstår ret til kildelandsbeskatning. Dette ville ikke udgøre en acceptabel retstilstand, hvorfor det sekundære kriterie må tilskrives en sådanne situation, altså en situation, hvor en fysisk eller juridisk person handler på vegne af en anden.¹⁰⁵

Af bestemmelsen fremgår det, at fem betingelser skal være opfyldt før en person, skal anses for at udgøre et fast driftssted;

1. Ikke en uafhængig repræsentant omfattet af art. 5 stk. 6. – uafhængighedskravet.
2. Udøver virksomhed for et foretagende i en kontraherende stat – virksomhedskravet
3. Har fuldmagt til at indgå aftaler i foretagendes navn – fuldmagtskravet
4. Sædvanligvis udøver denne fuldmagt – hyppighedskravet
5. Ikke blot udøver virksomhed af forbedrende eller hjælpende karakter, jf. art. 5 stk. 4.

Det er en betingelse, at den omhandlede person kumulativt opfylder kriterierne for at kunne anses for at udgøre et fast driftssted.¹⁰⁶

Modeloverenskomsten art. 5, stk. 5 omtales som nævnt agentreglen, i den danske oversættelse af kommentarerne til art. 5 anvendes således både agent og repræsentant, om de personer, som modeloverenskomsten art. 5, stk. 5 og 6, finder anvendelse på¹⁰⁷. Det er imidlertid uklart, hvorvidt en egentlig betydning kan tillægges terminologien. Hvorfor det i nærværende speciale sammenfattes, at såfremt en agent eller en repræsentant, opfylder betingelserne i art. 5 stk. 5 anses denne for at udgøre et fast driftssted.¹⁰⁸

Et yderligere krav i art. 5 stk. 5, er, at foretagendets virksomhed skal udøves i en kontraherende stat, hvorfor det må defineres som, den kontraherende stat, hvor foretagendet således ikke er hjemmehørende jf. pkt. 32 i kommentarerne til art. 5 stk. 5¹⁰⁹.

¹⁰⁵ Laursen, Anders Nørgaard: ”Fast driftssted”, 1. udgave, Jurist- og Økonomiforbundets forlag, 2011 s. 155

¹⁰⁶ Laursen, Anders Nørgaard: ”Fast driftssted”, 1. udgave, Jurist- og Økonomiforbundets forlag, 2011 s. 162

¹⁰⁷ OECD Modeloverenskomst med kommentarer art. 5,

¹⁰⁸ Laursen, Anders Nørgaard: ”Fast driftssted”, 1. udgave, Jurist- og Økonomiforbundets forlag, 2011 s. 168

¹⁰⁹ OECD Modeloverenskomst med kommentarer art. 5, pkt. 32

Fuldmagtskravet uddybes i ligeledes i kommentarerne til art. 5, stk. 5. Det fremgår her, at et fast driftssted er betinget af, at den virksomhed, som den omhandlende person udøver, skal være foretagendets egentlige virksomhed, hvorfor en fuldmagt til at ansætte personale eller udelukkende varetage interne anliggender, jf. pkt. 33 i kommentarerne ikke opfylder fuldmagtskravet.¹¹⁰

Det følger ligeledes af kommentarernes pkt. 83 og 87¹¹¹, at den omhandlende person kan indgå bindende retshandler med tredjemand på vegne af foretagendet. Det er ikke en forudsætning, at fuldmagten er skriftlig, kravet kan således være opfyldt, såfremt personen på kontinuerlig basis indgår kontrakter på vegne af foretagendet, desuden kan kravet være opfyldt, selvom den omhandlede person ikke selv underskriver kontrakten, men forhandler alle detaljerne på plads, og det udenlandske foretagende udelukkende underskriver aftalen¹¹².

Hvor modeloverenskomsten art. 5, stk. 5 angiver området for, under hvilke betingelser der gør sig gældende før en person udgør et fast driftssted, angiver art. 5, stk. 6, de tilfælde, som ikke medfører et fast driftssted. For at være omfattet af modeloverenskomsten art. 5, stk. 6, skal den omhandlende person efterleve tre betingelser.¹¹³

For det første skal personen være *en mægler, kommissionær eller anden uafhængig repræsentant*, og såfremt dette er tilfældet, *handle indenfor rammerne af sin sædvanlige forretningsvirksomhed*.

Ifølge kommentarernes pkt. 106¹¹⁴ anses en repræsentant for at være uafhængig, hvis han både er juridisk og økonomisk uafhængig. En repræsentant er ikke uafhængig, hvis hans kommercielle virksomhed er underlagt detaljerede instruktioner eller omfattende kontrol fra foretagendets side. Såfremt en repræsentant eksempelvis skal forelægge hver kontrakt til godkendelse for foretagende, vil dette være et udtryk for repræsentantens afhængighed. Omvendt er det et udtryk for uafhængighed, hvis repræsentanten selv er ansvarlig for resultatet af sit arbejde, og ikke underlagt nogen nærmere kontrol heraf.¹¹⁵

¹¹⁰ OECD Modeloverenskomst med kommentarer art. 5, pkt. 33

¹¹¹ OECD Modeloverenskomst med kommentarer art. 5, pkt. 83, 87

¹¹² Laursen, Anders Nørgaard: ”Fast driftssted”, 1. udgave, Jurist- og Økonomiforbundets forlag, 2011 s. 168

¹¹³ OECD Modeloverenskomst med kommentarer art. 5, stk. 5

¹¹⁴ OECD Modeloverenskomst med kommentarer art. 5, pkt. 106

¹¹⁵ Laursen, Anders Nørgaard: ”Fast driftssted”, 1. udgave, Jurist- og Økonomiforbundets forlag, 2011 s. 212

Der skal derfor foretages en samlet vurdering af graden af uafhængighed, navnlig med fokus på selskabets kontrolbeføjelser. I det omfang en person er uafhængig inden for rammerne af modeloverenskomsten art. 5, stk. 6, er det udelukket, at det udenlandske foretagende statuerer et fast driftssted i kildelandet, medmindre den omhandlende person handler udenfor rammerne af sin sædvanlige forretningsvirksomhed. Dette forhold udtrykkes tydeligt i pkt. 39 i kommentarerne til art. 5, stk. 6. *...personer kan ikke siges at handle inden for deres sædvanlige erhvervsvirksomheds rammer, hvis de på foretagenders vegne udøver virksomhed, som i økonomisk forstand henhører til foretagendets sfære snarere end til deres egen erhvervsvirksomhed*¹¹⁶. Det fremgår således, at selvom en person er bedømt uafhængig af det udenlandske foretagende, udøver virksomhed, som økonomisk må anses for at være en del af foretagendets virksomhed og altså ikke del af den omhandlende persons egen erhvervsvirksomhed, vil denne person betragtes som afhængig.

3.1.7 OECD modeloverenskomst artikel 7.

Hvor OECD modeloverenskomsten art. 5, opstiller kriterier for om der kan statueres et fast driftssted. Bestemmer modeloverenskomsten art. 7¹¹⁷, såfremt der er statueret et fast driftssted, hvor meget af en virksomheds indkomst der i givet fald skal allokeres til det faste driftssted.

Det følger således af art. 7, stk. 1, at det udelukkende er den erhvervsindkomst, der kan allokeres til det faste driftssted, som kan være genstand for kildelandsbeskatning. Art. 7, stk. 2 og 4, regulerer hvordan denne indkomst skal opgøres. Denne opgørelse kan enten ske via den *direkte* metode eller den *indirekte* metode. Det er dog normal praksis i Danmark, at indkomstopgørelsen sker efter den *direkte* metode.¹¹⁸

Opgørelsen efter den *direkte* metode, beror på to grundlæggende principper. Hvor det første princip er selvstændighedsprincippet - som navnet antyder, skal det efter dette princip undersøges, hvor meget indkomst/tab det faste driftssted ville kunne forvente at oppebære, såfremt der var tale om en selvstændig og uafhængig virksomhed.¹¹⁹

¹¹⁶ OECD Modeloverenskomst med kommentarer art. 5, pkt. 39

¹¹⁷ OECD Modeloverenskomst med kommentarer art. 7.

¹¹⁸ Laursen, Anders Nørgaard: ”Fast driftssted”, 1. udgave, Jurist- og Økonomiforbundets forlag, 2011 s. 250

¹¹⁹ OECD Modeloverenskomst med kommentarer art. 7.

Det andet princip er armslængdeprincippet. Dette princip er et grundlæggende princip på transfer pricing området, princippet bestemmer, at de interne transaktioner der kan identificeres mellem virksomheden og det faste driftssted, skal afregnes til den pris, uafhængige parter ville have aftalt, dette følger af OECDs Transfer Pricing Guidelines¹²⁰.

Opgørelsen efter den *indirekte* metode efter art. 7, stk. 4, foretages på baggrund af virksomhedens samlede global indkomst og altså ikke efter selvstændighedsprincippet som beskrevet ovenfor. Herefter bliver virksomhedens globale indkomst, fordelt efter en fordelingsnøgle mellem hhv. virksomheden og det faste driftssted. Det er her, derfor afgørende at både domicillandet og kildelandet anvender, de samme principper for indkomstopgørelse, hvorfor art. 7 stk. 2 – 4 er bindende for hhv. kilde – og domicillandet, for at undgå en eventuel dobbeltbeskatning.¹²¹

3.2 Fast driftsstedprincippet i EU Retten

EU-retten bliver beskrevet som den tredje dimension i international skatteret, og den er derfor værd at undersøge i forhold til definitionen af fast driftssted. Selvom EU's traktater ikke direkte vedrører skattemæssige forhold, og at harmonisering af medlemsstaternes kun kan vedtages med enstemmighed jf. art 114 TEUF¹²² (Traktaten om Den Europæiske Unions Funktionsmåde).¹²³ Der findes der dog en række afgørelser fra EU-domstolen der har ført til stadfæstelse, at de enkelte medlemsstater således skal overholde EU-retten. Dette blev første gang fastslået i Avoir Fiscal-dommen,¹²⁴ hvor EU-domstolen slog fast, at et pågældende etableringsland således ikke kan gennemføre foranstaltninger der medfører forskellige beskatningsgrundlag for virksomheder, der var hjemmehørende i det pågældende EU-medlemsland. Ligeledes har EU-domstolen i en senere række afgørelser slået fast, at national skattelovgivning, der pålægger virksomheder, der har statueret et fast driftssted, mindre fordelagtige vilkår i relation til beskatning, end virksomheder der ellers må anses som fuldt skattepligtige er i strid med den traktatfaste etableringsfrihed.¹²⁵

¹²⁰ OECD Transfer Pricing Guidelines for Multinational Enterprises and Tax Administrations, 2017

¹²¹ OECD Modeloverenskomst med kommentarer art. 7. stk. 4.

¹²² Traktaten om Den Europæiske Unions Funktionsmåde 2012, C326/49, 26. oktober 2012

¹²³ Laursen, Anders Nørgaard: ”Fast driftssted”, 1. udgave, Jurist- og Økonomiforbundets forlag, 2011 s. 20

¹²⁴ EU-Domstolens afgørelse af 28 januar 1986, sag 270/83

¹²⁵ Laursen, Anders Nørgaard: ”Fast driftssted”, 1. udgave, Jurist- og Økonomiforbundets forlag, 2011 s. 27

Der findes ikke en egentlig EU-retlig definition, EU-domstolen har således ikke...*indledt sig på en nærmere vurdering af selve fast driftssted-definitionen, hvorfor der ikke umiddelbart er nogen indikation på, at der kan udledes en særlig EU-retlig fast driftsstedsdefinition...*¹²⁶ Det følger dog af en række EU-domme, at medlemslandene kan støtte sig til OECDs modeloverenskomst. *Medlemsstaterne kan hensigtsmæssigt med hensyn til fordeling af beskatningskompetencen støtte sig på international praksis og på den af OECD udarbejdede modelkonvention..*¹²⁷ dette blev fastlåst i Gilly-dommen og ligeledes fastslået i Hilten-van der Heijden-dommen¹²⁸ samt Lidl Belgium-dommen¹²⁹

4 Beskatning af digitale virksomheder efter de nugældende regler

På baggrund af afhandlingens gennemgang af henholdsvis den digitale økonomi og princippet om fast driftssted. Vil nuværende afsnit analysere, hvorvidt de oplyste forretningsmodeller identificeret i afsnit 2.4, således kan udgøre et fast driftssted efter de nuværende regler.

De digitale forretningsmodeller adskiller sig som beskrevet fra de traditionelle, hvorfor de nu har mulighed for at operere i kildelandet uden fysisk tilstedeværelse. Den fysiske tilstedeværelse, må netop siges at være det bærende element i relation til princippet om fast driftssted, ligeledes synes den fysiske tilstedeværelse dog også at være det manglende element hos de digitale virksomheder. Det kan derfor være vanskeligt at afgøre om der kan - og skal statueres et fast driftssted, der sås således tvivl om hvorvidt princippet om fast driftssted efter de nuværende regler, egner sig som grundlag for at beskatte den digitale økonomi. De oplyste forretningsmodeller adskiller sig indbyrdes fra hinanden, hvorfor det kan være vanskeligt at behandle dem samlet, ud fra en skattemæssig betragtning. Nærværende analyse vil derfor være to delt, baseret på graden af fysisk tilstedeværelse for forretningsmodellerne i et givet kildeland. Første del af analysen, vil for så vidt angå de stærkt digitaliserede virksomheder, altså virksomheder der kun har digital tilstedeværelse i

¹²⁶ Laursen, Anders Nørgaard: ”Fast driftssted”, 1. udgave, Jurist- og Økonomiforbundets forlag, 2011 s. 27

¹²⁷ EU-domstolens dom af 12. maj 1998, sag C-336/96 (Gilly-dommen), præmis 31

¹²⁸ EU-domstolens dom af 23. februar 2006, sag C-513/03 (Van Hilten-van der Heijden-dommen), præmis 48

¹²⁹ EU-domstolens dom af 15. maj 2008, sag C-414/06 (Lidl Belgium-dommen), præmis 70

et potentielt kildeland, her vil det analyseres hvorvidt en virksomheds anvendelse af servere og software kan udgøre et fast driftssted.

Anden del af analysen, vil for så vidt angår, de digitaliserede virksomheder, altså virksomheder der har en vis grad af fysisk tilstedeværelse, eksempelvis i form af et varelager, i det potentielle kildeland. Her vil det analyseres hvorvidt en virksomheds opretholdelse af et varelager, kan give anledning til at statuere et fast driftssted. Analysen vil tage udgangspunkt i dansk praksis.

4.1 Beskatning af stærkt digitale virksomheder

Som tidligere beskrevet er stærkt digitaliserede virksomheder kendetegnet ved deres afhængighed af immaterielle aktiver, herunder software, data og algoritmer. Det indhold som den givne platform gør tilgængeligt for brugerne, i form af hjemmesider eller applikationer, lagres på en server. Selvom virksomhedens fysiske tilstedeværelse altså har minimal kommerciel betydning, så udgør den server, hvorpå alt information er lagret en essentiel brik i den operationelle del, hvorfor der her, skal undersøges om software eller en server kan materialisere sig i sådan grad, at de kan udgøre et fast driftssted efter modeloverenskomsten art. 5¹³⁰.

Som udgangspunkt anerkender OECD, at servere og software kan udgøre et fast driftssted¹³¹. Der skal imidlertid indledningsvist sondres mellem hardware – fysisk computerudstyr og software – f.eks. en hjemmeside eller en applikation, og disse betegnes som henholdsvis materielle og immaterielle aktiver. Denne sondring er ligeledes relevant, da en virksomhed der ejer og driver en hardware, kan være uafhængig af den virksomhed, der udøver sin forretning, igennem software der således lagres på denne hardware.¹³²

¹³⁰ OECD Modeloverenskomst med kommentarer art. 5.

¹³¹ OECD Modeloverenskomst med kommentarer art. 5. pkt. 123

¹³² SKAT juridiske Vejledning, afsnit C.F.8.2.2.5.4,

4.1.1 Det primære kriterium

Betingelserne i art. 5 om fast driftssted anvendes således for nuværende ens for traditionelle som digitale virksomheder. OECD beskriver en server som; *et udstyr der befinder sig fysisk på en lokalitet, og som anvendes til at lagre software og data, som f.eks. en hjemmeside og til at gøre denne software tilgængelig for andre*¹³³, hvorfor det i OECD Modeloverenskomsten er anerkendt, at en server i visse tilfælde kan opfylde det første punkt i det primære kriterium, ved at have en fysisk og materiel indretning på en geografisk lokalitet, som kan ligestilles med anlæg såsom lokaler, maskiner etc. Bedømmelsen af, om der foreligger et fast driftssted i skatteretlig forstand skal i alle tilfælde følge opbygningen OECD Modeloverenskomst i art. 5, hvorfor betingelsen om forretningssted skal undersøges som det første¹³⁴.

4.1.2 Forretningssted

I intern dansk ret, er spørgsmålet om hvilke betingelser der gør sig gældende, før en server kan statuere et fast driftssted, belyst i en række danske afgørelser. Her har især spørgsmålet om hvorvidt en server kan udgøre et forretningssted voldt problemer for de danske skattemyndigheder, hvorfor der er i nedenstående afgørelser, heller ikke er statueret et fast forretningssted. Som nævnt følger det af OECDs modeloverenskomst med kommentarer¹³⁵ at de afgørende betingelser, der skal lægges vægt på, er hvorvidt virksomheden, har dispositionsretten til serveren og hvorvidt virksomheden opererer denne server.

4.1.2.1 Tfs 2012, 71

I Tfs 2012, 71¹³⁶ skulle Skatteministeriet således afgøre, hvorvidt en udenlandsk virksomhed, spillefirmaet A, der tilbød forskellige former for onlinespil via internettet, ville få et fast driftssted i Danmark.

¹³³ OECD Modeloverenskomst med kommentarer art. 5. pkt. 124

¹³⁴ jf. afsnit 3.1.2

¹³⁵ OECD Modeloverenskomst med kommentarer

¹³⁶ Tidsskrift for skatter og afgifter, sag. 2012, 71

Virksomheden A var hjemmehørende og havde hovedkontor i land-X, hvor de havde de nødvendige spillelicenser. Ligeledes foregik A's hovedaktiviteter i land-X, såvel som det også var der ledelsen sæde var. For at virksomheden A, kunne bedrive onlinespil i Danmark, påtænkte de at ansøge de danske spillemyndigheder om en spillelicens i Danmark. A ville ikke etablere et kontor i Danmark, men onlinespillet ville dog blive afviklet gennem en dansk hjemmeside, dog fra en server fysisk placeret i land-X.¹³⁷

Der kræves dog, i henhold, til dansk lovgivning, at alle spiludbydere med dansk licens, skal lagre deres spiltransaktioner på en såkaldt SAFE-server i Danmark. Hvorfor denne SAFE-løsning ville blive varetaget af en dansk tredjepart Z, den pågældende server var ejet og Z og denne ville således stå for hosting servicen til A. For at virksomheden A, kunne anvende og levere de nødvendige oplysninger om de danske kunders spilaktivitet, kommunikerede A's egne servere, placeret i land X, med Z's servere i Danmark. Den administrative aktivitet i relation til A's danske hjemmeside, blev varetaget af A's personale i land X, heriblandt, kundeservice, betalinger, sikkerhedstjek mm. I opstartsfasen, ville A dog have to danske medarbejdere, der skulle varetage den relevante markedsføring.¹³⁸

Da skatteministeriet behandlede sagen, lagde de vægt på følgende to forhold.

1. *Siden A hverken havde retligt eller faktisk rådighed over forretningslokaler i Danmark, og siden..*

SAFE-serveren udgjorde de facto en fysisk materiel indretning i Danmark, hvorfor der efter OECDs modeloverenskomst kunne statuere et fast forretningssted. Skatteministeriet lagde dog til grund, at serveren ikke udgjorde et forretningssted, da virksomheden A, hverken havde den retlige eller faktiske råden over pågældende server. Dette måtte i alle tilfælde være Z der havde den.¹³⁹

2. *Spillet skulle afvikles via en dansk hjemmeside fra en server, der fysisk var placeret uden for Danmark, ansås der ikke at foreligge et fast driftssted i Danmark.*

Selvom A' onlinespil var rettet mod det danske marked og således var en dansk hjemmeside, fandt skatteministeriet ikke, at der kunne forelægge et fast forretningssted, idet hjemmesiden, var lagret

¹³⁷ Tidsskrift for skatter og afgifter, sag. 2012, 71

¹³⁸ Tidsskrift for skatter og afgifter, sag. 2012, 71

¹³⁹ Tidsskrift for skatter og afgifter, sag. 2012, 71

på en server placeret udenfor Danmark. Da hjemmesiden ligeledes i sig selv ikke anses som et materielt aktiv, vil det derfor ikke udgøre et fast driftssted i Danmark¹⁴⁰

Skatterådet tiltrådte Skatteministeriets indstilling og begrundelse i den overnævnte sag. Faktummet, at virksomheden A ikke havde den faktiske eller retlige råderet over SAFE-serveren i Danmark blev således afgørende for, at der ikke forelå et forretningssted og dermed ikke et beskatningsgrundlag i Danmark. Det kan således være særdeles svært at statuere et fast driftssted, i en stat uden nogen reel fysisk tilstedeværelse, dette blev behandlet i Tfs 2014, 435¹⁴¹.

4.1.2.2 Tfs 2014, 435

Sagen vedrørte et dansk virksomhed A, der ville etablere et datterselskab D, på Malta. D skulle ligeledes drive online spil, via en international hjemmeside. Ledelsens sæde ville være på Malta, hvorfra også alle ansatte ville være placeret. Hjemmesiden ville blive hostet fra en udenlandsk server i land Y. Her konkluderede skatterådet ligeledes, at da, D hverken havde den retlige eller faktiske råden over forretningslokaler eller lignende i Danmark, ville der ikke kunne statures et forretningssted. Ligeledes da D, hverken havde repræsentanter i art. 5, stk. 6's forstand og den server som spillet ville blive afviklet fra, således fysisk var placeret i land Y, uden for Danmark.¹⁴²

Det kunne på baggrund af manglede fysisk tilstedeværelse således ikke statures et fast forretningssted i Danmark, hvorved der heller ikke var noget beskatningsgrundlag.

I både Tfs 2012, 71 og Tfs 2014, 435 har vurderingen af det faste forretningssted været på baggrund af servere, der alle har været placeret i udlandet og hvor de pågældende virksomheder ikke har haft den nødvendige disposition. Det følger som nævnt, af kommentarerne til OECD's modeloverenskomst, at vurderingen afhænger af, hvorvidt virksomheden således disponerer over serveren og hvorvidt virksomheden opererer denne. I Tfs 2015, 600¹⁴³ sondrede skatterådet over forudsætninger for at disponere og operere.

¹⁴⁰ Tidsskrift for skatter og afgifter, sag. 2012, 71

¹⁴¹ Tidsskrift for skatter og afgifter, sag. 2014, 435

¹⁴² Tidsskrift for skatter og afgifter, sag. 2014, 435

¹⁴³ Tidsskrift for skatter og afgifter, sag. 2015, 600

4.1.2.3 Tfs 2015, 600

Sagen angik hvorvidt en dansk virksomhed, der havde udviklet et online spil, kunne udgøre et fast driftssted på baggrund af deres vedligeholdelse og drift af deres egen software, placeret på en tredje parts server.

Spillet, udviklet af den danske virksomhed var gratis at downloade og de tilknyttede reklameindtægter udgjorde under 1%, af den samlede indtægt. Virksomheden primære omsætning blev genereret fra såkaldte in-game køb, hvor brugerne kan købe virtuelle effekter til gavn for gameplayet.¹⁴⁴

Spillet blev udbudt i en lang række lande både ude og inde for EU. Hvert land havde deres egen hjemmeside på det pågældende sprog. Virksomheden lejede sin server kapacitet gennem en såkaldt hostingvirksomhed, der anvendte cloud computing. De anvendte servere, kunne derfor således være placeret i en række forskellige lande.

Den danske virksomhed, lejede et fast antal servere, men havde mulighed for at anvende yderligere serverkapacitet, såfremt trafikken på hjemmesiderne blev øget. Den danske virksomhed, kunne selv starte serverne op, og regulere hvor meget data der skulle anvendes. Virksomheden stod selv for installationer, opdateringer og vedligeholdelse af softwaren der var placeret på de pågældende servere, der var ejet og drevet af hostingvirksomheden¹⁴⁵.

Skatterådet kom her ligeledes frem til, at der ikke kunne statueres et fast forretningssted i land X. Da virksomhedens vedligeholdelse af softwaren ikke ansås for at være tilstrækkelig til at antage de også *opererede* serverne. Skatterådet lagde afgørende vægt på, hvem der rent faktisk stod for forbedringer og vedligeholdelse af de materielle hardware, hvilket i dette tilfælde var hostingvirksomheden. Skatterådet udtalte desuden, at forretningsstedet også skulle være geografisk fast, hvilket ikke var tilfældet, eftersom virksomheden kun lejede en fast andel af den fulde serverkapacitet, der således kunne øges eller begrænses efter behov.¹⁴⁶

¹⁴⁴ Tidsskrift for skatter og afgifter, sag. 2014, 435

¹⁴⁵ Tidsskrift for skatter og afgifter, sag. 2014, 435

¹⁴⁶ Tidsskrift for skatter og afgifter, sag. 2014, 435

4.1.2.4 TfS2016, 272

I denne sag, tog Skatterådet ligeledes stilling til, betingelsen at *operere* en server.

En virksomhed A' fra land X, ville etablere et dansk datterselskab D, der skulle varetage den fysiske vedligeholdelse og daglige drift af et nyoprettet datacenter i Danmark. A' skulle således igennem en hostingaftale med D, anvende alt datacenterets serverkapacitet til deres respektive hjemmesider samt data.¹⁴⁷

Virksomheden A', ville indimellem have adgang til at besøge datacentret. Virksomheden A' stod selv for installeringer, opdateringer og vedligeholdelse af softwaren der var placeret på de pågældende servere.

Skatterådet var af den opfattelse, at A' ... *kun vil kunne anses for at have fast driftssted via serveren i Danmark efter artikel 5, stk. 1, hvis spørger udøver en kontrol over serveren, som om spørger de facto ejede eller opererede serveren placeret i det danske selskab*". Her fandt skatterådet, at da A' hverken havde nogen daglig fysisk adgang til serveren eller den materielle rådighed over serveren, og ligeledes ikke havde nogen instruktionsbeføjelse over datacentrets ansatte, at A' derfor heller ikke havde dispositionsretten over serverne eller stod for at operere disse. Skatterådet fandt derfor, at virksomheden A' ikke havde et fast driftssted gennem D's forretningssted i Danmark¹⁴⁸.

De danske skattemyndigheder, har således endnu ikke fundet anledning til at statuere et fast forretningssted, på den blotte tilstedeværelse af en server i Danmark. Nærværende analyse påpeger, at før en server kan udgøre et forretningssted i Danmark, skal den virksomhed, der benytter serveren, have den fulde dispositionsret over serveren og ligeledes materielt operere denne. Der synes ikke at være en mere væsentlig fortolkning af disse begreber i OECD's modeloverenskomst¹⁴⁹, hvorfor det må være op til de enkelte stater selv at fortolke disse efter intern praksis. Det kan dog således udledes af dansk praksis, at dispositionsretten indebærer en faktisk eller retlig råden over serveren jf. TfS2012.71, hvorfor Skatteministeriet netop her lagde afgørende

¹⁴⁷ Tidsskrift for skatter og afgifter, sag. 2016, 272

¹⁴⁸ Tidsskrift for skatter og afgifter, sag. 2014, 435

¹⁴⁹ OECD Modeloverenskomst med kommentarer

vægt på hvorvidt virksomheden havde den faktiske eller retlige råderet over SAFE-serveren i Danmark.

Det kan ligeledes udledes at den egentlige disposition og ejerskab af softwaren, i sig selv ikke er tilstrækkelig, til at virksomheden kan anses for at disponere over serveren jf. TfS 2015, 600.

I TfS 2016, 272 var dispositionsretten således heller ikke opfyldt, idet virksomheden ikke fandtes at have den fysiske eller retlige råderet over serverne, hvorfor en eventuel lejlighedsvis adgang til serverne, således ikke udelukkende kan opfylde kravet om den faktiske adgang. jf. TfS2016.272.

Det må derfor udledes, at begrebet *operere* en server, kræver at den pågældende virksomhed, skal have den fulde faktiske råderet over serveren og ydermere besidde den overordnede instruktionsbeføjelse over de personer der måtte materielt vedligeholde og servicere serveren, før virksomheden de facto opererer denne.

I de tilfælde hvor en virksomhed gennem en hosting virksomhed, der anvender cloud computing, lejer sin server(kapacitet), kan der heller ikke statueres et relevant forretningssted for virksomheder i Danmark, da virksomheden bag den relevante software altså ikke de facto operer serveren og dermed den retlige eller faktiske råderet over serveren jf. TfS 2015, 600 og TfS 2016, 272.

Der har i nærværende analyse, udelukkende taget udgangspunkt i praksis omkring statuering af det faste forretningssted indlejret i dansk praksis. Denne praksis viser, at kravet om et forretningssted, endnu ikke har været opfyldt, for en udenlandsk virksomhed, der har benyttet en server der er opstillet i Danmark.

Såfremt skattemyndighederne således kan statuere, at en udenlandsk virksomhed har dispositionsretten og de facto operere en server i Danmark, skal en række øvrige betingelser omkring fasthed og virksomhedsudøvelse således også skal være opfyldt jf. kommentaren til art. 5, pkt. 124¹⁵⁰.

¹⁵⁰ OECD Modeloverenskomst med kommentarer art. 5 pkt. 124

4.1.3 Fasthedskriteriet

Som udgangspunkt er en servers mobilitet ikke videre relevant i forhold til vurderingen af betingelsen om det faste forretningssted, jf. afsnit 3.1.2, det afgørende må derimod siges, hvorvidt serveren rent faktisk flyttes. For at opfylde fasthedskriteriet, skal en server, som udgangspunkt, have samme geografiske placering i et tilstrækkeligt langt tidsrum. Tidsrummet antages i praksis at skulle overstige 6 måneder. De fleste servere, er i dag, placeret i såkaldte datacentre, hvorfor disse må siges at være svære fysisk at flytte.

Den eneste danske afgørelse, der forholder sig til fasthedskriteriet, er ligeledes TfS 2015, 600¹⁵¹, her afviste Skatterådet, at fasthedskriteriet var opfyldt. Skatterådet behandlede dog fasthedskriteriet kort, idet de allerede havde afvist, at der kunne statueres et fast driftssted, da der ikke kunne statueres et forretningssted. Hvordan selve fasthedskriteriet skal fortolkes i dansk ret, er derfor stadig uklart. De virksomheder, omtalt i henholdsvis i TfS 2015, 600 og TfS 2016, 272¹⁵² lejede serverkapacitet gennem en hostingaftale. Her vil servere normalt være placeret i et eller flere datacentre, her kan spørgsmålet om hvorvidt dette kan udgøre en kommerciel og geografisk helhed. Udfordringen består imidlertid, ved anvendelsen af cloud computing.

Her udgør et netværk af internetforbundne servere, den samlede serverkapacitet, hvorfor det geografiske fasthedskriterium kan være vanskeligt at opfylde. Dette skyldes, at der næppe kan identificeres en kommerciel og geografisk helhed, såfremt de pågældende servere er placeret i forskellige stater. Det er dog muligt at identificere hver enkelt server, da disse har en unik IP-adresse, der angiver serverens identitet og placering, det er her muligt at påvise hvilken server der leverer den pågældende digitale tjeneste og hvornår denne i såfald bliver anvendt¹⁵³. hvorfor man muligvis også ville kunne påvise en geografisk fasthed. Det er dog stadig forbundet med stor usikkerhed, ligesom det ville være en enorm administrativ byrde at fastlægge hvilken server der konkret benyttes til at levere lige præcis den pågældende digitale ydelse. Opsummerende kan fasthedskriteriet antages at være opfyldt, hvis en virksomheds anvendelse af serverkapacitet er afgrænset til servere indenfor ét datacenter, og anvendelsen overstiger 6 måneder, hvorimod det

¹⁵¹ Tidsskrift for skatter og afgifter, sag. 2015, 600

¹⁵² Tidsskrift for skatter og afgifter, sag. 2016, 272

¹⁵³ Shakow, David J. 2013 - The Taxation of Cloud Computing and Digital Content, s. 22ff

ville være svært at statuere en kommerciel og geografisk helhed for virksomheder der anvender cloud computing¹⁵⁴.

4.1.4 Virksomhedsudøvelse

Den sidste betingelse i det primære kriterie, fastlægger at et foretagende skal udøve sin virksomhed helt eller delvist gennem virksomheden eller i dette tilfælde de pågældende servere. Der er for nuværende ikke indlejret dansk praksis i spørgsmålet omkring virksomhedsudøvelse gennem servere, hvorfor det må være op til de enkelte stater at fastlægge den nærmere forståelse heraf. Det følger ligeledes, af kommentarerne til OECD modeloverenskomst¹⁵⁵, at kriteriet skal afgøres fra sag til sag, hvorfor der ved vurderingen må tage udgangspunkt i modeloverenskomsten.

OECDs modeloverenskomst anerkender som tidligere beskrevet, at en server potentielt kan udgøre et fast driftssted. Virksomhedsudøvelse foretages hovedsageligt gennem personer, det følger dog som nævnt i afsnit 3.2.2, at fuldautomatisk udstyr sidestillet med maskiner etc. kan opfylde kravet om virksomhedsudøvelse, hvorfor servere i den relation således må vurderes at kunne opfylde kravet.

4.1.5 Virksomhedsbegrebets negative afgrænsning

Efter virksomhedsbegrebets negative afgrænsning i OECD Modeloverenskomst art. 5 stk. 4, ville der ikke statueres et fast driftssted, såfremt den pågældende servervirksomhed alene kunne anses for at være af forberedende eller hjælpende karakter. I OECD Modeloverenskomst opregnes en række aktiviteter¹⁵⁶, der normalt anses for at være af forberedende eller hjælpende karakter i forhold til virksomhedens kerneaktiviteter. Det følger af kommentarerne, at følgende egenskaber anses for at være af forbedrende eller hjælpende karakter; *kommunikationslinjer mellem leverandører og kunder, at reklamere for vare og tjenesteydelser, at lagre information, at indsamle markedsdata data samt at give information.*¹⁵⁷ I sagens natur, er en servers hovedformål at oplagre

¹⁵⁴ Shakow, David J. 2013 - The Taxation of Cloud Computing and Digital Content, s. 22ff

¹⁵⁵ OECD Modeloverenskomst med kommentarer art. 5 pkt. 124

¹⁵⁶ OECD Modeloverenskomst med kommentarer art. 5 pkt. 127

¹⁵⁷ OECD Modeloverenskomst med kommentarer art. 5 pkt. 128

informationer og give brugere adgang til indhold, hvorfor de må siges at være af forberedende eller hjælpende karakter.

I forbindelse med BEPS 1¹⁵⁸, Action point 7, blev dette som benævnt adresseret. OECD påpegede, at den negative afgrænsning i art. 5 stk. 4, således ofte blev misbrugt, hvorfor virksomhederne anlagde deres virksomhedsstruktur i overensstemmelse med den negative afgrænsning, så de på den måde ikke kunne omfattes af kildelandsbeskatning. De oplyste aktiviteter, der før udgjorde den negative afgrænsning, er således ikke længere pr. definition undtaget fra at kunne udgøre et fast driftssted for selskabet, ud fra en objektiv vurdering. Der skal nu foretages en subjektiv vurdering hvorledes aktiviteten er af forbedrende eller hjælpende karakter, hvorfor der er indsat følgende bestemmelse i art. 5 stk. 4, litra f; *“Provided that such activity or, in any case of subparagraph f), the overall activity of the fixed place of business, is of preparatory or auxiliary character”*.¹⁵⁹

Her vil det således være en subjektiv analyse, om aktiviteten i det pågældende kildeland, udgør en væsentlig og betydningsfuld del af virksomheden. OECD anerkender, at denne sontring kan være vanskelig at foretage i praksis.¹⁶⁰ For det andet kan indkomstallokeringen således også give problemer. Grunden til, at en række aktiviteter pr. definition var undtaget fra fast driftsstedets definitionen, var vanskelighederne ved at opstille et selvstændigt beregningsgrundlag for den pågældende type af aktivitet. Det forhold, at aktiviteterne nu kun er undtaget, hvis de anses for af hjælpende eller forberedende karakter, ændrer næppe grundlæggende herved. Modsat har den subjektive analyse, åbnet op for diskussionen om hvorvidt, stærkt digitaliserede virksomheder, hvis kerneaktiviteter lagres på en server, og denne server kan statuere et fast driftssted, således også kan kildelandsbeskattes.

4.1.6 Det sekundære kriterium

Efter det sekundære kriterium kan der statueres et fast driftssted i kildelandet, hvis foretagende udøver sin virksomhed gennem en afhængig repræsentant. Problemstillingen i relation til kommissionærrangementer ved anvendelsen af OECD Modeloverenskomst art. 5, stk. 5 og 6¹⁶¹,

¹⁵⁸ OECD – Addressing the Tax challenges of the Digital Economy, Action 1, 2015 Final Report

¹⁵⁹ OECD Modeloverenskomst med kommentarer art. 5 stk. 4, litra f.

¹⁶⁰ OECD Modeloverenskomst med kommentarer art. 5 pkt. 129.

¹⁶¹ OECD Modeloverenskomst med kommentarer art. 5, stk. 5 og 6.

angår de situationer, hvor en udenlands virksomhed, bevidst erstatter de ordninger, der ellers var blevet udført af en lokal dattervirksomhed med et kommissionærarrangement, hvorved den udenlandske virksomhed kan undgå at have et fast driftssted i kildelandet.

Med BEPS 1¹⁶², Action 7, er OECD Modeloverenskomst art. 5 stk. 5, modificeret således at der ved anvendelse af fuldmagtskravet, nu lægges vægt på hvorvidt repræsentanten rent faktisk handler på vegne af virksomheden. For stærkt digitaliserede selskaber er det relevant at undersøge, hvorvidt en hosting virksomhed kan være omfattet af repræsentationen i OECD Modeloverenskomst art. 5 stk. 5 og 6. På trods af, at fuldmagtskravet er udvidet i forbindelse med Action point 7, vil en hosting virksomhed således ikke være omfattet af fuldmagtskravet, da de typisk ikke har den fornødne fuldmagt til at indgå kontrakter på vegne af virksomheden.

4.2 Delkonklusion

Nærværende analyse viser, at det efter de nuværende regler kan være svært at statuere et fast driftssted for stærkt digitaliseret virksomheder. For at kunne statuere et fast driftssted, skal virksomheden således have servere og software i det pågældende kildeland. Her lægges der afgørende vægt på om hvorvidt den server, softwaren er lageret på, i sig selv udgør et fast forretningssted. For at en virksomheds server kan antage et forretningssted, er det således en betingelse, at virksomheden har dispositionsretten, altså at de har den faktiske og retlige råderet over serveren ligesom at de, de facto også skal operere den pågældende server. I de situationer, hvor en virksomhed, direkte ejer serveren, må det udledes at de har dispositionsretten og således også operere denne.

De fleste stærkt digitaliserede virksomheder, lejer dog serverkapacitet gennem en tredjepart, praksis viste, at netop det faktum, at selskaberne ikke selv de facto ejede serverne, var afgørende for at der ikke kunne statueres et fast forretningssted jf. TfS2012, 71, TfS2015, 600 og TfS2016, 272.

Såfremt en virksomhed, selv står for den fysiske vedligeholdelse og har de fulde instruktionsbeføjelser samt den daglige fysiske adgang, ville en virksomhed godt kunne antage et

¹⁶² OECD – Addressing the Tax challenges of the Digital Economy, Action 1, 2015 Final Report

fast forretningssted gennem lejede serverkapacitet, en lejlighedsvis adgang til den pågældende server, fandt ikke at være tilstrækkelig jf. Tfs2016, 272.

Hvis der kan påvises, et forretningssted for virksomheden, skal de øvrige betingelser i det primære kriterie være opfyldt, herunder fasthedskriteriet, såfremt virksomheden anvendte servere indenfor det samme datacenter over en periode over 6 måneder, ansås kriteriet for at kunne opfyldes. Det var omvendt svært at statuere fasthedskriteriet, såfremt virksomhederne indgik hosting aftaler med tredjeparts virksomheder der anvendte cloud computing. Med ændringen af negativlisten er de oplyste aktiviteter ikke pr. definition undtaget fra at kunne udgøre et fast driftssted.

OECD har forladt en objektiv vurdering og erstattet den med en subjektiv vurdering af, om aktiviteten er af forberedende eller hjælpende karakter. I mangel af klare retningslinjer, efterlades der et stort spillerum for nationale skattemyndigheder til at fastlægge, hvilke betingelser der skal inddrages i den subjektive vurdering, hvorfor det er muligt for en server, på trods af, at dens hovedformål, efter den gamle negative afgrænsning ansås for at være af forberedende eller hjælpende karakter.

Det skal dog altid konkret vurderes, om aktiviteten på serveren udgør en del af selskabets kerneaktivitet og derfor kan udgøre et fast driftssted. Ligeledes, fandt en hosting virksomhed, typisk ikke at udgøre en afhængig repræsentant, da tredjeparts virksomhederne ikke kunne opfylde fuldmagtskravet.

4.3 Digitale virksomheder

Formålet med dette afsnit er at analysere hvorvidt digitaliserede virksomheder, har en tilstrækkelig grad af fysisk tilstedeværelse i et givet land til, at der kan statures et fast driftssted. Disse selskaber kan være afhængige af en vis form for fysisk tilstedeværelse i kildelandet i form af opretholdelsen af et varelager¹⁶³. Som beskrevet har BEPS action 7, påvirket den negative afgrænsning der findes i art. 5 stk. 4, hvilket medfører, at en eventuel virksomhed der anvender en digitaliseret forretningsmodel som oplyst i afsnit 2.4 ved opretholdelsen af et varelager, således ikke længere pr. definition omfattes af den negative begrænsning i art. 5 stk. 4. Det forudsættes her, at

¹⁶³ Jf, afsnit 2.4

virksomheden allerede har statueret et fast forretningssted i et pågældende kildeland, hvor de således udøver deres virksomhed gennem. Det skal derfor i det følgende undersøges, hvorvidt denne aktivitet fortsat er undtaget fra at kunne udgøre et fast driftssted, hvorfor analysen vil tage udgangspunkt i hvorvidt aktiviteten i kildelandet, udgør en væsentlig og betydningsfuld del af den samlede virksomhed. OECD anerkender, at denne sondring kan være vanskelig at foretage i praksis¹⁶⁴

Efter den dagældende art. 5 stk. 4 ville et varelager således ikke udgøre et fast driftssted, da opretholdelsen af et sådanne varelager ville anses for at være af forberedende eller hjælpende karakter. Dette betød at virksomhederne kunne indrette sig, på en sådan måde at de var omfattet af den negative afgrænsning. Dette gav myndighederne såvel som virksomhederne konkrete aktiviteter der pr. definition var undtaget fra at kunne udgøre et fast driftssted. Opretholdelsen af et varelager kan nu udgøre en væsentlig og betydningsfuld del af et digital foretagendes virksomhed, hvorfor den subjektive vurdering medfører en mere usikker retsstilling.

Det er nu op til kildelandets egen fortolkning af, hvorvidt en given aktivitet er af forberedende eller hjælpende karakter. OECD opstiller for foretagelsen af den subjektive vurdering en vejledning. Vejledningen er primært baseret på eksempler, hvorfor vejledningen må siges at være yderst sparsom. OECD, opstiller dog et enkelt eksempel, hvor en virksomhed, der sælger varer online, opretholder et fysiske varelager i kildelandet. I eksemplet forudsættes det, at der er tale om “... a very large warehouse” og “... a significant number of employees work for the main purpose of storing and delivering goods...”¹⁶⁵ før varelageret således ikke skal anses for at være af forberedende eller hjælpende karakter.¹⁶⁶

Da betingelserne ikke bliver uddybet yderligere af kommentarerne, er det vanskeligt at udlede hvad der i såfald konkret skal forstås ved *et meget stort varelager og beskæftige et betydelig antal medarbejdere*. For de forretningsmodeller der anvendes af de digitaliserede virksomheder, kan der således statueres et fast driftssted, om end kriterierne ikke synes at være tilstrækkeligt belyst. Den

¹⁶⁴ OECD Modeloverenskomst med kommentarer art. 5 pkt. 129.

¹⁶⁵ OECD 2015 - BEPS Action 7 – Prevent The Artificial Avoidance of PE Status, Comments Received on Public Discussion Draft, s. 117

¹⁶⁶ OECD 2015 - BEPS Action 7 – Prevent The Artificial Avoidance of PE Status, Comments Received on Public Discussion Draft, s. 118

subjektive vurdering, der nu ligger til grund, kan således medføre at staterne fortolker kriterierne forskelligt, hvorfor det kan være svært at statuere et fast driftssted og både skaber en usikkerhed og grundlæggende en øget risiko for dobbeltbeskatning.

4.4 Delkonklusion

Nærværende analyse viser således, at princippet om fast driftssted efter ændringen af negativlisten i Action 7, potentielt kan statuere et fast driftssted for digitaliserede selskabers ved opretholdelse af et varelager i kildelandet. Den manglende vejledning forbundet med den subjektive vurdering samt indkomstallokeringen til et varelager medfører dog, at det er usikkert, hvorvidt ændringerne i praksis vil påvirke de digitaliserede virksomheder. Der vil ligeledes være væsentlig usikkerhed forbundet med indkomstallokeringen til f.eks. fuldautomatiserede varelagre.

Princippet om fast driftssted kan således i teorien rumme digitale virksomheder. Ovenstående kapitler har dog vist, at der er et overvældende antal betingelser samt vurderinger i OECD Modeloverenskomst art. 5 og 7, der skal være opfyldt, for at princippet om fast driftssted kan anvendes på digitale selskaber.

Samlet set kan det konkluderes, at princippet om fast driftssted - i dens nuværende form - ikke kan beskatte, virksomheder der opererer indenfor den digitale økonomi.

Dette medfører, at de digitale virksomheder kan deltage i det økonomiske liv i et givet land uden skattepligt til følge. Det nuværende princip om fast driftssted formår derfor ikke at opfylde dets formål om at tildele kildelandet en beskatningsret for den værdi, der skabes i kildelandet. Der opstår derfor et umiddelbart behov for at bringe princippet om fast driftssted i overensstemmelse med den digitale økonomi.

I det følgende kapitel skal det undersøges, om en alternativ anvendelse af princippet om fast driftssted, kan adressere de skattemæssige overvejelser, den digitale økonomi frembringer.

5 Fremtiden for digital beskatning

EU-Kommissionen har fremlagt to direktivforslag, der indeholder bud på både en kortsigtet og en langsigtet løsning til beskatning af den digitale økonomi. Kommissionen har dog erkendt, at den optimale løsning, taget udfordringernes globale karakter i mente, ville være at finde multilaterale, internationale løsninger for beskatning af den digitale økonomi. Kommissionen arbejder tæt sammen med OECD om at finde en international løsning. Det følger dog af kommissionens notat¹⁶⁷, at det imidlertid er en udfordring at skabe fremskridt på internationalt niveau, fordi problemet i sagens natur er meget komplekst, og fordi der skal tages hånd om en lang række spørgsmål, ligesom det kan tage tid at nå en international konsensus. Dette afsnit vil således tage afsæt i OECD og EU's initiativer om at modificere princippet om fast driftssted, så dets fremtidige relevans og anvendelse kan diskuteres.

5.1.1 Den kortsigtede løsning.

Den kortsigtede midlertidige løsning findes i direktivforslaget om et fælles system for en skat på indtægter fra levering af visse digitale tjenester (KOM (2018) 148)¹⁶⁸ og er en skat på indtægter fra visse digitale tjenester, der skal gælde indtil implementeringen af den langsigtede løsning. Danmark og en lang række andre lande, har ikke tilsluttet sig direktivet og afventer en således en mere holdbar og langsigtet løsning, hvorfor hovedtrækkene i forslaget kun vil blive gennemgået. Flere lande har tilmed indført unilaterale løsninger som vil blive gennemgået i nedenfor.

Det følger at direktivforslaget, at den digitale skat, således vil blive opkrævet i hver enkelt medlemsstat, og at denne vil udgøre 3 procent af omsætningen afledt af digitale tjenester. Det følger at, en virksomhed er omfattet af denne skattepligt, såfremt¹⁶⁹;

- den samlede globale omsætning i selskabet overstiger 750.000.000 EUR eller,

¹⁶⁷ Direktivforslaget om et fælles system for en skat på indtægter fra levering af visse digitale tjenester (KOM (2018) 148)

¹⁶⁸ Direktivforslaget om et fælles system for en skat på indtægter fra levering af visse digitale tjenester (KOM (2018) 148)

¹⁶⁹ Direktivforslaget om et fælles system for en skat på indtægter fra levering af visse digitale tjenester (KOM (2018) 148)

- den samlede omsætning fra digitale tjenester i EU overstiger 50.000.000 EUR.¹⁷⁰

Forslaget forsøger at beskatte den afledte omsætning oftest generet fra netværkseffekter samt anvendelse af data og brugerdeltagelse, altså de stærkt digitaliserede forretningsmodeller, som oplistet i afsnit 2.4. Forretningsmodeller hvor brugerne aktivt bidrager til værdiskabelsen for virksomheden.

Det følger af direktivet, at digitale tjenester her skal forstås som;

- Placering af reklamer på en digital platform
- Digitale platforme der giver brugerne adgang til at interagere med andre brugere.
- Salg af brugergenereret data fra en digital platform¹⁷¹

Beskatningskompetencen vil således blive tildelt det EU-land, hvor den pågældende tjeneste optræder på brugerens enhed, Det forudsættes derfor, at virksomheden, kan udlede samtlige data og brugernes færden og geografiske placering. Herefter vil skatteprovenuet i det enkelte EU-land opgøres ud fra antallet af gange, tjenesten er besøgt på brugerens enhed i indkomståret.¹⁷²

Direktivet anlægger således ikke ny definition af fast driftsstedsbegrebet, men forsøger blot at omfavne de digitale tjenester i beskatningen. Forslaget bryder med de grundlæggende principper i international skatteret, idet, man forsøger at beskatte omsætning frem for overskud. Ligeledes synes forslaget generelt at være uambitiøst, og fremstår som et quick fix i mangel på bedre.

¹⁷⁰ Direktivforslaget om et fælles system for en skat på indtægter fra levering af visse digitale tjenester (KOM (2018) 148)

¹⁷¹ Direktivforslaget om et fælles system for en skat på indtægter fra levering af visse digitale tjenester (KOM (2018) 148)

¹⁷² Direktivforslaget om et fælles system for en skat på indtægter fra levering af visse digitale tjenester (KOM (2018) 148)

5.1.2 Den langsigtede løsning

Den langsigtede løsning findes i direktivforslag om regler vedrørende selskabsbeskatning af en væsentlig digital tilstedeværelse, KOM(2018) 147¹⁷³, forslaget indebærer at man indfører et såkaldt digitalt fast driftssted, som statueres, når virksomheden har en væsentlig digital tilstedeværelse i det pågældende land. Forslaget berører de virksomheder, der er registreret eller etableret i EU, samt de virksomheder der er registreret i en jurisdiktion uden for EU, og som ikke har indgået en dobbeltbeskatningsoverenskomst (DBO) med den pågældende medlemsland, hvor virksomheden efter direktivet måtte anses for at have en væsentlig digital tilstedeværelse.

I forslaget er en digital tjeneste defineret som en tjeneste, der ydes via internettet eller et elektronisk net, hvis egenart gør ydelsen deraf hovedsageligt automatiseret, som kun involverer minimal menneskelig indgriben, og som ikke har nogen levedygtighed uden informationsteknologi. Der vil fx kunne være tale om levering af digitaliserede produkter i almindelighed, herunder software og ændringer eller opgradering af software¹⁷⁴, altså alle de forretningsmodeller som oplistet i afsnit 2.4.

For at undgå, at der fastslås en beskatningsmæssig tilknytning alene på grundlag af det sted hvor tjenesten bruges, betragtes det blotte salg af fysiske varer eller tjenester ved hjælp af internettet således ikke som en digital tjeneste, jf. forretningsmodel 2 Det vil sige, at en adgang til en digital markedsplads (mod betaling) vil være en digital tjeneste omfattet af direktivet jf. forretningsmodel 3, mens selve salget af fysiske varer via den digitale markedsplads ikke vil udgøre en digital tjeneste omfattet af direktivet.¹⁷⁵

Det følger af direktivet, at *alle* digitale tjenester og forretningsmodeller, hvor der sker en værdiskabelse hos brugeren er omfattet. Direktivforslaget indebærer en generel beskatning i kildelandet for så vidt angår levering af alle digitale produkter, og således også produkter hvor der er lav eller ingen brugeraktivitet, det i direktivet omtalt som væsentlig digital tilstedeværelse.¹⁷⁶

¹⁷³ Direktivforslag om regler vedrørende selskabsbeskatning af en væsentlig digital tilstedeværelse, KOM(2018) 147

¹⁷⁴ Direktivforslag om regler vedrørende selskabsbeskatning af en væsentlig digital tilstedeværelse, KOM(2018) 147

¹⁷⁵ Direktivforslag om regler vedrørende selskabsbeskatning af en væsentlig digital tilstedeværelse, KOM(2018) 147

¹⁷⁶ Direktivforslag om regler vedrørende selskabsbeskatning af en væsentlig digital tilstedeværelse, KOM(2018) 147

5.1.2.1 Væsentlig digital tilstedeværelse

Formålet med begrebet væsentlig digital tilstedeværelse er at fastslå en beskatningsmæssig tilknytning til en jurisdiktion – det vil sige fastlæggelse af en virksomheds såkaldte ”*digitale fodspor*” i en jurisdiktion på grundlag af visse indikationer for økonomisk aktivitet. En væsentlig digital tilstedeværelse skal således betragtes som et supplement til det eksisterende begreb om fast driftssted, som defineret i artikel 5 i OECD’s modeloverenskomst^{177, 178}.

Forslagets regler for at fastslå en digital virksomheds skattemæssige tilknytning til et medlemsland foreslås at tage udgangspunkt *i indtægter fra ydelse af digitale tjenester, antallet af brugere af digitale tjenester eller antallet af kontrakter vedrørende ydelse af en digital tjeneste*. I forslaget er der fastsat forskellige tærskelværdier for disse tre kriterier. Det vil sige, at der er tale om væsentlig digital tilstedeværelse – og dermed et digitalt fast driftssted - i en medlemsstat, såfremt ét eller flere af følgende kriterier – i en given periode – er opfyldt:

- i) *Indtægterne fra ydelse af digitale tjenester til brugere i en jurisdiktion overstiger 7 mio. euro,*
- ii) *ii) antallet af brugere af en digital tjeneste i en medlemsstat overstiger 100.000, eller*
- iii) *iii) antallet af kontrakter med erhvervsdrivende vedrørende digitale tjenesteydelser overstiger 3.000.*¹⁷⁹

De foreslåede regler for at henføre overskud til en virksomheds væsentlige digitale tilstedeværelse og dermed det digitale faste driftssted bygger på det eksisterende regelsæt for faste driftssteder jf. kapitel 3. Den første bevæggrund for direktivforslaget er, at brugergenereret indhold og dataindsamling er blevet centrale aktiviteter for værdiskabelsen i de digitale virksomheder¹⁸⁰.

Direktivforslagets regler om fordeling af overskud adresserer imidlertid ikke brugernes reelle værdiskabelse, som skabes i de omtalte digitaliserede forretningsmodeller. Direktivudkastet indeholder således ikke nærmere regler om værdiansættelse af brugernes værdiskabelse og hvad der skal betragtes som værdiskabende aktiviteter i direktivets forstand. Kommissionen anfører dog, at

¹⁷⁷ OECD Modeloverenskomst med kommentarer art. 5

¹⁷⁸ Direktivforslag om regler vedrørende selskabsbeskatning af en væsentlig digital tilstedeværelse, KOM(2018) 147

¹⁷⁹ Direktivforslag om regler vedrørende selskabsbeskatning af en væsentlig digital tilstedeværelse, KOM(2018) 147

¹⁸⁰ Direktivforslag om regler vedrørende selskabsbeskatning af en væsentlig digital tilstedeværelse, KOM(2018) 147

den eksisterende ramme for faste driftssteder skal tilpasses, så den afspejler den måde, hvorpå der skabes værdi gennem digitale aktiviteter, men ikke nærmere herom.¹⁸¹

5.2 Unilateral tilgang

Som reaktion på den manglende fælles europæiske løsning har en række lande valgt en unilateral tilgang til indførslen af digital skat. Den tidligere regering i Danmark var imod en fælles EU-løsning og afventede OECD's forslag til en international digital beskatning¹⁸². Denne forventes offentliggjort i slutningen af 2020. Flere lande har således allerede indført unilaterale foranstaltninger rettet mod beskatning af virksomheder der opererer indenfor den digitale økonomi. En ukoordineret tilgang til udfordringerne skaber imidlertid risiko for yderligere fragmentering af det indre marked og skaber derved en konkurrencemæssig ubalance i EU. Indenfor EU er der således et stigende politisk pres fra medlemslandene på at identificere og implementere fælles løsninger på det internationale skatteområde.

Nedenfor opdeles EU-landene (inklusive Storbritannien) i fire kategorier over deres holdning til techskat

1. Techskat vedtaget	2. Forslag til techskat på vej	3. Ønsker løsning gennem OECD	4. Øvrige EU-lande
Implementeret: > Frankrig <i>(vedtaget juli 2019)</i> > Ungarn <i>(vedtaget aug. 2014)</i> Vedtaget, men endnu ikke implementeret > Spanien <i>(vedtaget jan. 2019)</i> > Storbritannien <i>(vedtaget nov. 2018)</i> > Tjekkiet <i>(juni 2019)</i>	Annonceret: > Polen Forslag på vej: > Belgien > Italien > Slovenien > Østrig	> Danmark > Finland > Grækenland > Holland > Irland > Luxembourg > Malta > Sverige > Tyskland	> Bulgarien > Cypern > Estland > Kroatien > Letland > Litauen > Portugal > Rumænien > Slovakiet

1. **Techskat vedtaget:** Lande, der har vedtaget og/eller implementeret national lovgivning om techskat.
2. **Forslag til techskat på vej:** Lande, der enten har annonceret, at de er positive over at indføre techskat eller har konkrete lovforslag under behandling.
3. **Ønsker løsning gennem OECD:** Lande, der afventer OECD's forslag om techskat.
4. **Øvrige EU-lande:** Lande, der ikke umiddelbart har taget stilling til indførsel af techskat.

183

¹⁸¹ Direktivforslag om regler vedrørende selskabsbeskatning af en væsentlig digital tilstedeværelse, KOM(2018) 147

¹⁸² Djøf, Techskat I EU's medlemslande, 2018, s. 1

¹⁸³ Djøf, Techskat I EU's medlemslande, 2018, s. 2

Frankrig vedtog således i slutningen af sommeren 2019 en digital skat på 3 % for udenlandske virksomheder, der omsætter for over 750 millioner euro samt franske virksomheder, der omsætter for over 25 millioner euro. USA har siden truet med sanktioner som svar på den nye skat. Frankrig forventer at den digitale skat, der bygger på de af kommissionen stillede forslag forventer, at generere indtægter på over 500 millioner euro om året til den franske statskasse.¹⁸⁴ I januar 2019 vedtog den spanske regering ligeledes et forslag om digital skat. Forslaget indeholder også 3 % skat på online reklamer, online platforme og salg af brugerdata for virksomheder. Skatten rammer virksomheder med global omsætning på mere end 750 millioner euro og digital omsætning i Spanien på mere end 3 millioner euro. Skatten forventes at indbringe mere end 1,2 milliarder euro om året i skatteindtægter¹⁸⁵

Storbritannien indfører fra april 2020 en skat på 2 % for virksomheder, der udbyder sociale medieplatforme, søgemaskiner eller online markedshandel. Skatten omfatter virksomheder med en global omsætning over 500 millioner pund, og hvor mere end 25 millioner fra denne omsætning er genereret af brugere fra Storbritannien. Skatten forventes at kunne indbringe Storbritannien mere end 400 millioner pund om året. Tjekkiet indfører ligeledes i 2020 en skat på 7 %, der gælder for virksomheder med en global omsætning på over 750 millioner euro og skattemæssig indkomst i Tjekkiet på ca. 2 millioner euro. Det forventes, at skatten vil øge Tjekiets skatteindtægter med 5 milliarder koruna årligt, svarende til knap 200 millioner euro.¹⁸⁶

Ungarn indførte i 2014 en skat på digitalomsætning – også kendt som 'Google Tax' Skatten er på 7,5 % og rammer omsætning fra reklamer der overstiger 348.800 dollars om året.¹⁸⁷

En ukoordineret tilgang til udfordringerne skaber imidlertid risiko for yderligere fragmentering af det indre marked og skaber derved en konkurrencemæssig ubalance i EU. Indenfor EU er der således et stigende politisk pres fra medlemslandene på at identificere og implementere fælles løsninger på det internationale skatteområde, for at undgå videre fragmentering og potentielle dobbeltbeskatninger.

¹⁸⁴ Djøf, Techskat I EU's medlemslande, 2018, s. 2

¹⁸⁵ Djøf, Techskat I EU's medlemslande, 2018, s. 2

¹⁸⁶ Djøf, Techskat I EU's medlemslande, 2018, s. 3

¹⁸⁷ Djøf, Techskat I EU's medlemslande, 2018, s. 2

5.3 OECD – “Unified approach” under Pillar one and Pillar two

Som beskrevet i kapitel 2, er et af de af de væsentligste karakteristika ved digitaliseringen af økonomien, virksomheders mulighed for at opererer på et marked uden en signifikant fysisk tilstedeværelse – eller hvad der i OECD’ rapport beskriver som *cross jurisdictional scale without mass*¹⁸⁸. På denne baggrund har OECD således udarbejdet tre forslag under hvad de referer til som pillar one, til hvornår en virksomhed har tilstrækkelig aktivitet i en markedsstat til, at der skal statueres en skattemæssig tilstedeværelse, herunder, *the user participation proposal*, *Marketing intangible proposal* samt *significant economic presence proposal*¹⁸⁹.

5.3.1.1 *The user participation proposal*

Forslaget, indebærer at tilstedeværelsen af en brugerbase i et kildeland således kan udgøre en skattemæssig tilstedeværelse, uagtet om virksomheden efter de eksisterende internationale skatteregler, har en virksomhed eller et fast driftssted i kildelandet. OECD anser her, at brugeres aktive deltagelse er et væsentligt element i værdiskabelsen for visse digitaliserede virksomheder, uden dog at definere værdiskabelsen nærmere. Forslaget er tiltænkt at omfatte de stærkt digitalisere virksomheder jf. afsnit. 2.4.

Argumentet herfor er, at disse forretningsmodeller, som vist, drager fordel af en intensiv dataindsamling, som gør det muligt for virksomhederne at generere indkomst ved at sælge reklameplads på platformene, der er målrettet den enkelte bruger – uden, at virksomhederne nødvendigvis har en tilstedeværelse i kildelandet under de nuværende internationale skatteregler.¹⁹⁰

Forslaget synes således, ligesom nærværende speciale, at rejse en række udfordringer og kritikpunkter foruden udfordringerne ved allokering af indkomst til den skattemæssige tilstedeværelse, og vanskeligheder ved afgrænsningen af de nye digitale forretningsmodeller. Idet forslaget netop er målrettet specifikke forretningsmodeller, gør at det ikke er muligt at omfavne den digitale økonomi og dermed de skattemæssige udfordringer, der følger heraf, hvorfor der brydes med det fundamentale neutralitetsprincip accepteret under Ottawa resolutionen, som er et

¹⁸⁸ OECD – Tax Challenges Arising From Digitalisation – Interim Report 2018, s. 26

¹⁸⁹ OECD, 2019 - Secretariat Proposal for a “Unified Approach” under Pillar One

¹⁹⁰ OECD – Addressing the Tax challenges of the Digital Economy, Action 1, 2015 Final Report .s 104

væsentligt vurderingsparameter ved fastsættelsen af nye regler, idet der ikke længere vil være teknologi-neutral skattemæssig behandling af selskaber.

Den digitale økonomi er under konstant forandring, hvorfor en sådanne målrettet løsning, kan betyde, at de ønskede virksomheder ikke længere vil etablere en skattemæssig tilstedeværelse efter reglerne i dette løsningsforslag, og at der i en sådan situation vil være behov for endnu en opdatering af de internationale skatteregler.

Dette synes således heller ikke at være en langsigtet løsning. Idet konsekvensen vil være, at der allokeres indkomst til kildelandet uagtet, at der ikke efter de nuværende internationale skatteregler vil være en tilstedeværelse i form af en virksomhed eller et fast driftssted. Ligeledes vil forslaget indebære betydelige administrative omkostninger for såvel skattemyndigheder som virksomhederne.¹⁹¹

5.3.1.2 The marketing intangible proposal

Forslaget indebærer, at genererede såkaldte immaterielle markedsføringsaktiviteter således kan statuere en skattemæssig tilstedeværelse, uagtet virksomheden efter de eksisterende internationale skatteregler har en virksomhed eller et fast driftssted i kildelandet.¹⁹²

Forslaget bygger på den opfattelse af, at immaterielle markedsføringsaktiviteter for mange virksomheder er et væsentligt element i værdiskabelsen, som der ikke, efter de nuværende regler, tages højde, samt at sådanne immaterielle markedsførings aktiviteter også kan genereres uden en skattemæssig tilstedeværelse. Det skal i nærværende forstås som et funktionelt link mellem de immaterielle markedsføringsaktiviteter og kildelandet, det vil sige kundernes positive associationer med det pågældende brand, kundedata, kundeforhold og kundelister, der er skabt ved at virksomhedens markedsføringsaktiviteter målrettes (potentielle) kunder i netop det pågældende kildeland. Denne løsning er således tiltænkt at gælde alle virksomheder – uanset hvor digitaliseret deres forretningsmodel måtte være, hvorfor forslaget, i højere grad, synes at have relevans for fremtidige forretningsmodeller, idet et aktivt forsøg på at påvirke efterspørgslen på et marked og

¹⁹¹ Kjærsgaard, Louise 2019 - SR.2019.0346 s. 2

¹⁹² OECD, 2019 - Addressing The Tax Challenges Of The Digitalisation Of The Economy s. 15

dermed potentielt genereringen af lokale immaterielle markedsføringsaktiviteter må forventes en fortsat relevans.¹⁹³

Derimod rejser forslaget andre udfordringer, herunder afgrænsningen af de såkaldte immaterielle markedsføringsaktiviteter over for andre immaterielle rettigheder relateret til f.eks. knowhow og produktion, samt spørgsmålet om hvorvidt der kan genereres “negative” immaterielle markedsføringsaktiviteter. Da forslaget, synes at have relevans for de fleste forretningsmodeller, må antallet af påvirket virksomheder, såfremt forslaget bliver vedtaget, være enormt, og det må forventes, at også dette løsningsforslag vil betyde signifikante administrative byrder for såvel skattemyndigheder som virksomhederne.¹⁹⁴

5.3.1.3 *The significant economic presence*

Forslaget, indebærer, at vedvarende aktivitet i det pågældende kildeland via digital teknologi og andre automatiserede midler, der overflødiggør fysisk tilstedeværelse kan resultere i en skattemæssig tilstedeværelse, uagtet virksomheden efter de eksisterende internationale skatteregler har en virksomhed eller et fast driftssted i kildelandet. Dette forslag er stort set identisk med den af kommissionen langsigtede løsning. Det fremgår af forslaget, at en skattemæssig tilstedeværelse vil blive etableret, såfremt en virksomhed generer en vedvarende omsætning fra kildelandet, kombineret med f.eks. én eller flere af følgende¹⁹⁵

- Brugerbaser, data, digitalt indhold etc.
- Betaling i lokal valuta eller anvendelse af lokale betalingsløsninger
- Website i lokalt sprog
- Lokalt ansvar for endelig levering af varer eller support, reparation mv.
- Vedvarende marketing- og salgsaktivitet

Afhængig af, hvilke faktorer, der vil statuere en skattemæssig tilstedeværelse, kan forslaget betyde, at betydeligt mange virksomheder vil statuere en skattemæssig tilstedeværelse i de pågældende

¹⁹³ OECD, 2019 - Addressing The Tax Challenges Of The Digitalisation Of The Economy s. 15

¹⁹⁴ Kjærsgaard, Louise 2019 - SR.2019.0346 s. 3

¹⁹⁵ OECD, 2019 - Addressing The Tax Challenges Of The Digitalisation Of The Economy s. 16

kildelande, således også i dette forslag vil det betyde signifikante administrative omkostninger, for såvel skattemyndigheder som virksomhederne.¹⁹⁶

Det må således konkluderes at alle tre forslag vil kræve en ændring af de eksisterende dobbeltbeskatningsoverenskomster for så vidt angår art. 5 (fast driftssted) i OECD Modeloverenskomsten eller implementering af en selvstændig bestemmelse, før end de vil kunne få en reel praktisk betydning. Ligeledes må det konkluderes at nuværende udformning af de to første løsningsforslag, betyder at den nye skattemæssige tilstedeværelse alene er tiltænkt i relation til allokeringen af (yderligere) profit til kildelandet. Hvorimod det tredje løsningsforslag, forsøger at udvide det nuværende fast driftsstedsbegreb, hvorfor der ved det tredje løsningsforslag, kan opstå en lang række andre forpligtelser der i såfald vil blive aktuelle i det tilfælde, at en sådanne skattemæssig tilstedeværelse statueres, herunder fordelingsbestemmelserne i dobbeltbeskatningsoverenskomsterne. Dette vil naturligvis afhænge af forslagens endelige udformning, samt hvorvidt der foretages ændringer med henblik på at undgå dette. Endvidere synes der ikke at være taget stilling til, hvorvidt det alene er ét af forslagene, der forventes at løse udfordringerne, eller om en kombination af løsningsforslagene bedst opnår det ønskede mål.¹⁹⁷

5.3.2 Pillar two

Pillar Two¹⁹⁸ udgør den anden grundsten i OECD-regi, i forsøget på at løse udfordringer forbundet med den digitale økonomi. Pillar two, er en erkendelse af, at det således, efter implementeringen af BEPS-pakken stadigvæk er muligt for multinationale virksomheder at flytte profit til enheder beliggende i lavskattelande, hvorfor OECD foreslå at indføre globale værneregler, der skal sikre at virksomheder der opererer på tværs af jurisdiktioner, således skal undergives en fastsat global minimumsbeskatning. Medlemmerne af det internationale samarbejde er af den opfattelse, at i fraværet af koordinerede internationale værneregler er der en risiko for at unilaterale regler, der har til formål på den side at tiltrække sig et større skatteprovenu og på den anden side samtidig beskytte den eksisterende skattebase, til skade for alle såvel lande som virksomheder. Som det også er tilfældet med de foreslåede regler for den skattemæssige tilstedeværelse og allokering af indkomst

¹⁹⁶ Kjærsgaard, Louise 2019 - SR.2019.0346 s. 3

¹⁹⁷ Kjærsgaard, Louise 2019 - SR.2019.0346 s. 4

¹⁹⁸ OECD, 2019 - Addressing The Tax Challenges Of The Digitalisation Of The Economy s. 24

hertil, er GloBE-reglerne under pillar two, således alene et udtryk for det internationale samarbejdes igangværende arbejde, og der er således mange forhold, der endnu ikke er afklaret.¹⁹⁹

Ikke desto mindre, indebærer den første værnsregel - den såkaldte *Income inclusion rule*, at indkomst, der er oppebåret i faste driftssteder, kontrollerede selskaber og potentielt “nye” skattemæssige tilstedeværelse, også skal beskattes hos moderselskabet, såfremt denne indkomst er *lavt* beskattet. Lignende nationale regler kendes allerede, f.eks. switch-over clauses og visse CFC-regler. Det følger dog af forslaget, at den nye regel skal fungere som et supplement til de eksisterende nationale regler og ikke som et alternativ. Forslaget, ligger således op til at de pågældende virksomheder, beskattes af deres globale indkomst med en fastsat minimumsskattesats, altså såfremt en kontrolleret enhed beskattes med en skattesats, der ligger under den fastsatte sats, når skattebasen er opgjort efter virksomhedens interne skatteregler, skal differencen mellem den betalte skat og minimumsskattesatsen hos virksomheden beskattes.²⁰⁰

Dette rejser ligeledes en række spørgsmål, herunder, hvor stor den fastsatte minimumssats i givet fald skal være og ligeledes hvordan man skal håndtere de forskelle der måtte være i de pågældende landes nationale skattemæssige håndtering af eksempelvis fremførbare underskud og periodisering af indtægter og udgifter etc²⁰¹.

Denne anden værnsregel, *Tax on base eroding payments rule*,²⁰² indebærer således, ved hvad der er forslaget fremgår, som det *undertaxed payment rule*, hvor der nægtes fradrag eller lempelse for visse betalinger til kontrollerede parter, såfremt disse betalinger er underlagt lav beskatning hos modtageren. Ligeledes foreslås der ligeledes ved den anden værnsregel, at der indføres en “*Subject to tax rule*”, der nægter visse fordele efter dobbeltbeskatningsoverenskomsterne, hvis den omhandlede betaling til en kontrolleret part beskattes med mindre end en fastsat minimumssats. Det overvejes, således at stater ikke er begrænsede til kun at beskatte erhvervsindkomst omfattet af art. 7 i OECD's Modeloverenskomst, såfremt der er et fast driftssted i kildestaten, ligeledes at de ikke her er forpligtede til at lave korresponderende korrektioner efter art. 9 i OECD's Modeloverenskomst i transfer pricing sager. Der synes dog ikke, på baggrund af den nuværende

¹⁹⁹ OECD, 2019 - Addressing The Tax Challenges Of The Digitalisation Of The Economy s. 24

²⁰⁰ Kjærsgaard, Louise 2019 - SR.2019.0346 s. 3

²⁰¹ Kjærsgaard, Louise 2019 - SR.2019.0346 s. 4

²⁰² OECD, 2019 - Addressing The Tax Challenges Of The Digitalisation Of The Economy s. 25

information, at være grundlag, for at foretage en kvalificeret analyse af de foreslået bud på reglernes forhold til andre internationale skatteregler, herunder CFC-regler, transfer pricing regler samt generelle kildeskats regler og de konsekvenser dette måtte medføre.²⁰³

Det må dog på baggrund af ovenstående udledes, at harmoniserede og internationalt accepterede værnsregler er at foretrække sammenlignet med et scenarie med et yderligere fragmenteret internationalt skattesystem med forskellige nationale værnsregler. OECD har altså en stor opgave i, at sikre klare retningslinje for at undgå en ellers betydelig risiko for dobbeltbeskatning.²⁰⁴

²⁰³ Kjærsgaard, Louise 2019 - SR.2019.0346 s. 4

²⁰⁴ OECD, 2019 - Addressing The Tax Challenges Of The Digitalisation Of The Economy s. 25

6 Konklusion

Traditionelt set har multinationale selskaber haft brug for et fysisk forretningssted for at kunne sælge deres produkter til kunder i udlandet. Digitale virksomheder vokser hurtigere end den øvrige økonomi, og den tendens ser ud til at fortsætte. Den stadigt accelererende udvikling inden for den digitale økonomi har ændret virksomheders behov, og det er nu muligt for selskaber at gøre forretning med kunder placeret geografisk langt fra dem selv uden fysisk tilstedeværelse i det pågældende land.

Den digitale økonomi er defineret gennem særlige kendetegn, der kan identificeres i forretningsmodeller, der opererer digitalt. Afhandlingen har således afgrænset tre typer af digitale forretningsmodeller, der hver især adskiller sig fundamentalt fra traditionelle forretningsmodeller. Der er ligeledes identificeret følgende kendetegn som værende unikke for afhandlingens behandling af de skattemæssige overvejelser og udfordringer, som den digitale økonomi frembringer, herunder afhængigheden af immaterielle aktiver, en høj grad af geografisk mobilitet samt anvendelse af data og brugerdeltagelse.

Digitale teknologier giver samfundet mange fordele, men set fra et skattemæssigt perspektiv, synes de eksisterende selskabsskatteregler forældede, hybride forretningsmodeller opstår og handel på tværs af grænserne uden fysisk tilstedeværelse er blevet lettere. For således at kunne beskrive de skattemæssige overvejelser, sondrede afhandlingen mellem virksomheder der anvendte en stærk digitaliserede forretningsmodel og en digitaliserede forretningsmodel. Her fandt afhandlingen, at der for de stærkt digitaliserede forretningsmodeller i teorien, kunne statueres et fast driftssted efter det primære kriterium ved en virksomheds anvendelse af software og servere i kildelandet. Det var dog her en betingelse, at serveren kunne opfylde kriteriet om et forretningssted of virksomheden skulle således også have dispositionsretten og de facto operere serveren. Da stærkt digitaliserede virksomheder som oftest anvender hosting aftaler eller anvender cloud computing, kunne virksomhederne som oftest ikke opfylde denne betingelse. Hosting virksomheden, ville heller ikke statuere et fast driftssted for virksomheden på baggrund af det sekundære kriterium, da disse ikke fandtes at opfylde fuldmagtskravet.

For digitaliserede virksomheder, fandt afhandlingen at der kan statueres et fast driftssted efter det primære kriterium ved opretholdelsen af et varelager i kildelandet, idet aktiviteten ikke længere pr.

definition er omfattet af den negative afgrænsning. Det er nu op til de lokale skattemyndigheder, at foretages en subjektiv vurdering af, om varelageret repræsenterer en væsentlig og betydningsfuld del af foretagendets samlede virksomhed. Den subjektive vurdering og den mangelfulde vejledning herom, gør det derfor svært at vurdere, hvorvidt der kan statueres et fast driftssted oftere.

Såfremt der kan statueres et fast driftssted for digitale virksomheder, skal der i såfald tages stilling til, hvor stor del af indkomsten der kan henføres til anvendelsen af en server og opretholdelsen af et varelager i kildelandet. Denne indkomstallokering skal foretages efter den direkte metode, hvor navnlig allokeringskriteriet om væsentlige personfunktioner, synes vanskelig at forene. Således vil der kun kunne allokeres en begrænset om end ingen indkomst til det fast driftssted.

Afhandlingen har vist, at der i praksis er store vanskeligheder forbundet med at fastholde det nuværende princip om fast driftssted på virksomheder omfattet af den digitale økonomi. Princippet om fast driftssted er udfærdiget til den fysiske verden og formår ikke at indkapsle de kendetegn, der definerer de digitale forretningsmodeller. Den konstante udvikling i samfundet, gør at de ovenfor omtalte skattemæssige overvejelser bør adresseres på et internationalt plan. Der må her søges efter en international konsensus baseret løsning, så man undgår et yderligere fragmenteret internationalt selskabsskattesystem.

OECD har forsøgt med Pillar One og Pillar Two at adressere, de udfordringer der opstår på baggrund af udviklingen i den digitale økonomi, som ligeledes er blevet belyst i nærværende speciale. Det internationale samarbejde, herunder EU, OECD og G20 landene, har således forsøgt at modificere fast driftsstedprincippet, ved at anbefale at der kan statueres et fast driftssted ud fra en signifikant digital tilstedeværelse. Forslagene er dog udfordret på hver deres måde, hvorfor den ellers ambitiøse og interessant modificering af det hidtidige princip om et fast driftssted stadigvæk er udfordret, af den manglende konsensus om hvilken værdi, anvendelse af data og brugerdeltagelse skaber for en virksomhed i kildelandet og således hvordan dette skal modificere sig.

7 Perspektivering

Det er på nuværende tidspunkt endnu uvist, hvorvidt der internt i det internationale samarbejde er opnået enighed om omfanget af udfordringerne ved digitaliseringen af økonomien, samt om disse udfordringer alene eller primært gør sig gældende for stærkt digitaliserede forretningsmodeller.

Det er dog uomtvisteligt, at digital beskatning står højest på dagsorden hos de fleste skattemyndigheder verden over og der er et offentligt såvel som politisk pres for at opnå en fælles multilateral løsning. Flere lande har således allerede indført unilaterale alternativer eller forventer at implementere individuelle og alternative regler i national skatteret, til trods for det endelige resultat af BEPS implementering endnu ikke kendes. Der kan således argumenteres for, at effekten af særligt BEPS Action Plans 7 og 8-10 bør vurderes, inden der endeligt foreslås og fastsættes nye regler for en skattemæssig tilstedeværelse og allokering af indkomst hertil som foreslået under Pillar One.

Når det så er sagt, må der siges at være et vist momentum i udviklingen, hvorfor det realistisk set nok må forventes, at der vil blive foreslået visse ændringer i det internationale skattelandskab, i forbindelse med den endelige OECD-rapport i slutningen af 2020 – til trods for, de mange forskelligartede holdninger til bl.a. værdiskabelsen i de identificerede forretningsmodeller, hvorfor en fuldkommen enighed kan være vanskelig at opnå.

Forslagene under Pillar One og Pillar Two vil under alle omstændigheder betyde, at nogle lande vil stå tilbage som vindere og andre som tabere, her kan man med rette spørge, hvorfor taberne skulle gå med til at implementere sådanne regler og derved skade deres hjemmehørende virksomheder og samtidig tabe et potentielt stort skatteprovenu. Et argument kan være udsigten til et mere stabilt, klart og relativt problemfrit internationalt skatteregime. Dette synes imidlertid at stille store (om end berettigede) krav til en fremtidig langsigtet løsning, og argumentet er nok særlig relevant for lande med stor international handel. En omfattende analyse af både de kort- og langsigtede økonomiske konsekvenser af forslagene bør således udarbejdes.

Afsluttende synes det således relevant for alle interessenter at følge OECD's arbejde indtil den endelige rapport foreligger inden udgangen af 2020.

8 Litteraturliste

Bøger

- Blume, Peter: "Retssystemet og Juridisk Metode", 1. udgave, Jurist- og Økonomiforbundets forlag, 2011
- Dam, Henrik, m.fl.: "Grundlæggende skatteret", 9. udgave, Karnov Group Danmark, 2016
- Eriksen, Claus Hedegaard, m.fl.: "Skatteretten 1", 7. udgave, Karnov Group Danmark, 2015
- Laursen, Anders Nørgaard: "Fast driftssted", 1. udgave, Jurist- og Økonomiforbundets forlag, 2011
- Michelsen, Aage m.fl.: "International skatteret", 4. udgave, Karnov Group Danmark, 2017
- Nielsen, Thøger: "Indkomstbeskatning II" 1. udgave, Juristforbundets Forlag, 1972
- Tvarnøe, Nielsen: "Retskilder og retsteori", 5 udgave, , Jurist- og Økonomiforbundets forlag, 2017

Artikler

- Baumann, Andreas: "Digitaliseringen kan revolutionere det globale skattesystem", Mandag Morgen, nr. 44, af 11. december 2017
- Baumann, Andreas: "Digital skat i EU er godt på vej", Mandag Morgen, nr. 44, af 11. december 2017
- Kjærsgaard, Louise: SR.2019.0346. 2019
- Dansk Erhverv, Det digitale økonomiske fodaftryk 2018,
- Erhvervsministeriet, Digitalisering og produktivitet - Vækstpotentiale i danske virksomheder 2017
- Djøf, Techskat i EU's medlemslande 2018

Rapporter.

OECD

- (2010): "Report on The Attribution of Profits to Permanent Establishments"
- (2013): "Action Plan on Base Erosion and Profit Shifting"
- (2014): "Meeting of the OECD Council at Ministerial Level – Strategic Orientations of the Secretary-general"
- (2015): "OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project – Explanatory Statement"
- (2015): "Addressing the Tax Challenges of the Digital Economy, Action 1: 2015 Final Report"
- (2015): "Preventing the Artificial Avoidance of Permanent Establishment Status, Action 7: 2015 Final Report"
- (2017): "OECD Model Tax Convention on Income and on Capital: Condensed Version 2017"
- (2017): "OECD Transfer Pricing Guidelines for Multinational Enterprises and Tax Administrations"
- (2017): "Multilateral Convention to Implement Tax Treaty Related Measures to Prevent Base Erosion and Profit Shifting"
- (2018): "Tax Challenges Arising From Digitalisation – Interim Report 2018"
- (2018): "Additional Guidance on the Attribution of Profits to Permanent Establishment"
- EU
- (2014): "Commission Expert Group on Taxation of the Digital Economy"

- (2016): “Proposal for a Council Directive on a Common Corporate Tax Base, COM (2016) 685 Final”
- (2018): “Communication From The Commission European Parliament and The Council, COM(2018) 146”
- (2018): “Commission Staff Working Document Impact Assessment, SWD (2018) 81 Final”
- (2018): ”Proposal for a Council Directive on the Common System of a Digital Services Tax on Revenues Resulting From the Provision of Certain Digital Services, COM (2018) 148 Final”
- (2018): ”Proposal For a Council Directive Laying Down Rules Relating to the Corporate Taxation of a Significant Digital Presence, COM(2018) 147 Final”
- (2018): “Commission Recommendation of 21.3.2018 Relating to the Corporate Taxation of a Significant Digital Presence, COM(2018) 1650 Final”

Praksis

Afgørelser fra EU-domstolen

- EU-Domstolens dom af 28 januar 1986, sag 270/83 (Avoir Fiscal-dommen)
- EU-domstolens dom af 12. maj 1998, sag C-336/96 (Gilly-dommen)
- EU-domstolens dom af 23. februar 2006, sag C-513/03 (Van Hilten-van der Heijden-dommen)
- EU-domstolens dom af 15. maj 2008, sag C-414/06 (Lidl Belgium-dommen)

Tidsskrift for skatter og afgifter

- TfS 1989.165
- TfS 1991.38.LSR
- TfS 1996.449.H
- TfS 1996.532.H
- TfS 2003.71.LSR
- TfS 2004.162.H
- TfS 2006.100 LSR
- TfS 2011.558.SR
- TfS 2012.71
- TFS 2014.435
- TfS 2014.706
- TfS 2015.600
- TfS 2016.272
- TfS 2016.646

Lovgrundlag mv.

- Lov om Indkomst- og Formueskat til Staten, nr. 149 af 10. april 1922
- Lovbekendtgørelse af 29. januar 2016, nr. 117 af kildeskatteloven
- Lovbekendtgørelse af 21. juni 2016, nr. 760 om merværdiafgift
- Lovbekendtgørelse af 1. september 2016 nr. 1162 om påligningen af indkomstskat til staten

- Lovbekendtgørelse af 6. september 2016, nr. 1164, om indkomstbeskatning af aktieselskaber m.v.
- Cirkulære nr. 135 af 4. november 1988 om Kildeskatteloven
- Cirkulære nr. 136 af 7. november 1988 om Selskabsskatteloven
- Moder/datterselskabsdirektivet 2011/96/EU af 30. november 2011 om en fælles beskatningsordning for moder- og datterselskaber fra forskellige medlemsstater
- Rente/royaltydirektivet 2003/49/EF af 3. juni 2003 om en fælles ordning for beskatning af renter og royalties, der betales mellem associerede selskaber i forskellige medlemsstater
- Traktaten om Den Europæiske Unions Funktionsmåde 2012, C326/49, 26. oktober 2012
- Union Budget 2018, Amendment to Section 9(1) of the Income Tax Act of 1961