



ML í lögfræði

Skattlagning stafræna hagkerfisins

Helstu skattalegar áskoranir og úrlausnir varðandi beina skattlagningu í ljósi niðurstaðna aðgerðaráætlunar OECD gegn rýrnun skattstofns og tilfærslu hagnaðar

Júní, 2017

Nafn nemanda: Viðar Sigurðarson

Kennitala: 181192 – 2599

Leiðbeinandi: Páll Jóhannesson

Útdráttur

Viðfangsefni ritgerðarinnar eru skattalegar áskoranir stafræna hagkerfisins varðandi beina skattlagningu. Stafræna hagkerfið og þær öru tækniþróanir sem því fylgja hafa haft í för með sér fjölda skattalegra áskoranna, einna helst á sviði alþjóðlegs skattaréttar. Alþjóðlegur skattaréttur virðist ekki hafa náð að halda í við hraðar tækniþróanir og hafa þess vegna vaknað upp spurningar hvort að grundvallarforsendur hans séu enn viðeigandi í stafræna hagkerfinu. OECD reyndi að koma til móts við þessar áskoranir með því að gera skattalegar áskoranir stafræna hagkerfisins að aðgerð 1 í aðgerðaráætlun þess gegn rýrnun skattstofns og tilfærslu hagnaðar (BEPS), en niðurstöður lokaskýrslu aðgerðar 1 verða teknar til skoðunar í ritgerðinni.

Markmið ritgerðarinnar er þríþætt. Markmiðið er í fyrsta lagi að leitast svara við því hvað felst í hugtakinu stafrænt hagkerfi, í öðru lagi að afmarka helstu skattalegar áskoranir stafræna hagkerfisins varðandi beina skattlagningu og í þriðja lagi að leggja mat á úrlausnir lokaskýrslu aðgerðar 1, meðal annars með því að meta áhrif þeirra á íslenskan rétt þar sem á við og með því að ákvarða hvort raunhæft sé að beita úrlausnunum í framkvæmd. Auk þess verða einnig teknar til skoðunar aðrar úrlausnir sem ekki koma fram í lokaskýrslu aðgerðar 1 og lagt sambærilegt mat á þær.

Skoðun höfundar leiddi í ljós að BEPS aðgerðaráætlun OECD leysti að mörgu leytnu til ekki með fullnægjandi hætti úr skattalegum áskorunum stafræna hagkerfisins. Það er mat höfundar að þörf hafi verið á sérstökum aðgerðum en úrlausnir lokaskýrslu aðgerðar 1 varða oft á tíðum stafræna hagkerfið ekki með beinum hætti. Auk þess eru þær úrlausnir sem taka beint á vandanum háðar ákveðnum vanköntum og almennt ekki nægilega markvissar. Ljóst er að frekari vinna þarf að fara fram á næstu árum til að takast á við skattalegar áskoranir stafræna hagkerfisins en mikilvægt er að ríki taki sameiginlega þátt í þeirri vinnu.

Abstract

The subject of this thesis are the tax challenges of the digital economy regarding direct taxation. The digital economy and the rapid technological developments it carries have brought forth number of tax challenges, mainly regarding international taxation. The rules of international taxation have not kept up with technological developments and questions have therefore been raised whether fundamental principles are still relevant today in the digital economy. OECD tried to confront these challenges by making the tax challenges of the digital economy action 1 in its base erosion and profit shifting project (BEPS), but the main conclusions contained in the final report on action 1 will be examined in this thesis.

The aim of this thesis is threefold. The aim is firstly to find out what the concept digital economy consists of, secondly to define the main tax challenges of the digital economy regarding direct taxation and thirdly to evaluate the measures found in OECD's final report on action 1 by comparing them to Icelandic law and determining whether they could reasonably be applied. In addition, other measures that were not considered in the final report on action 1 will be evaluated in an equivalent manner.

The author's examination revealed that OECD's BEPS project did in many ways not sufficiently address the tax challenges of the digital economy. It is the author's view that specific actions were needed, however the measures contained in the final report on action 1 often do not specifically concern the digital economy. Additionally, other measures that actually address the problems have certain shortcomings and are in general not fully thought out. It is therefore clear that further work is needed to sufficiently address the tax challenges of the digital economy and it is of high importance that states jointly participate in these developments.

Efnisyfirlit

Lagaskrá	vi
Dómaskrá	vi
1. Inngangur	1
2. Alþjóðlegur skattaréttur	3
2.1. Meginatriði um skattlagningarrétt og skattskyldu	3
2.1.1. Reglur þjóðaréttar - ótakmörkuð og takmörkuð skattskylda.....	3
2.1.2. Ótakmörkuð skattskylda samkvæmt íslenskum tekjuskattslögum.....	3
2.1.3. Takmörkuð skattskylda samkvæmt íslenskum tekjuskattslögum.....	4
2.2. Mikilvægi alþjóðlegs skattaréttar	4
3. OECD og aðgerðaráætlun gegn rýrnun skattstofns og tilfærslu hagnaðar	7
3.1. Hlutverk OECD í stefnumótun alþjóðlegs skattaréttar	7
3.2. Aðgerðaráætlun OECD gegn rýrnun skattstofns og tilfærslu hagnaðar (BEPS) ..	8
3.2.1. Aðgerð 1	10
4. Hið stafræna hagkerfi	12
4.1. Rafræn viðskipti (e. e-commerce)	12
4.2. Hugtakið stafrænt hagkerfi	12
4.3. Helstu einkenni stafræna hagkerfisins	14
4.3.1. Hreyfanleiki	14
4.3.2. Nýting gagna (e. data).....	15
4.3.3. Netáhrif (e. network effects)	15
4.3.4. Marghliða viðskiptalíkön (e. multi-sided business models).....	15
4.3.5. Tilhneiging til einokunar eða fákeppni.....	16
4.3.6. Óstöðugleiki.....	16
4.4. Vöxtur stafræna hagkerfisins.....	16
4.5. Áhrif stafræna hagkerfisins á alþjóðlegan skattarétt	17
5. Bein skattlagning – skattalegar áskoranir og úrlausnir	19
5.1. Hugtakið bein skattlagning	19
5.2. Föst atvinnustöð	19
5.2.1. Skipting skattlagningarréttar vegna atvinnurekstrartekna - 7. gr. samningsfyrirmyndar OECD.....	20
5.2.2. Skilyrði fastrar atvinnustöðvar - 5. gr. samningsfyrirmyndar OECD.....	20
5.2.2.1. Meginreglan um fasta atvinnustöð.....	20

5.2.2.2. Umboðsmaður sem ígildi fastrar atvinnustöðvar	22
5.3. BEPS í stafræna hagkerfinu – Helstu áhættur varðandi beina skattlagningu.....	23
5.3.1. Aðferðir til koma í veg fyrir eða takmarka skatta í markaðsríki.....	23
5.3.1.1. Að forðast skattskyldu í markaðsríki	23
5.3.1.2. Að lágmarka tekjur í markaðsríki	24
5.3.1.3. Háþörfun frádráttar í markaðsríki.....	25
5.3.2. Aðferðir til koma í veg fyrir eða takmarka skatta í heimilisfestisríki.....	25
5.3.3. Aðferðir til koma í veg fyrir eða takmarka skatta í ríki endanlegs móðurfélags ..	26
5.3.4. Aðferðir til að forðast afdráttarskatta.....	27
5.3.5. Samantekt	28
5.4. Úrlausnir til að bregðast við BEPS áskorunum stafræna hagkerfisins	29
5.4.1. Áætlun um að endurheimta skattlagningu á ríkisfangslausar tekjur.....	29
5.4.2. Aðgerðir sem munu takast á við BEPS í markaðsríki	29
5.4.2.1. Koma í veg fyrir misnotkun tvísköttunarsamninga (Aðgerð 6).....	30
5.4.2.2. Koma í veg fyrir að fyrirtæki komist hjá fastri atvinnustöð með málamyndagerningum (Aðgerð 7).....	30
5.4.3. Aðgerðir sem munu takast á við BEPS bæði í markaðsríki og ríki endanlegs móðurfélags.....	34
5.4.3.1. Takmarka rýrnun skattstofna vegna vaxtafrádráttar (Aðgerð 4).....	34
5.4.3.2. Vinna gegn skaðlegum aðferðum skattaskipulagningar (Aðgerð 5).....	35
5.4.3.3. Tryggja að útkoma milliverðlagningar sé í samræmi við verðmætasköpun (Aðgerð 8 – 10).....	36
5.4.4. Aðgerðir sem munu takast á við BEPS í ríki endanlegs móðurfélags.....	38
5.4.4.1. Styrking CFC reglna (Aðgerð 3).....	38
5.4.5. Samantekt	40
5.4.6. Næstu skref.....	41
5.5. Víðtækari skattlegar áskoranir stafræna hagkerfisins.....	41
5.5.1. Áskoranir stafræna hagkerfisins fyrir yfirvöld.....	41
5.5.2. Yfirlit yfir víðtækari skattalegar áskoranir stafræna hagkerfisins.....	42
5.5.2.1. Skattaleg tengsl (e. nexus)	43
5.5.2.2. Gagnasöfnun	45
5.5.2.3. Flokkun tekna.....	48
5.6. Úrlausnir OECD til að takast á við víðtækari skattalegar áskoranir stafræna hagkerfisins varðandi beina skattlagningu	49

5.6.1. Skattaleg tengsl á grundvelli verulegrar efnahagslegrar nærveru – Stafræn föst atvinnustöð?	49
5.6.1.1. Tekjutengdur þáttur.....	50
5.6.1.2. Stafrænir þættir	52
5.6.1.3. Notendatengdir þættir	53
5.6.1.4. Samantekt og mat á úrlausninni.....	54
5.6.2. Afdráttarskattur á stafræn viðskipti.....	56
5.6.2.1. Innheimta skattsins.....	57
5.6.2.2. Samantekt og mat á úrlausninni	57
5.6.3. Jöfnunarálag (e. equalisation levy).....	58
5.6.3.1 Gildissvið álagsins	58
5.6.3.2. Samantekt og mat á úrlausninni	59
5.6.4. Samantekt og framtíðarhorfur.....	60
6. Aðrar úrlausnir sem ekki komu til umfjöllunar í lokaskýrslu aðgerðar 1	63
6.1. Bita- eða bandviddarskattur (e. bit or bandwidth tax).....	63
6.2. Gagnaskattur (e. data tax).....	64
6.3. Skattur vegna afvegaleidds hagnaðar (e. diverted profit tax).....	66
6.3.1. Komist hjá stofnun fastrar atvinnustöðvar í Bretlandi.....	67
6.3.2. Viðskiptagerningar sem skortir efnahagslegt innihald	67
6.3.3. Viðbótarskilyrði.....	67
6.3.4. Samantekt	68
7. Niðurstöður	70
Heimildaskrá.....	73

Lagaskrá

Íslensk lög:

Lög um aðgerðir stjórnvalda gegn skattsvikum o.fl. nr. 112/2016

Lög um lögheimili nr. 21/1990

Lög um tekjuskatt nr. 90/2003

Reglugerðir:

Reglugerð um fasta starfsstöð nr. 1165/2016

Reglugerð um skattlagningu vegna eignarhalds í lögaðilum á lágskattasvæðum nr. 1102/2013

Lögskýringargögn:

Alþt. 2015-2016, A-deild, þskj. 1774 - 787. mál.

Þjóðréttarsamningar:

Consolidated version of the Treaty on the Functioning of the European Union [2012] OJ C-326/47

General Agreement on Tariffs and Trade (staðfestur 30. október 1947, tók gildi 1. janúar 1948)

General Agreement on Trade in Services (staðfestur 15. apríl 1994, tók gildi 1. janúar 1995)

Model Tax Convention on Income and on Capital [2014]

Dómaskrá

Dell Spain [2012] Tribunal Económico-Administrativo Central 00/2107/2007

1. Inngangur

Sú gríðarlega hraða tækniþróun sem átt hefur sér stað síðustu áratugi hefur leitt til þess að ákveðin stafræn væðing hefur litið dagsins ljós. Þessi stafræna væðing hefur gjörbreytt daglegu lífi manna sem og þeim grundvelli sem viðskipti fara almennt fram á og er af þeirri ástæðu af mörgum talin vera ein mikilvægasta þróun sem orðið hefur verið á efnahagskerfi heimsins síðan iðnbyltingin fór fram.¹ Afleiðing þróunarinnar er tilkoma stafræna hagkerfisins sem stigið hefur upp á yfirborðið og heldur betur fest sig í sessi.

Stafræna hagkerfið og þær öru tækniþróanir sem því fylgja hafa bæði haft í för með sér jákvæðar efnahagslegar afleiðingar sem og fjölda áskorana. Margar þessara áskorana eru á sviði skattaréttar, sértaklega alþjóðlegs skattaréttar, en þær tengjast einna helst breyttum viðskiptaháttum. Framfarir í upplýsinga- og fjarskiptatækni hafa raskað hefðbundnum viðskiptaháttum sem treystu verulega á efnislegar vörur og eignir og gerðu kröfu um efnislega nærveru (e. physical presence) í markaðsríki², meðal annars í formi skrifstofuhúsa, verksmiðja, útibúa o.s.frv. Þetta eru grundvallarforsendurnar sem alþjóðlegur skattaréttur var byggður á. Nú til dags geta fyrirtæki tekið þátt í efnahagslífi annarra ríkja og stundað þar atvinnustarfsemi án þessa að hafa efnislega nærveru. Það er einkum framkvæmt með atbeina internetsins eða í gegnum aðra stafræna miðla. Dreigið hefur verið verulega úr nauðsyn fyrirtækja til að viðhalda einhverskonar aðstöðu eða starfsfólki í markaðsríki þar sem oft er hægt að framkvæma starfsemi með lágmarks framlagi starfsmanna eða jafnvel með sjálfvirkum kerfum. Það getur reynst krefjandi fyrir yfirvöld að bregðast við slíkum aðstæðum á grundvelli núgildandi reglna enda hafa forsendur fyrir beitingu reglnanna verið verulega raskað.

Alþjóðlegur skattaréttur virðist ekki hafa náð að halda í við hraðar tækniþróanir og hafa þess vegna vaknað upp spurningar hvort að grundvallarforsendur hans séu enn viðeigandi í hinu nýja hagkerfi.³ Ríki Efnahags- og framfarastofnunarinnar (OECD) og G20 ríkin hafa viðurkennt að alþjóðlegar skattareglur gætu verið að mörgu leytinu til úreltar og hófu því vinnu að nýjum og bættum leiðbeiningarreglum varðandi alþjóðlega skattlagningu. Þessi vinna fékk

¹ Erik Brynjolfsson og Brian Kahin, *Understanding the Digital Economy: Data, Tools, and Research* (MIT Press 2002) 1.

² Markaðsríki er það ríki þar sem vörur eða þjónusta er afhent, þar sem ávinningur þeirra kemur fram eða þar sem starfsemi er staðsett. Í einföldu máli er markaðsríki það ríki þar sem markaðurinn er staðsettur.

³ OECD, „Addressing Base Erosion and Profit Shifting“ (OECD Publishing 12. febrúar 2013) 7
<http://www.oecd-ilibrary.org/taxation/addressing-base-erosion-and-profit-shifting_9789264192744-en>
skoðað 18. febrúar 2017.

nafnið aðgerðaráætlun OECD gegn rýrnun skattstofns og tilfærslu hagnaðar (BEPS)⁴, en líkt og nafnið gefur til kynna á áætlunin að koma í veg fyrir skattasniðgöngu sem leiðir til rýrnun skattstofns og tilfærslu hagnaðar. OECD gerði skattalegar áskoranir stafræna hagkerfisins að aðgerð 1 í áætluninni sem mögulega endurspeglar mikilvægi þess.

Tilgangur ritgerðarinnar er að greina skattalegar áskoranir stafræna hagkerfisins varðandi beina skattlagningu í ljósi niðurstaðna aðgerðaráætlunar OECD. Megináherslan verður á aðgerð 1 enda varðar umfjöllunarefni hennar eingöngu stafræna hagkerfið. Markmið ritgerðarinnar er þríþætt. Markmiðið er í fyrsta lagi að leitast svara við því hvað felst í hugtakinu stafrænt hagkerfi, í öðru lagi að afmarka helstu skattalegar áskoranir stafræna hagkerfisins varðandi beina skattlagningu og í þriðja lagi að leggja mat á úrlausnir lokaskýrslu aðgerðar 1, meðal annars með því að meta áhrif þeirra á íslenskan rétt þar sem á við og með því að ákvarða hvort raunhæft sé að beita úrlausnunum í framkvæmd. Auk þess verða einnig teknar til skoðunar aðrar úrlausnir sem ekki koma fram í lokaskýrslu aðgerðar 1 og lagt sambærilegt mat á þær.

Í því skyni að ná fram markmiði ritgerðarinnar verður fyrst fjallað stuttlega um alþjóðlegan skattarétt og hlutverk OECD í stefnumótun hans. Þess næst verður fjallað um aðgerðaráætlun OECD í heild sinni ásamt því að kynna efni aðgerðar 1. Í kjölfarið verður gert grein fyrir því hvað felst í hugtakinu stafrænt hagkerfi ásamt því að taka ítarlega til skoðunar skattalegar áskoranir stafræna hagkerfisins varðandi beina skattlagningu og leggja mat á úrlausnir OECD samkvæmt aðgerð 1. Að endingu munu koma til skoðunar einstakar úrlausnir sem ekki eru að finna í lokaskýrslu aðgerðar 1.

⁴ BEPS stendur fyrir enska heitið Base Erosion and Profit Shifting

2. Alþjóðlegur skattaréttur

2.1. Meginatriði um skattlagningarrétt og skattskyldu

Skattur og skattskylda eru óaðskiljanlegur hluti fullveldishugtaksins en í því felst að hvert fullvalda ríki hefur skattlagningarrétt yfir eigin þegnum og tekjum sem eru upprunnar innan lögsögu þess. Álitamál er þó hvort fullveldisréttur ríkja veiti þeim rétt til að skattleggja aðila sem hafa engin eða lítil persónuleg eða fjárhagsleg tengsl við landið.⁵ Til nánari útskýringar verður stuttlega gerð grein fyrir reglum þjóðaréttar varðandi skattlagningarrétt ríkja og jafnframt helstu reglum íslensks réttar varðandi takmarkaða og ótakmarkaða skattskyldu í því skyni að athuga hvernig slíkar reglur geta birst í innanlandslöggjöf ríkja.

2.1.1. Reglur þjóðaréttar - ótakmörkuð og takmörkuð skattskylda

Reglur þjóðaréttar gera almennt ráð fyrir því að ríki geti aðeins skattlagt tekjur ef þær hafa ákveðin tengsl við yfirráðasvæði þess. Þessi tengsl geta annars vegar verið á grundvelli tengsla skattgreiðenda við ríkið, einna helst vegna þjóðernis og búsetu, eða hins vegar á grundvelli uppruna tekna og staðsetningu eigna. Skattlagning sem tekur mið af tengslum einstaklinga og lögaðila við ríki hefur verið nefnd heimsskattlagning (e. universality principle) og fer yfirleitt fram með þeim hætti að allar tekjur einstaklinga eða lögaðila mynda stofn til skattlagningar óháð því hvar í heiminum teknanna er aflað eða þær staðsettar. Þeir sem bera slíka skyldu eru sagðir bera ótakmarkaða skattskyldu. Aftur á móti ef skattlagning er byggð á því að tekjur eða eignir hafi ákveðin tengsl við ríki, til dæmis að teknanna sé aflað þar eða eignir, til dæmis fasteignir, séu staðsettar þar, er algengt að tekjurnar (eignirnar) séu skattlagðar í því ríki jafnvel þó sá sem njóti þeirra sé búsettur í öðru ríki og sé að fullu skattlagður af tekjum sínum og eignum þar. Slík skattlagning er kölluð upprunalandsskattlagning (e. territoriality principle) en þeir aðilar sem háðir eru slíkri skattlagningu eru sagðir bera takmarkaða skattskyldu.⁶

Í núgildandi tekjuskattslögum nr. 90/2003 (hér eftir tsl.) er stuðst bæði við ótakmarkaða og takmarkaða skattskyldu.

2.1.2. Ótakmörkuð skattskylda samkvæmt íslenskum tekjuskattslögum

Ótakmarkaða skattskyldu bera einstaklingar sem heimilisfastir eru á Íslandi, sbr. 1. tölul. 1. mgr. 1. gr. tsl. Ákvæðið inniheldur ekki nákvæma skilgreiningu skattalegs heimilisfesti en

⁵ Ásmundur G. Vilhjálmsson, „Full og ótakmörkuð skattskylda manna“ (2007) 4 (3) Tímarit Lögrétts 205, 207.

⁶ Ragnheiður Snorradóttir og Stefán Már Stefánsson, *Tvísköttunarsamningar og evrópskar skattareglur* (Codex 2011) 24.

Íslensk skattalöggjöf veitir almennt takmarkaða leiðsögn um hvaða sjónarmiðum eigi að beita við ákvörðun um heimilisfesti einstaklinga. Ákvæði tsl. vísa til lögheimilislaga nr. 21/1990, sbr. 2. mgr. 1. gr. tsl., og verður því af ráðið að efnisreglur þeirra séu að öllu jöfnu ráðandi við mat á því hvenær skattaleg heimilisfesti einstaklinga telst fyrir hendi.⁷ Einstaklingar geta þrátt fyrir að uppfylla ekki efnisskilyrði lögheimilislaga verið skattalega heimilisfastir á Íslandi ef þeir dvelja hér á landi í lengri tíma en samtals 183 daga á sérhverju 12 mánaða tímabili, sbr. 3. tölul. 1. mgr. 1. gr. tsl.

Líkt og einstaklingar bera lögaðilar sem heimilisfastir eru á Íslandi ótakmarkaða skattskyldu, sbr. 1. mgr. 2. gr. tsl., en önnur viðmið gilda aftur á móti við mat á því hvort heimilisfesti sé fyrir hendi. Samkvæmt 2. mgr. 2. gr. tsl. telst lögaðili heimilisfastur á Íslandi ef hann er skráður hér á landi, telur heimili sitt hér á landi samkvæmt samþykktum sínum eða ef raunveruleg framkvæmdastjórn hans er hér á landi. Af orðum ákvæðisins má sjá að nægjanlegt er að einu af þessum skilyrðum sé fullnægt til þess að lögaðili teljist eiga skattalegt heimilisfesti hér á landi.

2.1.3. Takmörkuð skattskylda samkvæmt íslenskum tekjuskattslögum

Reglur um takmarkaða skattskyldu einstaklinga og lögaðila er að finna í 3. gr. tsl. Líkt og áður var nefnt snýst takmörkuð skattskylda um skattlagningu þeirra aðila sem eru ekki með skattalegt heimilisfesti í tilteknu ríki en hafa engu að síður tekjur sem eiga rætur að rekja til þess. Skattskylda samkvæmt 3. gr. tsl. takmarkast við þær tekjur sem skilgreindar eru í ákvæðinu, en þar sem ákvæðið kveður á um skyldur á hendur einstaklingum eða lögaðilum er gengið út frá því að það hafi að geyma tæmandi talningu þeirra tekna sem íslensk skattyfirvöld hafa skattlagningarétt yfir.⁸ Í samhengi þessarar ritgerðar skiptir 4. tölul. 3. gr. tsl., er varðar takmarkaða skattskyldu tekna sem rekja má til rekstrar fastra atvinnustöðva fyrirtækja, einna helstu máli. Uppspretta stafræna hagkerfisins hefur leitt í ljós ákveðin skattaleg álitamál tengdu hugtakinu föst atvinnustöð en nokkur þeirra koma til skoðunar hér að aftan.

2.2. Mikilvægi alþjóðlegs skattaréttar

Hugmyndin um fullveldisrétt ríkja til að skattleggja eigin þegna og tekjur sem upprunnar eru innan lögsögu þeirra er smátt og smátt að verða úrelt. Tilvist margra sjálfstæðra skattalögsagna,

⁷ Jón Elvar Guðmundsson, „Skattaleg heimilisfesti einstaklinga - á Íslandi“ (2008) 5 (1) Tímarit Lögréttu 35, 41.

⁸ Ragnheiður Snorradóttir og Stefán Már Stefánsson (n. 6) 29.

hver með sínar eigin sérkennandi reglur, var mögulega raunhæfur kostur í fyrri tíð en í dag þegar alþjóðavæðing og alþjóðaviðskipti eru ráðandi er slíkt óhugsandi.⁹

Alþjóðavæðing opnaði fyrir nýja markaði og ruddi brautina fyrir efnahagslegum yfirráðum stórra fjölþjóðafyrirtækja en samhliða urðu skattkerfi ríkja verulega berskjölduð fyrir erlendum skattastefnum. Skortur á samræmdu stefnu ríkja á sviði skattaréttar gerði stjórnvöldum kleift að nota skatta sem verkfæri til að laða að alþjóðlega fjárfestingu. Möguleikinn á að takmarka skattgreiðslur í gegnum ívilnandi skattkerfi sem nú stóð til boða hafði mikil áhrif á ákvarðanir fyrirtækja varðandi í hvaða ríki skyldi ráðast í fjárfestingar. Afleiðingin var í mörgum tilvikum sú að ákvörðunarstaður fjárfestinga var eingöngu byggður á skattalegum sjónarmiðum en ekki á grundvelli hagnaðarvæntinga tiltekinna staðsetninga.¹⁰

Samkeppni á milli ríkja á sviði skattaréttar kann að virðast af jákvæðu meiddi við fyrstu sýn en ef slíkt fær að ganga of lengi hömlulaust hefur það sýnt sig í framkvæmd að ágóðinn er lítil sem enginn og oft er samkeppnin á heildina litið skaðsöm. Samkvæmt rannsóknum sem Efnahags- og framfarastofnunin (OECD) hefur framkvæmt á þessi sviði er niðurstaða stofnunarinnar sú að óhömluð skatta samkeppni muni almennt á endanum leiða til svokallaðs kapphlaups á botninn (e. race to the bottom) þar sem ríki keppast við að gefa meira eftir í von um að fá stærri sneið af kökunni á kostnað annarra ríkja uns kostnaður við eftirgjöfina verður meiri en ábatinn.¹¹ Þetta þýðir að ríki sem nota óhóflegar skattaívilnanir til að laða að fjárfesta munu mögulega ekki sjá neina fjölgun í tíðni fjárfestinga þegar til lengri tíma er litið ásamt því að verða af skatttekjum.

Stjórnvöldum ríkja varð ljóst að sporna þyrfti við þessari þróun, en til þess þyrftu skattkerfi ríkja að ganga í gegnum heildstæðar breytingar. Það var ekki lengur raunhæfur kostur fyrir stjórnvöld að þróa skattalöggjöf sína í algjörrri einangrun, enda myndi slíkt leiða til mikilla árekstra fyrir skattgreiðendur sem öfluðu tekna í fleiru en einu ríki. Þörf var á heildstæðu kerfi sem gæti gert ríkjum meðal annars kleift að skattleggja fjölþjóðafyrirtæki með áhrifaríkum og sanngjörnum hætti án þess að raska efnahagslegum stöðugleika þeirra. Það var Efnahagssamvinnustofnun Evrópu, OEEC (seinna OECD), sem steig fram og tók við

⁹ Samuel Niko, „Challenges of the Digital Economy with respect to International Corporate Taxation: Examination of OECD’s Proposals to Fight Base Erosion and Profit Shifting“ (University of Southern Denmark 2016) 13 <<https://doi.org/10.13140/RG.2.1.2845.8488>> skoðað 21. febrúar 2017.

¹⁰ Natália Kasalovská, „Trends in Global Tax Reform“ í Karoline Spies og Raffaele Petrucci (ritstj.), *Tax Policy Challenges in the 21st Century: Schriftenreihe IStR Band 86* (Linde Verlag GmbH 2014) 3–4.

¹¹ OECD, „Harmful Tax Competition“ (OECD Publishing 19. maí 1998) 20 <<http://dx.doi.org/10.1787/9789264162945-en>> skoðað 11. mars 2017.

leiðtogahlutverki við mótun alþjóðlegrar skattastefnu á miðju síðustu aldar, en stofnunin hefur haldið leiðtogahlutverkinu frá þeim tíma.¹²

¹² Niko (n. 9) 13–14.

3. OECD og aðgerðaráætlun gegn rýrnun skattstofns og tilfærslu hagnaðar

3.1. Hlutverk OECD í stefnumótun alþjóðlegs skattaréttar

Efnahags- og framfarastofnunin (OECD) er alþjóðleg stofnun 35 aðildarríkja er aðhyllast fulltrúalýðræði og markaðshagkerfi. Markmið OECD er þrjúþætt: Að stuðla að eins miklum og varanlegum hagvexti og sem hæstu atvinnustigi í aðildarríkjunum, að beita sér fyrir almennri efnahagsþróun, jafnt í aðildarríkjunum sem og utan þeirra, og að leggja sitt af mörkum til vaxtar og þróunar heimsviðskipta.¹³ Í stað þess að sinna eiginlegu löggjafarhlutverki hefur hlutverk OECD snúist meira að upplýsingagjöf og samræmingu aðgerða ríkja. Reglur og leiðbeiningar sem stofnunin gefur út eru að þessum sökum strangt til tekið ekki skuldbindandi fyrir aðildarríkin, sem þýðir að ríki geta fræðilega séð hunsað tilmæli OECD. Raunveruleikinn er aftur á móti sá að aðildarríkin fylgja almennt leiðbeinandi reglum OECD í framkvæmd en ástæður þess eru margbreytilegar. Það gæti til að mynda verið til að forðast pólitískar aðgerðir annarra aðildarríkja sem gætu fylgt ef farið er gegn reglum sem unnið var að með sameiginlegum hætti eða í því skyni að vera almennt í góðri trú þegar kemur að því að fylgja alþjóðaskuldbindingum. Í framkvæmd virðist aftur á móti meginástæðan fyrir því að ríki kjósa að fylgja alþjóðareglum er að það þjónar í grundvallaratriðum eigin hagsmunum þeirra.¹⁴

OECD hefur sögulega gegnt veigamiklu hlutverki í stefnumótun alþjóðlegs skattaréttar. Mikil aukning alþjóðlegra viðskipta og fjárfestinga síðustu áratugi hefur gert hlutverk stofnunarinnar enn mikilvægara, enda hefur þróunin haft í för með sér umtalsverð skattaleg álitamál og ágreining. Tvö helstu framlög OECD í þessum málaflokki eru samningsfyrirmynd OECD um gerð tvísköttunarsamninga og leiðbeiningarreglur OECD um milliverðlagningu.¹⁵

Megintilgangur samningsfyrirmyndar OECD er að koma í veg fyrir alþjóðlega lagalega tvísköttun tekna milli landa með því að veita sameiginlegan grundvöll og lausnir við vandamálinu. Alþjóðleg lagaleg tvísköttun er almennt skilgreind sem álagning sambærilegra skatta í tveimur eða fleiri ríkjum á sama skattgreiðanda vegna sama efnisatriðis og vegna sömu tímabila, en til tvísköttunar kemur aðallega vegna þess að flest ríki skattleggja bæði tekjur sem verða til innan landamæra þeirra sem og tekjur er verða til í öðrum ríkjum, ef þeirra er aflað af

¹³ „Efnahags- og framfarastofnunin (OECD)“ (*Útanríkisráðuneyti*)

<<https://www.utanrikisraduneyti.is/verkefni/althjoda-og-oryggissvid/oecd/>> skoðað 17. febrúar 2017.

¹⁴ Georg Nolte, *Treaties and Subsequent Practice* (Oxford University Press 2013) 360–361.

¹⁵ Jeffrey Owens, „Resolving international tax disputes: The role of the OECD“

<http://oecdobserver.org/news/archivestory.php/aid/1290/Resolving_international_tax_disputes:_The_role_of_the_OECD.html> skoðað 19. febrúar 2017.

aðilum heimilisföstum í hinum fyrrnefndu ríkjum. Samningsfyrirmyndin hefur einnig það markmið að sporna gegn undanskoti tekna og eigna frá skatti.¹⁶ Í samningsríkjum OECD, sem og í flestum öðrum þróuðum ríkjum, myndar samningsfyrirmyndin grunnin sem tvísköttunarsamningar eru byggðir á. Sum ríki kjósa að byggja að öllu leyti á samningsfyrirmyndinni en önnur notast við eigin lagareglur að hluta. Með samningsfyrirmyndinni fylgir einnig ítarleg greinargerð þar sem hvert einasta ákvæði er útlistað nánar og útskýrt. Víðtæk notkun samningsfyrirmyndarinnar hefur orðið til þess að greinargerðin er almennt viðurkennd sem túlkunargagn þegar kemur að útskýringu og túlkun tvísköttunarsamninga.¹⁷

Seinni máttarstólpinn sem OECD hefur lagt til á sviði alþjóðlegs skattaréttar eru leiðbeiningarreglur OECD um milliverðlagningu. Með milliverðlagningu er átt við verðákvörðun í viðskiptum tengdra aðila, en reglum um milliverðlagningu er ætlað að tryggja að verðákvörðun í slíkum viðskiptum sé í samræmi við verð í sambærilegum viðskiptum milli ótengdra aðila, þ.e. að verð sé í samræmi við svokallaða armslengdarreglu.¹⁸ Í viðskiptum ótengdra aðila ræðst verðlagning almennt af markaðsaðstæðum en á milli tengdra aðila er ekki jafn öruggt að kjör og skilmálar ráðist af markaðslegum forsendum heldur geta aðrar forsendur, til dæmis skattalegar, staðið að baki ráðstöfunum. Í þeim tilvikum væri rétt að leiðrétta verðið og ákvarða skattstofna að nýju.¹⁹

Það má færa sterk rök fyrir því að aðgerðaráætlun OECD gegn rýrnun skattstofns og tilfærslu hagnaðar (BEPS) sé þriðji stóri máttarstólpi OECD í starfi þeirra á sviði alþjóðlegs skattaréttar, en aðgerðaráætlunin er umfjöllunarefni næsta kafla.

3.2. Aðgerðaráætlun OECD gegn rýrnun skattstofns og tilfærslu hagnaðar (BEPS)

BEPS aðgerðaráætlunin er sameiginlegt verkefni OECD og G20-ríkjanna sem stofnað var til í þeim tilgangi að sporna við þeirri vaxandi þróun að fyrirtæki, einkum fyrirtæki sem starfa á alþjóðavettvangi, hagi skattaskipulagningu sinni með þeim hætti að nýttar eru glufur sem fyrirfinnast í mismunandi skattareglum einstakra ríkja í samspili við tvísköttunarsamninga til

¹⁶ Garðar Valdimarsson, „Nýr Norðurlandasamningur um tvísköttun“ (1997) 47 (4) Tímarit lögfræðinga 286, 288–289.

¹⁷ Ragnheiður Snorradóttir og Stefán Már Stefánsson (n. 6) 40.

¹⁸ Ríkisskattstjóri, „Milliverðlagning“ <<https://www.rsk.is/atvinnurekstur/skattskylda/milliverdlagning/>> skoðað 19. febrúar 2017.

¹⁹ Fjármála- og efnahagsráðuneytið, „Milliverðlagning - Áfangaskýrsla starfshóps“ (maí 2013) 3 <<https://www.fjarmalaraduneyti.is/media/utgafa/Milliverdlagning052013.pdf>> skoðað 18. febrúar 2017.

að lækka verulega eða jafnvel útrýma skattbyrði.²⁰ Slík skattaskipulagning leiðir til þess að tilfærsla verður á hagnaði fyrirtækja, einkum frá háskattasvæðum til lágskattasvæða þar sem lítil eða engin efnahagsleg starfsemi fyrirtækisins á sér stað, með tilheyrandi neikvæðum afleiðingum.²¹ Þegar skattareglur heimila fyrirtækjum að lækka skattbyrði sína með því að tilfæra hagnað frá umdæminu þar sem tekjuöflunin átti sér stað þurfa aðrir skattgreiðendur í því tiltekna umdæmi að bera stærri hluta byrðanna. Jafnframt þurfa ríki að takast á við lægri tekjustofna og bera almennt hærri kostnað vegna aðgerða sem þörf er á til að tryggja eðlilega skattinnheimtu. Í þróunarlöndum getur skortur á skatttekjum leitt til alvarlegrar undirfjármögnunar í opinberri fjárfestingu og komið í veg fyrir aukinn hagvöxt sem annars hefði getað átt sér stað. Einnig eiga fyrirtæki sem kjósa að tilfæra ekki hagnað og lækka skattbyrði sína, eða hafa mögulega ekki þess kosta vól, hættu á því að verða ósamkeppnishæf við fyrirtækin sem skipuleggja skattlagningu sína með þessum hætti.²²

Aðgerðaráætlunin skiptist í 15 mismunandi aðgerðir sem allar eiga það sameiginlegt að fjalla um leiðir til að draga úr rýrnun skattstofns og tilfærslu hagnaðar. Allar aðgerðirnar hafa mismunandi viðfangsefni en til hægðarauka er hægt að skipta þeim í þrjá megin flokka eftir helstu efnisatriðum þeirra. Fyrsti flokkurinn tekur til skattlagningarréttis ríkja, en lagt var til endurskoðunar og breytinga á grundvallarhugtökum og reglum honum tengdum. Hér ber helst að nefna endurskilgreiningu hugtaksins föst atvinnustöð og breytingar á CFC reglum.²³ Annar flokkurinn varðar rýrnun skattstofns, en þær aðgerðir sem eiga að sporna við því tiltekna vandamáli varða einna helst skattlagningu óefnislegra eigna²⁴ samkvæmt verðmætasköpun þeirra, leiðir til að hamla misnotkun vaxtafrádráttá, endurskoðun reglna gegn misnotkun, endurskilgreiningu tekjuhugtaksins og innleiðing nýrra reglna fyrir stafræna hagkerfið. Þriðji flokkurinn varðar milliverðlagningu en lagt var til endurskoðunar á leiðbeiningarreglum OECD

²⁰ Aðgerðaráætlunin og lokaskýrslan var unnin af hendi OECD en leiðtogar G20-ríkjanna leituðu til OECD og báðust þess að brugðist yrði við þessu vaxandi vandamáli með útgáfu aðgerðaráætlunar.

²¹ Fjármála- og efnahagsráðuneytið, „Aðgerðaráætlun OECD gegn rýrnun skattstofns og tilfærslu hagnaðar“ (12. október 2015) <<https://www.fjarmalaraduneyti.is/frettir/nr/20132>> skoðað 20. febrúar 2017.

²² OECD, Action Plan on Base Erosion and Profit Shifting (Organisation for Economic Co-operation and Development 2013) 8.

²³ CFC er skammstöfun á ensku orðunum Controlled Foreign Company en meginmarkmið reglnanna er að koma í veg fyrir óeðlilegan tilflutning skatta frá einu ríki til annars í þeim eina tilgangi að komast undan eða lágmarka skattgreiðslur. Það er gert með þvingaðri samsköttun innlendra og erlendra skattaðila.

²⁴ Samkvæmt orðabók OECD eru óefnislegar eignir skilgreindar sem eignir sem hafa enga efnislega/áþreifanlega tilvist en verðmæti þeirra bundið við lagalegan rétt eiganda þeirra. Dæmi um óefnislegar eignir eru viðskiptavild, einkaleyfi, vörumerki, höfundaréttur, hugbúnaður, uppfinningar, hönnun, þ.e.a.s. allur gangur hugverkaréttinda.

um milliverðlagningu í því skyni að gera þær skilvirkari og samrýmanlegar nógildandi efnahagsaðstæðum.²⁵

Vinna við aðgerðaráætlunina hófst í júlí 2013 en lokaskýrsla OECD var birt 5. október 2015. Það tímamark markaði upphafið á innleiðingarferlinu en ríki hófu í kjölfarið að breyta löggjöf sinni í samræmi við niðurstöður verkefnisins. Innleiðingarferlið er enn í fullum gangi en vegna umfangs og margbrotins eðlis BEPS verkefnisins er búist við því að innleiðing ákveðna reglna sem og endurskoðun samningsfyrirmyndar OECD um gerð tvísköttunarsamninga og leiðbeiningarreglna um milliverðlagningu muni halda áfram til ársins 2018. Enn er því langt í að endanleg áhrif BEPS verkefnisins komi fram að fullu en ljóst er á þessum tímapunkti að verkefnið mun hafa töluverð áhrif á alþjóðlegan skattarétt í heild sinni.²⁶

3.2.1. Aðgerð 1

Aðgerð 1 í aðgerðaráætlun OECD er umfjöllunarefni þessarar ritgerðar en aðgerðin tekst á við skattalegar áskoranir sem fylgja hinu stafræna hagkerfi. Aðgerðaráætlun 1 hljóðar í heild sinn svona:

Identify the main difficulties that the digital economy poses for the application of existing international tax rules and develop detailed options to address these difficulties, taking a holistic approach and considering both direct and indirect taxation. Issues to be examined include, but are not limited to, the ability of a company to have a significant digital presence in the economy of another country without being liable to taxation due to the lack of nexus under current international rules, the attribution of value created from the generation of marketable location relevant data through the use of digital products and services, the characterisation of income derived from new business models, the application of related source rules, and how to ensure the effective collection of VAT/GST with respect to the cross-border supply of digital goods and services. Such work will require a thorough analysis of the various business models in this sector.²⁷

Ákveðnar áherslur koma strax í ljós við lestur aðgerðaráætlunarinnar í heild sinni. Varðandi beina skattlagningu er lögð áhersla á að leita svara við vandamálinu að fyrirtæki geta tekið verulegan þátt í efnahagslífi annarra ríkja í gegnum stafræna miðla án þess að skattskylda þeirra stofnist. Einnig er ítarlega tekið til skoðunar vandamál við að skattleggja verðmæti sem verða til af gagnasöfnun sem á sér stað við notkun stafrænna vara og þjónustu sem og vandkvæði við

²⁵ Elio Palmitessa, „The Major Players in Recent and Future Tax Policy“ í Karoline Spies og Raffaele Petruzzi (ritstj.), *Tax Policy Challenges in the 21st Century* (Linde Verlag GmbH 2014) 52.

²⁶ Símon Þór Jónsson, „Verulegar breytingar á skattlagningu - þriðji hluti“ (*Viðskiptablaðið*, 12. apríl 2016) <<http://www.vb.is/skodun/verulegar-breytingar-skattlagningu-thridji-hluti/126853/>> skoðað 21. febrúar 2017.

²⁷ OECD, „Addressing the Tax Challenges of the Digital Economy, Action 1 - 2015 Final Report“ (OECD Publishing 5. október 2015) 16 <<http://dx.doi.org/10.1787/9789264241046-en>> skoðað 23. febrúar 2017.

flokkun tekna af nýjum viðskiptalíkönum og beitingu reglna um uppruna tekna. Varðandi óbeina skattlagningu er megin áherslan lögð á að tryggja að virðisaukaskattur sé innheimtur með árangursríkum hætti af stafrænum vörum og þjónustu sem veitt eru yfir landamæri.

Stofnaður var starfshópur innan vébanda OECD í september 2013 til að framkvæma vinnuna fyrir aðgerð 1 en starfshópurinn fékk verkefnið að útbúa skýrslu fyrir lok september 2014 þar sem fram kæmi ítarleg greinargerð á helstu skattalegum áskorunum sem fylgt hafi stafræna hagkerfinu og ítarlegum úrlausnum við þessum áskorunum.²⁸ Við vinnu skýrslunnar var tekið tillit til fyrri vinnu á þessu sviði, en einkum var litið til niðurstaðna Ottawa-ráðstefnunnar um rafræn viðskipti sem haldin var árið 1998. Ákveðnar meginreglur voru samþykktar á ráðstefnunni en þær fela í sér mikilvæg viðmið hvernig haga skuli skattlagningu rafrænna viðskipta. Í flestum tilvikum er hægt að yfirfæra þessar meginreglur yfir á viðskipti sem einkenna stafræna hagkerfið, en þar undir falla meðal annars rafræn viðskipti. Umræddar meginreglur sem hafa ber í huga við þróun skattareglna eru hlutleysi, skilvirkni, fullvissa og einfaldleiki, virkni og sanngirni og sveigjanleiki.²⁹ Starfshópurinn skilaði af sér bráðbirgðaskýrslu í september 2014 en lokaskýrslan var gefin út í október 2015.³⁰ Helstu niðurstöður lokaskýrslunnar varðandi beina skattlagningu verða gerð ítarleg skil hér að aftan.

²⁸ Starfshópurinn ber enska heitið The Task Force on the Digital Economy.

²⁹ OECD, „Taxation and Electronic Commerce. Implementing the Ottawa Taxation Framework Conditions“ (2011) 10 <<https://www.oecd.org/tax/consumption/Taxation%20and%20eCommerce%202001.pdf>> skoðað 18. apríl 2017.

³⁰ OECD, „Addressing the Tax Challenges of the Digital Economy, Action 1 - 2015 Final Report“ (n. 27) 17.

4. Hið stafræna hagkerfi

Í þessum kafla verður leitast svara við því hvað í raun felst í hugtakinu stafrænt hagkerfi og hver helstu einkenni þess eru. Mikilvægt er að svara þessum spurningum áður en skattaleg álitamál stafræna hagkerfisins eru afmörkuð og unnið er að úrlausnum, þar sem svörin við spurningunum leggja grundvöllinn að því hvaða álitamál koma til skoðunar. Einnig verður fjallað um vöxt stafræna hagkerfisins og áhrif þess á alþjóðlegan skattarétt.

4.1. Rafræn viðskipti (e. e-commerce)

Tilkoma rafrænna viðskipta var að öllum líkindum upphafspunkturinn og fyrsta stóra skrefið í áttina að stofnun stafræna hagkerfisins. Í upphafi fóru rafræn viðskipti fram með þeim hætti að neytendur pöntuðu vörur eða þjónustu af seljanda í gegnum internetið en afhending þeirra fór fram í gegnum hefðbundnar dreifingarleiðir. Slíkur háttur viðskipta fékk nafnið óbein rafræn viðskipti og er hann enn vel við lýði í dag, einna helst fyrir sölu efnislegra vara. Hröð tækniþróun hafði í för með sér svokölluð bein rafræn viðskipti, en vörur sem áður höfðu verið afhentar sem efnislegar vörur voru nú afhentar á stafrænu formi. Afþreying eins og tónlist, kvikmyndir, bækur og tímarit voru nú til taks til kaupa og nautnar í gegnum internetið án þess að umbreyta þyrfti þeim í efnislega vöru. Þó svo að þessar vörur séu enn aðgengilegar í gegnum hinar hefðbundnu dreifingaleiðir virðist þróunin vera í þá átt að neytendur velji frekar að kaupa og neyta afþreyingar á stafrænu formi.³¹ Nýlega hefur umfang beinna rafrænna viðskipta einnig verið teyggt til að ná utan um þjónustu.³²

4.2. Hugtakið stafrænt hagkerfi

Hugtakið stafrænt hagkerfi nær ekki aðeins til rafrænna viðskipta einna og sér heldur teygir anga sína þó nokkuð víðar. Hröð þróun upplýsinga- og fjarskiptatækni hefur haft í för með sér fjölda nýrra viðskiptalíkana en hér má til dæmis nefna netverslanir (e. app stores), skýjaþjónustu (e. cloud computing) og auglýsingar á netinu sem hluta af þeim nýju viðskiptalíkönunum sem sprottið hafa upp í kjölfar tækniþróana.³³ Það hefur aftur á móti reynst erfitt að niðurnjörva hvað í raun felst í hugtakinu stafrænt hagkerfi, en engin viðurkennd

³¹ Gott dæmi um þetta er tónlistariðnaðurinn. Í fyrstu var tónlist dreifð til neytenda á efnislegu formi, t.d. vínplötur og geisladiskar, svo á stafrænu formi, sem neytendur gátu sótt í gegnum internetið (dæmi um það er t.d. tónlistaveitan iTunes), en á endanum var því skipt út fyrir svokallaðar streymisþjónustur líkt og Spotify. Um er að ræða breytingu á efnislegri vöru til óefnislegrar vöru til að lokum þjónustu.

³² Niko (n. 9) 6.

³³ OECD, „Addressing the Tax Challenges of the Digital Economy, Action 1 - 2015 Final Report“ (n. 27) 54.

skilgreining á hugtakinu hefur litið dagsins ljós. Það er einna helst vegna þess að örar tæknipróanir gera það að verkum að skilgreiningar sem lagðar eru fram verða fljótt úreltar.³⁴

Einnig hefur reynst erfitt að aðgreina stafræna hagkerfið frá hinu hefðbundna efnahagskerfi. Margir sérfræðingar á þessu sviði, þar á meðal Vitor Gaspar fyrrverandi fjármálaráðherra Portúgals og núverandi forstjóri ríkisfjármáladeildar Alþjóðagjaldeyrissjóðsins, hafa haldið því fram að tilraunir til að girða stafræna efnahagskerfið af eða skilgreina það sem sér einingu og þannig aðskilja það frá hinu almenna efnahagskerfi gæti reynst vandkvæðum bundið. Það er vegna þess að stafræna hagkerfið er í raun ekki sjálfstætt fyrirbæri. Hin stafræna væðing sem átt hefur sér stað á síðustu áratugum, og sem mun halda áfram að eiga sér stað í framtíðinni, er í kjarna sínum ekkert annað en þróun viðskiptahátta.³⁵

Sömu sjónarmið eru einnig að finna í lokaskýrslu aðgerðar 1, en þar kemur fram að stafræna hagkerfið sé í rauninni að verða sjálft efnahagskerfið. Það væri því nær ómögulegt að girða það af, enda fæli það í sér að handahófskenndar línur yrðu dregnar á milli þess sem er stafrænt og þess sem er það ekki, með þeim afleiðingum að mismunandi skattaleg meðferð myndi gilda þar á milli.³⁶ Vandamálið við það er í fyrsta lagi að það hindrar nýsköpun. Fyrirtækjum yrðu reistar skorður við því færa atvinnustarfsemi sína á stafrænt svið vegna hættu á að verða fyrir enn frekari skattlagningu. Í öðru lagi ef lagður yrði á sérstakur stafrænn skattur væri mikil hætta á því að sá kostnaður yrði yfirfærður á neytendur í formi herra vöruverðs, sem myndi fæla neytendur frá því að kaupa stafrænar vörur eða þjónustu.³⁷

Af öllu framansögðu virtu er ljóst að áherslan hefur verið með þeim hætti að líta ekki á stafræna hagkerfið sem aðskilda og sjálfstæða einingu frá efnahagskerfinu í heild sinni og útbúa sjálfstæðan lagaramma til að takast á við skattalegar áskoranir og BEPS áhættur sem því hafa fylgt. Talið er að áskorunum væri betur úr leyst með því að leggja frekar mat á núverandi kerfi, greina skattaskipulagningarvenjur fjölþjóðafyrirtækja og einblína á helstu einkenni stafræna hagkerfisins. Það er gert í þeirri viðleitni að skera úr um hver einkennanna orsaka eða ýta undir skattalegar áskoranir og BEPS áhættur og til að ákvarða hvaða úrlausnir eru best til fallnar til

³⁴ Aaran Frona, „BEPS and the Digital Economy: Why Is It so Taxing to Tax?“ [2014] International Tax Review; London <<http://search.proquest.com/docview/1686751761/citation/8289E18FA8FE448CPQ/1>> skoðað 8. mars 2017.

³⁵ Aaran Frona, „BEPS and the Digital Economy: Why Is It so Taxing to Tax?“ [2014] International Tax Review; London <<https://search.proquest.com/docview/1686751761?accountid=28419>> skoðað 8. mars 2017.

³⁶ OECD, „Addressing the Tax Challenges of the Digital Economy, Action 1 - 2015 Final Report“ (n. 27) 54.

³⁷ Frona (n. 34).

að takast á við umræddar áskoranir og áhættur. Það er að minnsta kosti sú áhersla sem OECD reyndi að fylgja þegar kom að aðgerð 1.³⁸

4.3. Helstu einkenni stafræna hagkerfisins

Ákveðnir þættir eru í sívaxandi mæli að verða meira og meira áberandi í hinu stafræna efnahagskerfi, en þessir þættir gætu skipt töluverðu máli í skattalegu tilliti. Þessir helstu einkennandi þættir stafræna hagkerfisins eru samkvæmt OECD hreyfanleiki, nýting gagna, netáhrif, marghliða viðskiptalíkön, tilhneiging til einokunar eða fákeppni og óstöðugleiki.³⁹

4.3.1. Hreyfanleiki

Undir hér fellur í fyrsta lagi hreyfanleiki óefnislegra eigna, en mikilvægi þeirra fer vaxandi með hverjum deginum eftir því sem viðskipti og verslun fara í auknum mæli fram með stafrænum hætti. Undir núgildandi skattareglum er hægt án sérstakra erfiðleika að yfirfæra réttinn til óefnislegra eigna á milli tengdra fyrirtækja með þeim afleiðingum að eignarétturinn verður ótengdur þeirri starfsemi sem leiddi til þróunar eignanna. Í öðru lagi hafa framfarir í upplýsinga- og fjarskiptatækni aukið hreyfanleika neytenda, sem geta nú til dags verslað stafrænt efni hvaðan sem er í heiminum. Til dæmis gæti einstaklingur sem hefur búsetu í einu landi keypt tölvuforrit í öðru landi og notað forritið í þriðja landinu, en slík hreyfigeta getur skapað vandkvæði þegar kemur að ákvörðun um uppruna tekna. Aukið er við þessi vandkvæði vegna notkun margra neytenda á svokölluðum VPN-netum⁴⁰ eða proxy þjónum sem geta, hvort sem það er af ásettu ráði eða ekki, hulið fyrir um hvar endanleg sala fór fram. Í þriðja lagi hefur ný tækni haft í för með sér mikla hreyfigetu í atvinnurekstri fyrirtækja. Stjórnendur alþjóðlegra fyrirtækja hafa nú þess kosta vól að stjórna fyrirtækjasamstæðum, sem hugsanlega ná til allra heimshorna, frá miðlægri staðsetningu, mögulega í burtu frá þeim stað þar sem birgjar og viðskiptavinir þeirra eru staddir, án þess að það hafi of mikil áhrif á gæði þjónustunnar. Tækniþróanir hafa einnig almennt aukið getu fyrirtækja til að selja vörur og þjónustu yfir landamæri með þeim afleiðingum að fyrirtæki hafa nú aðgang að fjarlægum mörkuðum.⁴¹

³⁸ OECD, „Addressing the Tax Challenges of the Digital Economy, Action 1 - 2015 Final Report“ (n. 27) 54.

³⁹ sama heimild 64–65.

⁴⁰ VPN er skammstöfun á enska heitinu Virtual Private Network.

⁴¹ OECD, „Addressing the Tax Challenges of the Digital Economy, Action 1 - 2015 Final Report“ (n. 27) 66–67.

4.3.2. Nýting gagna (e. data)

Í stafræna hagkerfinu er algengt að fyrirtæki notist við gagnasöfnun til að afla tekna, en fyrirtæki safna einna helst gögnum um eigin viðskiptavinum, notendum, birgja, rekstur o.s.frv. Upplýsingarnar sem verða til með slíkri gagnasöfnun er í kjölfarið hægt að selja til þriðja aðila, en fyrirtæki geta einnig notað upplýsingarnar í þágu eigin reksturs, til dæmis í vörubröun eða til að bæta eigin þjónustu.⁴²

4.3.3. Netáhrif (e. network effects)

Með netáhrifum er átt við aðstæður þegar verðmæti vöru eða þjónustu eykst eftir því sem notendum fjölgar. Þegar netáhrifa gættir hafa ákvarðanir eins notenda oft bein áhrif á ávinning annarra notenda. Gott dæmi um netáhrif í framkvæmd eru símar. Ef aðeins einn sími væri til í heiminum er ekki hægt að segja að hann hafi mikið verðmæti þar sem ekki væri hægt að hringja í einn einasta mann úr honum. Eftir því sem fleiri einstaklingar eignast síma því verðmætari verða þeir, þar sem notagildi þeirra eykst við hvern notanda. Netáhrif eru almennt mikilvægur hluti í starfsemi margra fyrirtækja í stafræna hagkerfinu.⁴³

4.3.4. Marghliða viðskiptalíkon (e. multi-sided business models)

Helsta einkenni marghliða viðskiptalíkana er að þau samanstanda af tveimur eða fleiri ólíkum og sjálfstæðum viðskiptahópum sem samt sem áður eru háðir hvor öðrum. Fyrirtæki sem byggja upp rekstur sinn með slíku viðskiptalíkani starfa sem miðlarar milli ólíkra viðskiptahópa í því skyni að skapa verðmæti fyrir alla aðkomandi aðila, en líkt og með netáhrifum skapast meira verðmæti eftir því sem notendum fjölgar. Dæmi um marghliða viðskiptalíkan er til dæmis rekstraraðili vefsíðu sem veitir notendum frían aðgang að efni vefsíðunnar en selur samhliða auglýsingaraðilum auglýsingapláss á vefsíðunni. Verðmæti auglýsingarplássins eykst eftir því sem notendum vefsíðunnar fjölgar, en auglýsingatekjurnar gera notendunum kleift að njóta efni vefsíðunnar að kostnaðarlausu. Á meðan hagnast rekstraraðili vefsíðunnar á báðum viðskiptahópum. Tilkoma stafræna hagkerfisins hefur leitt til frekari útbreiðslu marghliða viðskiptalíkana í alþjóðlegu samhengi en helsta ástæða þess er aukið aðgengi fyrirtækja að stærri hópi viðskiptavina og aukinn sveigjanleiki í atvinnurekstri.⁴⁴

⁴² sama heimild 68–69.

⁴³ sama heimild 70–71.

⁴⁴ sama heimild 71–72.

4.3.5. Tilhneiging til einokunar eða fákeppni

Á mörkuðum þar sem hröð tækniþróun á sér stað er oft sú tilhneiging til staðar að eitt eða fleiri fyrirtæki nái með stuttum fyrirvara að einoka markaðinn. Ástæða þess er einna helst áður nefnd netáhrif, lágur jaðarkostnaður⁴⁵ og mikilvægi óefnislegra eigna á markaðnum sem oft eru vernduð með hugverkaréttindum.⁴⁶

4.3.6. Óstöðugleiki

Hröð tækniþróun hefur einnig í för með sér mikinn óstöðugleika fyrir fyrirtæki sem starfa á tækniþróuðum mörkuðum. Fyrirtæki geta öðlast markaðsráðandi stöðu með skjótum hætti en með sama móti er hættu á að slík staða sé skammvinn ef fyrirtæki fylgja ekki tækniþróuninni. Þau fáu fyrirtæki sem hafa notið velgengni til lengri tíma á slíkum mörkuðum hafa almennt gert það með því að fjárfesta verulega í rannsókn og þróun, reglulega markaðssetja nýjar vörur eða þjónustu og með því að yfirtaka nýsköpunarfyrirtæki. Fyrirtæki sem leggja ekki mikla áherslu á þessi atriði eiga í hættu á að missa markaðsráðandi stöðu sína á markaðnum.⁴⁷

4.4. Vöxtur stafræna hagkerfisins

Vöxtur stafræna hagkerfisins er bein afleiðing hraðra tæknilegra framfara í upplýsinga- og fjarskiptatækni sem átt hefur sér stað síðastliðin ár. Þessi þróun hefur dregið verulega úr kostnaði við notkun slíkrar tækni sem hefur bæði gert fleiri fyrirtækjum kleift að innleiða hana í starfsemi sína með reglulegum hætti og jafnframt stuðlað að enn frekari tækniþróun. Notkun upplýsinga- og fjarskiptatækni hefur einnig gert fyrirtækjum kleift að öðlast alþjóðlegan viðskiptavinahóp, enda hafa þau nú tækifæri til þess að ná til viðskiptavina hvaðanæva að úr heiminum með mjög lítilli fyrirhöfn. Sökum þess hafa fjölþjóðafyrirtæki kosið að styðjast við viðskiptalíkon er snúa að upplýsinga- og fjarskiptatækni, frekar en að koma upp föstum starfsstöðum í hverju ríki fyrir sig, þegar kemur að því að stunda viðskipti í mörgum ríkjum í einu. Þetta gerir fyrirtækjum kleift að stjórna starfsemi sinni í hinum ýmsu löndum frá fáum miðlægum staðsetningum.⁴⁸

Vöxt stafræna hagkerfisins má einnig sjá greinilega þegar skoðuð er tölfræði um veltu rafrænna viðskipta. Samkvæmt tölfræði frá OECD var velta rafrænna viðskipta milli fyrirtækja og neytenda (B2C) 1.4 billjónir bandaríkja dala árið 2014 á heimsvísu, sem var aukning um 20%

⁴⁵ Jaðarkostnaður er viðbótarkostnaður sem verður til þegar framleiðsla er aukin um eina einingu.

⁴⁶ OECD, „Addressing the Tax Challenges of the Digital Economy, Action 1 - 2015 Final Report“ (n. 27) 73.

⁴⁷ sama heimild.

⁴⁸ sama heimild 52.

frá árinu 2013. Áætlað er að velta B2C viðskipta muni ná 2.4 billjónum bandaríkja dala árið 2018.⁴⁹ Tölfræðin sýnir greinilega hinn mikla vöxt rafrænna viðskipta og undirstrikar með sama skapi mikilvægi stafræna hagkerfisins jafnt og mikilvægi þess að tryggt sé að það sé ekki misnotað.

4.5. Áhrif stafræna hagkerfisins á alþjóðlegan skattarétt

Útbreiðsla stafræna hagkerfisins hefur skapað verulegar áskoranir fyrir skattyfirvöld um allan heim sem og alþjóðlegan skattarétt í heild sinni. Helsta vandamálið er að alþjóðlega skattkerfið hefur ekki náð að fylgja þeirri hröðu tækniþróun sem átt hefur sér stað og er þar af leiðandi stór hluti þess að mörgu leyti úreltur. Gott dæmi um það er skilyrðið um að fyrirtæki þurfi að hafa efnislega nærveru í ríki til að skattskylda stofnist í því tiltekna ríki. Þetta skilyrði átti vel við áður fyrir þegar fjölþjóðafyrirtækin þurftu almennt að stofna til dótturfyrirtækja í hverju einasta ríki sem þau hygðust starfa í eða setja upp annarskonar aðstöðu þar. Þökk sé tæknilegra framfara, sértaklega hvað varðar upplýsinga- og fjarskiptatækni, hefur þörfin fyrir efnislega nærveru dregist verulega saman með tilheyrandi skattalegum álitamálum, en fjallað verður sérstaklega um þessi álitaeefni hér að aftan.⁵⁰

Annað vandamál sem alþjóðlegur skattaréttur stendur frammi fyrir er aukinn áreiðanleiki fyrirtækja sem starfa í stafræna hagkerfinu á óefnislegar eignir. Þessar eignir hafa oft að geyma mikil verðmæti og nýting þeirra skilar oft miklum tekjum fyrir tilheyrandi fyrirtæki. Mikill hreyfanleiki þeirra opnar á möguleika á misnotkun sem felur í sér að tekjur eru yfirfærðar til lágskattaríkja þar sem engin eða lágmarksskattlagning fer fram, sbr. síðari umfjöllun.⁵¹

Stafræna hagkerfið hefur einnig haft í för með sér ný viðskiptalíkön sem falla oft fyrir utan gildissviðs núgildandi skattareglna. Vefhýsing, gagnahýsing og skýjavinnsla (e. cloud computing) eru dæmi um ný viðskiptalíkön sem orðið hafa til í stafræna hagkerfinu, en betra aðgengi að hröðu og stöðugu interneti hafa gert fyrirtækjum kleift að veita neytendum og öðrum fyrirtækjum þessa þjónustu. Skattlagning þessara nýju viðskiptalíkana getur verið sérstaklega krefjandi, í fyrsta lagi vegna þess að þau samræmast illa núgildandi reglum og í öðru lagi vegna þess að þau hafa almennt skattalegar afleiðingar bæði fyrir þjónustuveitandann og notandann. Þar sem slík þjónusta er veitt í gegnum net samtengdra efnislegra og stafrænna tækja getur einnig verið erfitt, og í mörgum tilvikum ómögulegt, að ákvarða hvar

⁴⁹ sama heimild 56.

⁵⁰ Fronda (n. 34).

⁵¹ Niko (n. 9) 8.

verðmætasköpun og samsvarandi tekjuöflun varð til. Það vekur upp spurningar um hvar eigi að skattleggja tekjurnar.⁵²

Fjallað verður með ítarlegri hætti um þessi álitamál í næstu köflum og lagt mat á úrlausnirnar sem eiga að takast á við umrædd álitamál.

⁵² sama heimild 9.

5. Bein skattlagning – skattalegar áskoranir og úrlausnir

Í þessum kafla verður farið yfir helstu skattalegar áskoranir varðandi beina skattlagningu sem til hafa stofnast vegna stafræna hagkerfisins sem og þær úrlausnir sem OECD hefur lagt fram til að mæta þessum áskorunum. Umfjöllunin skiptist tvennt. Fyrst verður fjallað um BEPS áskoranir stafræna hagkerfisins en í kjölfarið af því fylgir umfjöllun um víðtækari skattalegar áskoranir. Á undan þeirri umfjöllun verður aftur á móti fyrst gert grein fyrir hugtakinu bein skattlagning ásamt því fjalla almennt um skilyrði fastrar atvinnustöðvar.

5.1. Hugtakið bein skattlagning

Bein skattlagning felur í sér álagningu beinna skatta en með beinum sköttum er átt við skatta sem innheimtir eru hjá þeim sem ætlað er að bera þá, hvort sem það eru einstaklingar eða lögaðilar. Algengasta dæmið um beina skatta er tekjuskattur einstaklinga og lögaðila en önnur þekkt dæmi eru útsvar, tryggingagjald, útvarpsgjald og búnaðargjald.⁵³ Í flestum iðnvæddum ríkjum er tekjuskattur einstaklinga helsta tekjuauðlind yfirvalda og er því mikilvægt að rétt sé staðið að innheimtu hans.⁵⁴ Einstaklingar hafa aftur á móti ekki sömu tækifæri og lögaðilar til að lágmarka skatta sína og myndi það því orka tvímælis að taka til umfjöllunar sérstök skattaleg álitamál þeim tengdum. Umfjöllunin hér afmarkast því við beina skattlagningu lögaðila, en stafræna hagkerfið hefur veitt lögaðilum aukin tækifæri á að lágmarka skattbyrði sína, sértaklega í ríkjum þar sem þeir eru ekki heimilisfastir.

5.2. Föst atvinnustöð

Almenn þróun viðskiptahátta, sem átt hefur sér stað vegna stafræna hagkerfisins, hefur sett mikinn þrýsting á skilyrði fastrar atvinnustöðvar með þeim afleiðingum að komið hefur til álita hvort aðlaga þurfi skilyrðin að breyttum tímum eða hvort leggja þurfi fram nýjan mælikvarða.⁵⁵ Í því skyni að hægt sé að svara þessum spurningum er mikilvægt að gera fyrst grein fyrir núgildandi skilyrðum um myndun fastrar atvinnustöðvar samkvæmt samningsfyrirmynd OECD.

⁵³ Indriði Þorláksson, „Skattapólitik. Er skattkerfið sanngjarnt og hvernig nýtast ívilnanir þess?“ (2007) 3 (1) Stjórnsmál og Stjórnsýsla 16–17.

⁵⁴ Subhajit Basu, *Global Perspectives on E-Commerce Taxation Law* (Routledge 2016) 29–30.

⁵⁵ Barbara Angus, „Chipping Away at the Permanent Establishment Concept“ (2013) 42 (5) *Tax Management International Journal* 259, 259.

5.2.1. Skipting skattlagningarréttar vegna atvinnurekstrartekna - 7. gr. samningsfyrirmyndar OECD

Í 7. gr. samningsfyrirmyndar OECD er að finna almenna reglu um skiptingu skattlagningarréttar vegna atvinnurekstrartekna milli ríkja, en 1. mgr. ákvæðisins er svohljóðandi:

Hagnaður fyrirtækis í samningsríki af atvinnurekstri skal einungis skattlagður í því ríki nema fyrirtækið hafi með höndum atvinnurekstur í öðru samningsríki **frá fastri atvinnustöð** þar. Ef fyrirtækið hefur slíkan atvinnurekstur með höndum má leggja skatt á hagnað fyrirtækisins í síðarnefnda ríkinu, en þó einungis að því marki sem tengja má hagnaðinn hinni **föstu atvinnustöð**.⁵⁶

Samkvæmt ákvæðinu er skattlagningarréttur sem tekur mið af uppruna tekna háður því að föst atvinnustöð sé fyrir hendi, en um er að ræða undantekningu á meginreglunni um skattlagningarrétt heimilisfestisríkis. Þetta þýðir að ef fyrirtæki hefur með höndum atvinnurekstur í öðru samningsríki frá fastri atvinnustöð má það ríki skattleggja hagnað fyrirtækisins að því marki sem hægt er að tengja hagnaðinn við föstu atvinnustöðina. Úrlausnir BEPS aðgerðaráætlunarinnar munu ekki hafa mikil áhrif á þessa skiptingu skattlagningarréttar milli ríkja, heldur er áhersla úrlausnanna að bæta innheimtu upprunaskattlagningar með því að styrkja almennt hugtakið föst atvinnustöð.

5.2.2. Skilyrði fastrar atvinnustöðvar - 5. gr. samningsfyrirmyndar OECD

Hugtakið föst atvinnustöð er skilgreint í 5. gr. samningsfyrirmyndar OECD, en nánari útfærsla og útskýringar koma fram í athugasemdum með fyrirmyndinni. Almenn má skipta hugtakinu í þrennt, þ.e. í meginregluna um fasta atvinnustöð, sbr. 1. og 2. mgr. 5. gr., fasta atvinnustöð á grundvelli byggingar- eða uppsetningarstarfsemi, sbr. 3. mgr. 5. gr. og fasta atvinnustöð á grundvelli umboðsmanns, sbr. 5. og 6. mgr. 5. gr.⁵⁷ Sleppt verður að fjalla um fasta atvinnustöð á grundvelli byggingar- eða uppsetningarstarfsemi þar sem slík umfjöllun hefur litla þýðingu fyrir stafræna hagkerfið en hinir tveir flokkarnir koma til skoðunar.

5.2.2.1. Meginreglan um fasta atvinnustöð

Meginregluna um fasta atvinnustöð er að finna í 1. mgr. 5. gr. samningsfyrirmyndar OECD. Í ákvæðinu koma fram þrjú skilyrði sem öll þurfa að vera fyrir hendi til þess að forsendum þess

⁵⁶ Áherslubreyting höfundar

⁵⁷ Niko (n. 9) 21.

sé fullnægt. Þessi skilyrði ákvarða hvort fyrirtæki hafi nægilega efnislega nærveru í ríki til að skattskylda stofnist.

Í fyrsta lagi þarf einhverskonar aðstaða að vera til staðar. Margs konar tegundir aðstöðu geta fallið hér undir en ávallt er gerð krafa um að einhver efnisleg eða áþreifanleg tilvist sé til staðar sem þjóni atvinnustarfseminni, til dæmis húsnæði, innréttingar, vélar, tæki o.s.frv.⁵⁸

Í öðru lagi þarf atvinnustöðin að vera föst. Þetta þýðir að tengingu þarf við landfræðilega ákveðinn stað eða landfræðilega bundið húsnæði, s.s. skrifstofuhótel eða bás á markaði ef dæmi séu tekin.⁵⁹ Samkvæmt athugasemdunum með greininni felur skilyrðið ekki í sér að atvinnustöðin þurfi í öllum tilvikum að vera raunverulega föst við jörðina sem hún stendur á, heldur er ákveðin hreyfigeta leyfileg ef starfsemin krefst þess.⁶⁰ Auk þess er gerð krafa um ákveðinn varanleika en í því sambandi er almennt miðað við 6 mánuði.⁶¹

Í þriðja lagi þarf að fara fram atvinnustarfsemi á vegum föstu atvinnustöðvarinnar að nokkru leyti eða öllu. Samkvæmt sammingsfyrirmyndinni þarf atvinnustarfsemin að vera raunveruleg og megin atvinnustarfsemi fyrirtækis, en svokölluð undirbúnings- eða stoðstarfsemi fellur þar utan, sbr. 4. mgr. 5. gr.⁶² Við mat á því hvort starfsemi falli undir undantekningareglu 4. mgr. 5. gr. er afgerandi þáttur hvaða umfang og einkenni starfsemin hefur með hliðsjón af meginstarfsemi fyrirtækisins. Samkvæmt þessu verður ávallt að skoða undirbúnings- eða stoðstarfsemi í samhengi við meginstarfsemina sem rekin er í fyrirtækinu, en þetta mat getur skipt töluverðu máli vegna þess að fyrirtæki reyna oft að haga starfsemi sinni með þeim hætti að hún falli undir undantekningarreglu 4. mgr. 5. gr. með þeirri afleiðingu að ekki stofnast til fastrar atvinnustöðvar.⁶³

Til viðbótar við þessi þrjú skilyrði er að finna í 2. mgr. 5. gr. tiltekin atriði talin upp í dæmaskyni sem hugtakið föst atvinnustöð hefur einkum að geyma, s.s. aðsetur framkvæmdastjórnar, útibú, skrifstofu, verksmiðju, verkstæði og námu olíu- eða gaslindar, grjótnámu eða annan stað þar sem náttúruauðlindir eru unnar. Listinn er ekki tæmandi og þó einhver skilyrða 2. mgr. séu

⁵⁸ Ragnheiður Snorradóttir og Stefán Már Stefánsson (n. 6) 62.

⁵⁹ sama heimild 63.

⁶⁰ OECD, *Model Tax Convention on Income and on Capital 2014 (Full Version)* (OECD Publishing 2015) C(5)-4 <<http://dx.doi.org/10.1787/9789264239081-en>> skoðað 4. apríl 2017.

⁶¹ sama heimild C(5)-6.

⁶² Elín Árnadóttir, „Föst atvinnustöð“ (2005) 19 (1) Tíund fréttablað RSK 16, 16.

⁶³ Ragnheiður Snorradóttir og Stefán Már Stefánsson (n. 6) 65–66.

uppfyllt er ekki þar með sagt að föst atvinnustöð hafi myndast í skilningi samningsfyrirmyndarinnar því áðurgreind skilyrði 1. mgr. þurfa jafnframt að vera uppfyllt.⁶⁴

5.2.2.2. Umboðsmaður sem ígildi fastrar atvinnustöðvar

Mikilvægt þótti að útvíkka hugtakið föst atvinnustöð með þeim hætti að til hennar gæti stofnast á grundvelli umboðsmanns. Með breytingunum var stemmt stigu við því að fyrirtæki gætu forðast að stofna til fastrar atvinnustöðvar en samt sem áður haldið ákveðinni nærveru og atvinnustarfsemi í upprunaríki.⁶⁵

Samkvæmt 5. mgr. 5. gr. samningsfyrirmyndar OECD getur fyrirtæki sem innir starfsemi af hendi í öðru ríki í gegnum umboðsaðila, sem ekki er óháður umboðsaðili samkvæmt 6. mgr., stofnað til fastrar atvinnustöðvar í skilningi 1. og 2. mgr. 5. gr. samningsfyrirmyndarinnar. Skilyrði 5. mgr. er að aðili hafi á hendi starfsemi fyrir það fyrirtæki sem um ræðir, hafi heimild í samningsríki til að gera samninga fyrir hönd fyrirtækisins og beiti þeirri heimild með reglulegum hætti. Ef skilyrðin eru uppfyllt er umboðsmaðurinn talinn háður fyrirtækinu og er ríkinu þar sem hann hefur á hendi starfsemi gefinn skattlagningarréttur af tekjum sem hann aflar því tiltekna fyrirtæki.⁶⁶

Einnig þarf að skoða 5. mgr. 5. gr. í samhengi við ákvæði 6. mgr. 5. gr. um óháðan umboðsaðila. Regla 6. mgr. 5. gr. kveður á um að ekki stofnist til fastrar atvinnustöðvar í upprunaríki þegar fyrirtæki rekur starfsemi þar fyrir tilstilli miðlara, almenns umboðsaðila eða annars óháðs umboðsaðila. Umboðsaðili verður í öllum tilvikum að vera óháður en í því felst að hann sé bæði lagalega og fjárhagslega óháður viðkomandi aðila.⁶⁷ Við mat á því hvort umboðsaðili sé lagalega og fjárhagslega óháður má líta til ýmissa þátta. Óháður umboðsmaður er að öllu jöfnu ábyrgur fyrir starfsemi sinni og þarf ekki að sæta eftirliti eða leiðbeiningum að hálfu annarra um það hvernig verk hans er innt af hendi. Einnig þarf að huga að því hversu mörg verkefni hann fer með fyrir umbjóðanda sinn, hversu nákvæm fyrirmælin eru sem umboðsmanni eru gefin og hver beri áhættuna af viðkomandi umboðsstarfsemi.⁶⁸

⁶⁴ Elín Árnadóttir (n. 62) 17.

⁶⁵ Upprunaríki er það ríki þar sem tekjur eru upprunnar. Oft er talað um upprunaríki og markaðsríki í sömu andrá; Niko (n. 9) 22.

⁶⁶ Páll Jóhannesson, „Hugtakið „föst atvinnustöð“ samkvæmt alþjóðlegum skattarétti“ (2002) 55 (1) Úlfjótur 5, 27.

⁶⁷ Elín Árnadóttir (n. 62) 17–18.

⁶⁸ Ragnheiður Snorradóttir og Stefán Már Stefánsson (n. 6) 68–69.

5.3. BEPS í stafræna hagkerfinu – Helstu áhættur varðandi beina skattlagningu

BEPS áhættur eru til staðar í þeim aðstæðum þegar hægt er að aðskilja skattskyldar tekjur með tilbúnum hætti frá þeirri starfsemi sem var á bakvið öflun teknanna. Slíkar aðstæður grafa undan trúverðugleika skattkerfa ríkja og leiða jafnvel til þess að halli getur orðið á ríkisrekstri.⁶⁹ Er því tilefni að skoða með ítarlegri hætti hvernig BEPS skipulagningaraðferðir gera vart við sig í stafræna hagkerfinu í þeim tilgangi að leggja kennsl á helstu einkenni þeirra og finna út með hvaða hætti þær hagnýta sér áður nefnd séreinkenni stafræna hagkerfisins.

Lokaskýrsla aðgerðaráætlunar 1 tiltekur fjölda BEPS skipulagningaraðferða varðandi beina skattlagningu en hægt er að skipta þeim í fjóra mismunandi flokka. Fyrsti flokkurinn varðar aðferðir til koma í veg fyrir eða takmarka skatta í markaðsríki, annar aðferðir til koma í veg fyrir eða takmarka skatta í heimilisfestisríki, þriðji aðferðir til koma í veg fyrir eða takmarka skatta í ríki endanlegs móðurfélags (e. ultimate parent)⁷⁰ og að lokum fjórði aðferðir til að forðast afdráttarskatta.⁷¹

5.3.1. Aðferðir til koma í veg fyrir eða takmarka skatta í markaðsríki

5.3.1.1. Að forðast skattskyldu í markaðsríki

Eins og áður hefur verið nefnt er algengt einkenni þeirra viðskiptalíkana sem orðið hafa til vegna stafræna hagkerfisins að fyrirtækjum er kleift að nálgast viðskiptavini í öðrum ríkjum án þess að hafa þar efnislega nærveru. Aukin notkun sjálfvirkra aðgerða í starfsemi fyrirtækja, þar sem atbeina manna er ekki þörf, gæti enn fremur dregið úr þörf á slíkri nærveru. Sú staða er vandkvæðum bundin vegna þess að skattalöggjöf flestra ríkja gera kröfu um einhverskonar efnislega nærveru sem skilyrði fyrir takmarkaðri skattskyldu fyrirtækja. Efnisleg nærvera er jafnframt skilyrði fyrir myndun fastrar atvinnustöðvar samkvæmt 5. gr. samningsfyrirmyndar OECD líkt og greint var frá í kafla 5.2.2.1. Samkvæmt framangreindu geta fyrirtæki forðast skattskyldu í ríkjum þar sem þau hafa viðskiptavini, sinna atvinnustarfsemi og afla verulegra tekna. Sú staða kallar á breytingar til að tryggja að skattlagningarréttinum sé skipt með sanngjörnum hætti á milli markaðsríkis og heimilisfestisríkis en eins og staðan er núna hallar verulega undan fæti hjá markaðsríkinu.⁷²

⁶⁹ OECD, „Addressing the Tax Challenges of the Digital Economy, Action 1 - 2015 Final Report“ (n. 27) 78.

⁷⁰ Með endanlegu móðurfélagi er átt við lögaðila sem hefur stöðu móðurfélags en sætir sjálfur ekki yfirráðum annars móðurfélags.

⁷¹ OECD, „Addressing the Tax Challenges of the Digital Economy, Action 1 - 2015 Final Report“ (n. 27) 78.

⁷² sama heimild 79.

Geta fyrirtækja til að eignast viðskiptavinum í öðru ríki án þess að hafa fasta atvinnustöð er ekki ný af nálinni en stafræna hagkerfið hefur aftur á móti gert fyrirtækjum mun auðveldara fyrir að gera það í auknum mæli og á stærra sviði.⁷³ Það er vegna þess að dregið hefur verið úr mikilvægi efnislegrar nærveru og hefur stafræn nærvera að mörgu leyttu til komið í staðinn. Möguleikinn á að forðast skattskyldu í markaðsríki með þessum hætti ásamt aðferðum sem koma í veg fyrir skattlagningu þessara sömu tekna í heimilisfestisríkjum ýta verulega undir BEPS áhættur.⁷⁴

Til að auka á þessar áhyggjur geta fyrirtæki einnig, undir ákveðnum kringumstæðum, sniðgengið skatt í markaðsríki með því að brjóta upp starfsemi á milli mismunandi félaga innan samstæðu í því skyni að falla undir undantekningarákvæði fastrar atvinnustöðvar er varðar undirbúnings- eða stoðstarfsemi, sbr. 4. mgr. 5. gr. OECD samningsfyrirmyndarinnar.⁷⁵ Skipting starfseminnar hefur þær afleiðingar að föst atvinnustöð myndast ekki í markaðsríki sem hefði annars verið niðurstaðan ef starfsemin hefði með eðlilegum hætti verið rekin undir sama hatti. Slíkar skipulagningaraðferðir valda af þessari ástæðu BEPS áskorunum. Stafræna hagkerfið hefur einnig látið reyna á undantekningarákvæði 4. mgr. 5. gr. með öðrum hætti. Ör þróun upplýsinga- og fjarskiptatækni hefur gert fyrirtækjum kleift að breyta starfsháttum sínum með þeim hætti að starfsemi sem áður var aðeins talin fela í sér undirbúnings- eða stoðstarfsemi gæti nú til dags verið álitin kjarnastarfsemi þeirra fyrirtækja sem starfa í stafræna hagkerfinu.⁷⁶ Í þessu samhengi mætti til dæmis nefna gagnasöfnun, en mikilvægi slíkrar starfsemi hefur margfaldast með bættri tækni með þeim afleiðingum að gagnasöfnun getur falið í sér meginstarfsemi fyrirtækja jafnt og stærstu tekjulind þeirra. Það kemur því til skoðunar hvort aðlaga þyrfti ákvæði 4. mgr. 5. gr. að breyttum tímum.

5.3.1.2. Að lágmarka tekjur í markaðsríki

Í þeim tilvikum þar sem fjölþjóðafyrirtæki hafa nægilega efnislega nærveru í ríki til að skilyrði um myndun fastrar atvinnustöðvar eru fyrir hendi getur verið hætt á því að þau skipuleggi starfsemi sína tengdri fastri atvinnustöðinni með þeim hætti að litlar sem engar skattskyldar tekjur verði til í markaðsríki. Það er framkvæmt á þann hátt að starfsemi, eignir og áhættur,

⁷³ Möguleiki fyrirtækja að vera í fjarlægum sambandi við viðskiptavinum sína í gegnum síma, póst og faxtæki eða í gegnum óháðan umboðsaðila hefur lengi vel verið til staðar.

⁷⁴ OECD, „Addressing the Tax Challenges of the Digital Economy, Action 1 - 2015 Final Report“ (n. 27) 79.

⁷⁵ sama heimild.

⁷⁶ OECD, „Preventing the Artificial Avoidance of Permanent Establishment Status, Action 7 - 2015 Final Report“ (OECD Publishing 5. október 2015) 10 <<http://dx.doi.org/10.1787/9789264241220-en>> skoðað 22. mars 2017.

sem stóðu beint að öflun teknanna, eru fluttar frá markaðsríkinu yfir til annarra ríkja þar sem gildir mun lægri skattur. Sama áhætta nær einnig til starfsemi dótturfyrirtækja í markaðsríkjum. Í samhengi stafræna hagkerfisins er þetta vandamál einna helst tengt auknum hreyfanleika, einkum auknum hreyfanleika óefnislegra eigna. Fyrirtækjasamstæður nýta sér þennan aukna hreyfanleika með því að haga rekstrarskipulagi samstæðunnar með þeim hætti allar óefnislegar eignir, t.d. einkaleyfi og vörumerki, eru fluttar frá félögum sem notast við þær í atvinnustarfsemi sinni til annarra félaga innan samstæðunnar sem skráð eru í lágs kattaríkjum. Óefnislegu eignirnar eru atvinnurekstri síðarnefndu félaganna í flestum tilvikum óviðkomandi, sértaklega þar sem lítil raunveruleg starfsemi fer fram í umræddum félögum. Undir slíku rekstrarskipulagi er hvati fyrir félögin í lágs kattaríkjunum að vanmeta raunvirði hinna yfirfærðu eigna, yfirleitt þegar yfirfærslan á sér stað, en einnig samhliða krefjast sem mest af tekjum samstæðunnar á grundvelli eignarhalds vanmetnu eignanna sem og á grundvelli áhættunnar sem þau halda fram að þau beri og fjármögnunarinnar sem þau veita með þessum hætti. Afleiðingin er sú að afkoma félaganna í markaðsríkjunum lækkar og tekjur er fluttar til lágs kattasvæða.⁷⁷

5.3.1.3. Háþörkun frádráttar í markaðsríki

Önnur algeng leið sem fjölbjóðafyrirtæki styðjast við til að lágmarka skatta í markaðsríki er að hámarka skattafrádrátt með greiðslum milli félaga innan samstæðunnar, en greiðslurnar eru að jafnaði í formi vaxta, þóknana (e. royalties), þjónustugjalda o.s.frv. Til dæmis gæti félag í lágs kattaríki veitt dótturfélagi þess í háskattaríki lán með tiltölulega háum vöxtum í þeim tilgangi að knýja fram vaxtagjöld sem hið síðarnefnda félag gæti nýtt til frádráttar skattskyldum tekjum.⁷⁸ Stafræna hagkerfið hefur opnað verulega á slík tækifæri en ástæða þess er fyrst og fremst einkenni stafræna hagkerfisins er snýr að auknum hreyfanleika og áreiðanleiki fyrirtækja sem starfa í þessu nýja hagkerfi á óefnislegar eignir.

5.3.2. Aðferðir til koma í veg fyrir eða takmarka skatta í heimilisfestisríki

Fyrirtæki geta komið veg í fyrir eða takmarkað eigin skattgreiðslur í heimilisfestisríki meðal annars með því að notast við hagstæð skattkerfi annarra ríkja, með óhóflegum greiðslum til aflandsfélaga og með því að færa starfsemi, eignir og áhættur til dótturfyrirtækja í öðrum ríkjum. Í samhengi stafræna hagkerfisins gæti fyrirtæki til dæmis flutt óefnislegar eignir og hagnaðinn sem eignunum fylgir yfir til dótturfélaga sem annaðhvort eru stofnuð í ríkjum sem

⁷⁷ OECD, „Addressing the Tax Challenges of the Digital Economy, Action 1 - 2015 Final Report“ (n. 27) 80.

⁷⁸ sama heimild 80–81.

hafa mjög hagstætt skattkerfi eða í ríkjum sem teljast til lágskattaríkja. Slík yfirfærsla myndi lækka skattgreiðslur samstæðunnar í heild sinni en skattbyrðin gæti lækkað enn frekar ef fyrrnefnda félagið greiðir hinu síðarnefnda fyrir notkun á óefnislegu eignunum, þar sem slík greiðsla myndi búa til frádráttabæran kostnað hjá fyrrnefnda félaginu.⁷⁹

5.3.3. Aðferðir til koma í veg fyrir eða takmarka skatta í ríki endanlegs móðurfélags

Í stórum dráttum er almennt hægt að beita öllum þeim aðferðum sem fjallað var um í hinum tveimur undirköflunum hér á undan til að koma í veg fyrir eða takmarka skatta í ríki endanlegs móðurfélags samstæðu. Auk þessara aðferða tekur lokaskýrsla aðgerðar 1 til umfjöllunar BEPS skipulagningaraðferðir sem hægt væri að koma í veg fyrir með notkun CFC reglna. Lokaskýrslan nefnir að vandamál sé að CFC reglur margra ríkja taki ekki með fullnægjandi hætti á BEPS áhættum sem er ábótavant því skilvirkar CFC reglur geta dregið úr hvatanum til að yfirfæra tekjur frá upprunaríki til lágskattaríkja.⁸⁰

Til að takast á við BEPS áskoranir stafræna hagkerfisins þurfa CFC reglur að tryggja með fullnægjandi hætti skattlagningu hreyfanlegra tekna, sem er helsta form tekna í stafræna hagkerfinu. Verulegur munur getur verið á því hvernig CFC reglur eru uppbyggðar milli ríkja en margar þeirra deila aftur á móti því sameiginlega einkenni að tekjur af sölu stafrænna vara og þjónustu yfir landamæri falla oft utan gildissvið þeirra. Ef sú staða er uppi geta fjölþjóðafyrirtæki sem stunda stafræn viðskipti auðveldlega komist hjá því að greiða tekjuskatt í ríki móðurfélagsins og í upprunaríki. Það er framkvæmt með þeim hætti að stofnað er CFC félag í lágskattaríki og allar óefnislegar eignir, sem skipta einhverju máli, eru yfirfærðar frá móðurfélaginu til CFC félagsins og þær notaðar til að selja stafrænar vörur og þjónustu yfir landamæri. Þetta getur jafnvel farið fram án marktæks framlags CFC félagsins sjálfs til viðskiptanna. Skattskylda er ekki fyrir hendi í upprunaríki þar sem sala á vörum og þjónustu til viðskiptavina í því tiltekna ríki getur farið fram án efnislegrar nærveru CFC félagsins sem þýðir að skilyrði um myndun fastrar atvinnustöðvar er ekki fyrir hendi. Af öllu framansögðu er ljóst að fyrirtæki sem stunda stafræn viðskipti gæti komist upp með að greiða lítinn eða engan skatt í CFC ríki samhliða því að forðast skattskyldu í upprunaríki og ríki endanlegs móðurfélags.⁸¹ Því kemur til skoðunar hvort aðlaga þurfi núgildandi CFC regluverk að áskorunum stafræna hagkerfisins.

⁷⁹ sama heimild 81.

⁸⁰ sama heimild 93.

⁸¹ sama heimild.

5.3.4. Aðferðir til að forðast afdráttarskatta

Fyrirtæki geta verið skyldug til að greiða afdráttarskatt í ríkjum þar sem þau bera takmarkaða skattskyldu ef þau taka á móti ákveðnum greiðslum, þ.m.t. greiðslur í formi vaxta og þóknana, frá greiðendum í því sama ríki.⁸² Í stafræna hagkerfinu hafa afdráttarskattar í einhverjum tilvikum verið lagðir á greiðslur íbúa vegna kaupa þeirra á stafrænum vörum eða þjónustu, ef vörurnar eða þjónustan er veitt af erlendum aðilum. Einnig er algengt að afdráttarskattar séu lagðir á greiðslur til erlendra aðila fyrir afnot af óefnislegum eignum. Tvísköttunarsamningar milli ríkja heimila oft frádrátt eða jafnvel undaþágu frá greiðslu afdráttarskatta. Vandamálið er að þessar heimildir hafa verið misnotaðar af fyrirtækjum sem nýta sér svokallað „*treaty shopping*“ sem felur í sér að skattaðili notfærir sér ávinning af tvísköttunarsamningi sem hann undir venjulegum kringumstæðum ætti ekki rétt á þar sem hann er ekki heimilisfastur í öðru hvoru sammingsríkjanna.⁸³

Dæmi um slíkt í framkvæmd er til dæmis félagafléttan sem tæknirisinn Google hefur nýtt sér til fjölda ára til að lágmarka skattbyrði fyrirtækisins, en fléttan hefur fengið nafnið tvöfaldur Íri með hollenskri samloku vegna þeirra ríkja sem koma þar við sögu. Fléttan byrjar þannig að Google flytur hugverkaréttindi fyrirtækisins, sem eru að mestu leyti stofnað til í Bandaríkjunum, yfir til dótturfélag þess Google Ireland Holdings. Það tiltekna félag heimilar öðru írsku dótturfélagi Google að nýta hugverkaréttindin með nytjaleyfissamningum, en það félag ber nafnið Google Ireland Ltd. og er staðsett í miðbæ Dublin. Félagið í Dublin selur vörur Google, þ.m.t. auglýsingar, út um allan heim en um 90% af allri sölu Google utan Bandaríkjanna fer í gegnum þetta tiltekna félag. Félagið greiðir á hinn bóginn nánast engan tekjuskatt því félaginu er kleift að draga frá tekjunum kostnað vegna notkun á hugverkaréttindum sem tilheyra hinu írsku félaginu, Google Ireland Holdings. Félagið í Dublin greiðir Google Ireland Holdings yfir 5 milljarða bandaríkjadala á ári hverju í formi þóknana sem er þess valdandi að hagnaður þess þurrkast nánast að öllu leyti út. Við þessar aðstæður ætti Google Ireland Holdings samt sem áður að greiða tekjuskatt á Írlandi, sem er 12,5% þar í landi. Raunin er aftur á móti önnur þar sem félagið var að ásettu ráði skipulagt með þeim hætti að raunveruleg framkvæmdastjórn félagsins er staðsett í Bermúda, en samkvæmt írskum lögum eru írsk félög sem eru undir stjórn erlendra aðila skattlögð í ríki þeirra síðarnefndu. Þessi

⁸² sama heimild 81.

⁸³ Eli Hadzhieva, „Tax Challenges in the Digital Economy“ (European Parliament 29. júní 2016) 23–24 <[http://www.europarl.europa.eu/thinktank/en/document.html?reference=IPOL_STU\(2016\)579002](http://www.europarl.europa.eu/thinktank/en/document.html?reference=IPOL_STU(2016)579002)> skoðað 16. mars 2017.

aðferð, sem ber það viðeigandi nafn tvöfaldur Íri, verður þess valdandi að Google Ireland Holdings greiðir engan tekjuskatt þar sem enginn tekjuskattur er innheimtur í Bermúda. Hollenska samlokan kemur við sögu í því skyni að koma einnig í veg fyrir greiðslu afdráttarskatta á Írlandi, en þóknanirnar fyrir afnot hugverkaréttindanna fara ekki beint til Bermúda. Greiðslurnar fara í gegnum hollenskt félag, Google Netherlands Holdings BV, því samkvæmt írskum lögum eru ekki innheimtir afdráttarskattar af þóknunum til annarra landa innan Evrópusambandsins. Hollenska félagið, sem er í raun ekkert annað en skúffufélag, sendir síðan greiðslurnar til Google Ireland Holdings en enginn afdráttarskattur er innheimtur af þeim greiðslum vegna tvísköttunarsamnings Hollands við Bermúda.⁸⁴

Þessi flétta er gott dæmi um hvernig fyrirtæki geta komist hjá greiðslu skatta, í þessu tilviki greiðslu tekjuskatta og afdráttarskatta, með því að nýta sér heimildir sem þeim var ekki ætlað að njóta við. Dæmið sýnir einnig vel hvernig ein helsta áskorun stafræna hagkerfisins, hreyfanleiki óefnislegra eigna, getur birst í framkvæmd og hvernig þessar eignir geta verið misnotaðar. Stafræna hagkerfið hefur gert fyrirtækjum auðveldara fyrir að nýta sér slíkar skipulagningaraðferðir meðal annars vegna getu stjórnenda fyrirtækja til að stjórna fyrirtækjasamstæðum frá miðlægri staðsetningu. Nýlega var komið veg fyrir þessa tilteknu félagafléttu sem lýst var hér með breyttri löggjöf á Írlandi. Hún er aftur á móti ekki ein sinnar tegundar sem þýðir að yfirvöldum ber mikið verk fyrir höndum ef þau kjósa að reyna að loka á slíkar leiðir.

5.3.5. Samantekt

Af umfjölluninni má glögglega sjá að BEPS skipulagningaraðferðirnar sem OECD tiltekur í lokaskýrslunni er ekki hægt að einskorða við stafræna hagkerfið, en í mörgum tilvikum svipa þessar skattaskipulagningaraðferðir til þeirra sem notaðar eru af hinum hefðbundnu fyrirtækjum. Í skýrslunni er einnig sagt með berum orðum að stafræna hagkerfið og viðskiptalíkön þess valda ekki einstökum BEPS áhættum heldur stuðla nokkur af séreinkennum þess að því að aðferðir er lúta að tilflutningi hagnaðar og rýrnun skattstofns verða verri viðureignar.⁸⁵ Öll áherslan er lögð á hvernig helstu einkenni stafræna hagkerfisins, einkum hreyfanleiki og mikilvægi óefnislegra eigna, hefur komið að notum í skattaskipulagningu og skattasniðgöngu fjölpjóðafyrirtækja. Þessi nálgun einblínir á lagaleg atriði sem eiga almennt

⁸⁴ Jim Corkery o.fl., „Taxes, the Internet and the Digital Economy“ (2013) 23 (1) Revenue Law Journal 3–5 <<http://epublications.bond.edu.au/rlj/vol23/iss1/7>>.

⁸⁵ OECD, „Addressing the Tax Challenges of the Digital Economy, Action 1 - 2015 Final Report“ (n. 27) 11.

við í nútímaviðskiptum, eins og til dæmis misnotkun tvísköttunarsamninga og milliverðlagning, en sú nálgun er í samræmi við fyrrnefnda ákvörðun OECD um að girða ekki stafræna hagkerfið af og veita því sér meðferð. Í næsta kafla verður fjallað um og lagt mat á úrlausnirnar sem OECD hefur lagt fram til að bregðast við BEPS áskorunum sem fjallað var um í þessum kafla.

5.4. Úrlausnir til að bregðast við BEPS áskorunum stafræna hagkerfisins

5.4.1. Áætlun um að endurheimta skattlagningu á ríkisfangslausar tekjur

Fyrirkomulög sem miða að því að færa hagnað með tilgerðarlegum hætti til svæða þar sem lítil eða jafnvel engin skattlagning á sér stað voru skoðuð í aðgerðaráætlun OECD, en í flestum tilvikum var reynt að finna viðeigandi úrlausnir við slíkum fyrirkomulögum. Þar sem stafræna hagkerfið skapar í sjálfu sér ekki sjálfstæðar BEPS áhættur, eins og áður hefur komið fram, var ákveðið að leggja ekki fram sjálfstæðar úrlausnir, heldur var sú leið valin að fjalla frekar um hvernig hinar 14 aðgerðir aðgerðaráætlunarinnar koma í veg fyrir BEPS⁸⁶ í stafræna hagkerfinu.⁸⁷

Flestir þættir BEPS aðgerðaráætlunarinnar munu hafa einhverskonar áhrif á BEPS í stafræna hagkerfinu. Aðgerðir nr. 3 (styrking CFC reglna), 4 (takmarka rýrnun skattstofna vegna vaxtafrádráttá), 5 (vinna gegn skaðlegum aðferðum skattaskipulagningar), 6 (koma í veg fyrir misnotkun tvísköttunarsamninga), 7 (koma í veg fyrir að fyrirtæki komist hjá fastri atvinnustöð með málamyndagerningum) og 8-10 (tryggja að útkoma milliverðlagningar sé í samræmi við verðmætasköpun) eru aftur á móti þær aðgerðir sem komu sérstaklega til skoðunar í lokaskýrslu aðgerðar 1 og afmarkast því umfjöllunin við þessar aðgerðir. Aðgerð 2 kom einnig til skoðunar í lokaskýrslu 1 en efni hennar varðar meðal annars það þegar fyrirtæki sækja um frádrátt í tveimur ríkjum á grundvelli sama kostnaðar. Slík háttsemi hefur ekki mikla þýðingu í samhengi stafræna hagkerfisins og kallaði því ekki á sérstaka umfjöllun hér.

5.4.2. Aðgerðir sem munu takast á við BEPS í markaðsríki

Nokkrar aðgerðir aðgerðaráætlunarinnar hafa að markmiði að endurheimta skattlagningu í markaðsríki en fyrir stafræna hagkerfið skipta aðgerðir 6 og 7 einna helst máli.

⁸⁶ Rýrnun skattstofns og tilfærslu hagnaðar.

⁸⁷ OECD, „Addressing the Tax Challenges of the Digital Economy, Action 1 - 2015 Final Report“ (n. 27) 86.

5.4.2.1. Koma í veg fyrir misnotkun tvísköttunarsamninga (Aðgerð 6)

Aðgerð 6 leggur til breytinga á samningsfyrirmynd OECD til að takast á við aðstæður þegar ávinningar tvísköttunarsamninga eru veittir aðilum sem eiga þeirra ekki skilið, jafnt og aðrar aðstæður sem fela í sér misnotkun tvísköttunarsamninga. Nýjar reglur eiga koma í veg fyrir að fyrirtæki geti verslað með tvísköttunarsamninga með því að stofna félög í ríkjum í þeim eina tilgangi að nýta tvísköttunarnet þeirra frekar en að setja þar upp starfsemi. Reglurnar eiga einnig að koma í veg fyrir aðstæður þegar ákvæði tvísköttunarsamninga leiða til þess að tekjur eru hvergi skattlagðar. Í þeim aðstæðum er fyrirtækjum neitað um ávinning af viðeigandi tvísköttunarsamningi, en með því er markaðsríkinu tryggður möguleiki á að beita eigin skattalöggjöf, óháð reglum tvísköttunarsamninga, til að tryggja að tekjurnar verði skattlagðar. Markaðsríki væri til dæmis heimilt að líta framhjá tvísköttunarsamningi sem afnemur afdráttarskatt á erlend fyrirtæki ef komist yrði að þeirri niðurstöðu að erlenda fyrirtækið hafi með ólögmatum hætti þurrkað út skattskyldan hagnað í fyrirtækinu með frádráttabærum greiðslum.⁸⁸

Ekki er tekið fram í lokaskýrslu aðgerðar 1 hvort þessi aðgerð eigi sértaklega við um fyrirtæki sem starfa í stafræna hagkerfinu eða hvort þau tilteknu fyrirtæki misnoti tvísköttunarsamninga í meira mæli en hin hefðbundnu fyrirtæki. Það er því erfitt að segja til fyrir um hvort aðgerð 6 hafi einhver áhrif á BEPS áskoranir sem tengjast stafræna hagkerfinu en hún gæti mögulega stuðlað að því að draga úr skattaskipulagningaraðferðum sem ganga út á að forðast greiðslu afdráttarskatta, sbr. þær aðferðir sem fjallað var um í kafla 5.3.4.

5.4.2.2. Koma í veg fyrir að fyrirtæki komist hjá fastri atvinnustöð með málamyndagerningum (Aðgerð 7)

Í kafla 5.3.1.1 var greint frá því að stafræna hagkerfið hafi leitt til þess að skilyrðið um myndun fastrar atvinnustöðvar ætti undir högg að sækja og var varpað fram þeirri spurningu hvort tími væri kominn á því að gera breytingar á ákvæðinu. Samstaða var um að aðlaga þyrfti hugtakið að breyttum tímum innan OECD og var því lagt til breytinga á ákvæði 5. gr. samningsfyrirmyndarinnar í aðgerð 7.

Eins og áður var nefnt hefur ör þróun upplýsinga- og fjarskiptatækni haft í för með sér að starfsemi sem áður fyrr var talin fela í sér undirbúnings- eða stöðstarfsemi getur nú verið kjarnastarfsemi fyrirtækis. Það var meðal annars á þessum grundvelli að ákveðið var að breyta

⁸⁸ sama heimild 87–88.

undantekningarákvæði 4. mgr. 5 .gr. samningsfyrirmyndarinnar varðandi undirbúnings- eða stoðstarfsemi. Breytingarnar á ákvæðinu munu fela í sér að allar undanþáguheimildirnar sem fram koma í ákvæðinu þurfa í raun að samanstanda af undirbúnings- eða stoðstarfsemi. Breytt ákvæði 4. mgr. 5. gr. hljóðar svo (viðbætur eru **feitletraðar** en brottfellingar ~~útsrikaðar~~):

Notwithstanding the preceding provisions of this Article, the term "permanent establishment" shall be deemed not to include:

- a) the use of facilities solely for the purpose of storage, display or delivery of goods or merchandise belonging to the enterprise;
- b) the maintenance of a stock of goods or merchandise belonging to the enterprise solely for the purpose of storage, display or delivery;
- c) the maintenance of a stock of goods or merchandise belonging to the enterprise solely for the purpose of processing by another enterprise;
- d) the maintenance of a fixed place of business solely for the purpose of purchasing goods or merchandise or of collecting information, for the enterprise;
- e) the maintenance of a fixed place of business solely for the purpose of carrying on, for the enterprise, any other activity ~~of a preparatory or auxiliary character~~;
- f) the maintenance of a fixed place of business solely for any combination of activities mentioned in subparagraphs a) to e), ~~provided that the overall activity of the fixed place of business resulting from this combination is of a preparatory or auxiliary character.~~

provided that such activity or, in the case of subparagraph f), the overall activity of the fixed place of business, is of a preparatory or auxiliary character.⁸⁹

Áhrif breytinganna eru þau að til þess að starfsemi geti fallið undir undantekningarreglu 4. mgr. 5. gr. samningsfyrirmyndarinnar þarf hún í eðli sínu að vera undirbúnings- eða stoðstarfsemi. Núgildandi ákvæði 4. mgr. 5. gr. gerir aðeins kröfu um að starfsemi sem getið er í f-lið ákvæðisins sé undirbúnings- eða stoðstarfsemi, en starfsemi sem samsett er úr þáttum sem falla undir a- til e-lið felur í sér undantekningu frá meginreglunni um fasta atvinnustöð óháð því hvort hún sé í raun undirbúnings- eða stoðstarfsemi.

Breyting ákvæðisins ætti að hafa þau áhrif að fyrirtæki sem starfa í stafræna hagkerfinu myndi fasta atvinnustöð í markaðsríki í auknum mæli með þeim afleiðingum að takmörkuð skattskylda þeirra stofnast í þeim tilteknu ríkjum. Tekið er dæmi í lokaskýrslu aðgerðar 1 um erlendan smásala sem selur vörur í gegnum internetið. Smásalinn notar stórt vöruhús, þar sem starfa fjöldi starfsmanna, til þess að geta dreift vörum til neytenda í sama ríki og vöruhúsið er

⁸⁹ OECD, „Preventing the Artificial Avoidance of Permanent Establishment Status, Action 7 - 2015 Final Report“ (n. 76) 28.

staðsett. Þó að vörurnar séu seldar í gegnum internetið er nálægð varanna við neytendur meginþáttur í viðskiptalíkani smásalans. Vöruhúsið er því ómissandi hluti af starfsemi smásalans og því óeðlilegt að líta á að það hafi einungis undirbúnings- eða aðstoðarhlutverk.⁹⁰ Breytingarnar á 4. mgr. 5. gr. gera það að verkum að slík starfsemi fellur ekki lengur undir undantekningarheimild ákvæðisins.

Ásamt þessari breytingu var einnig kynnt til sögunar regla gegn skiptingu starfsemi fyrirtækja (e. anti-fragmentation rule). Reglan á að koma í veg fyrir fyrrnefnt vandamál að fjölþjóðafyrirtæki geti dreift starfsemi sinni á milli margra dótturfélaga í sama ríkinu í þeim tilgangi að hvert þeirra fyrir sig verði aðeins talið stunda undirbúnings- eða stoðstarfsemi í skilningi 4. mgr. 5. gr. samningsfyrirmyndarinnar.⁹¹

Reglan sem gert er ráð fyrir að verði í málsgrein 4.1 í 5. gr. samningsfyrirmyndarinnar hljóðar svo:

Paragraph 4 shall not apply to a fixed place of business that is used or maintained by an enterprise if the same enterprise or a closely related enterprise carries on business activities at the same place or at another place in the same Contracting State and

- a) that place or other place constitutes a permanent establishment for the enterprise or the closely related enterprise under the provisions of this Article, or
- b) the overall activity resulting from the combination of the activities carried on by the two enterprises at the same place, or by the same enterprise or closely related enterprises at the two places, is not of a preparatory or auxiliary character,

provided that the business activities carried on by the two enterprises at the same place, or by the same enterprise or closely related enterprises at the two places, constitute complementary functions that are part of a cohesive business operation.⁹²

Þökk sé stafræna hagkerfinu og uppgangi í þróun upplýsinga- og fjarskiptatækni geta fyrirtæki nú skipt upp starfsemi sinni í markaðsríki án þess að það hafi neikvæð áhrif á heildar frammistöðu fyrirtækisins á þeim tiltekna markaði. Mögulegt er að eðlilegur rekstartilgangur sé á bakvið ákvörðun fyrirtækja að skipta upp starfseminni með þessum hætti en í auknum mæli hefur það sýnt sig í framkvæmd að fyrirtæki beita slíku fyrirkomulagi af ásettu ráði í skattalegum tilgangi. Tilgangurinn er að forðast skattskyldu í viðkomandi ríki með því að misnota undantekningarákvæði 4. mgr. 5. gr. með þeim afleiðingum að ekki stofnast til fastrar

⁹⁰ OECD, „Addressing the Tax Challenges of the Digital Economy, Action 1 - 2015 Final Report“ (n. 27) 88.

⁹¹ OECD, „Preventing the Artificial Avoidance of Permanent Establishment Status, Action 7 - 2015 Final Report“ (n. 76) 10.

⁹² sama heimild 39.

atvinnustöðvar. Af þeirri ástæðu var talið nauðsynlegt að þróa nýja reglu sem myndi sporna við þessari háttsemi.⁹³

Eins og staðan er í dag er reglu gegn skiptingu félaga að finna í athugasemdum við 5. gr. samningsfyrirmyndarinnar, en samkvæmt reglunni er fyrirtækjum óheimilt að skipta upp heildstæðri atvinnustarfsemi í margar minni aðgerðir í því skyni að flokkast sem undirbúnings- eða stoðstarfsemi.⁹⁴ Vandamálið við núgildandi reglu er að hún kemur ekki veg fyrir að fyrirtæki skipti starfsemi sinni upp á milli margra mismunandi dótturfélaga. Fyrirtæki geta því með einföldum hætti komist hjá áhrifum hennar. Samkvæmt nýju reglunni eru allar starfsstöðvar sem tengdar eru viðkomandi fyrirtæki teknar með í reikninginn þegar kemur að ákvarða hvort föst atvinnustöð sé fyrir hendi. Það er því ekki lengur skilyrði að hin skipta starfsemi sé rekin undir sama hatti, þar sem starfsemi tengdra félaga geta myndað sameiginlega heild er uppfyllir skilyrði 5. gr. samningsfyrirmyndarinnar um myndun fastrar atvinnustöðvar. Slík niðurstaða myndi fæla fjölþjóðafyrirtæki frá því að skipta starfsemi sinni upp með þessum hætti samhliða því að heimila skattyfirvöldum að meta raunverulegt eðli og umfang starfseminnar sem á sér stað innan stjórnarumdæmis þeirra.⁹⁵

Báðar þessar umbætur á ákvæði 4. mgr. 5. gr. samningsfyrirmyndarinnar falla vel að því að koma í veg fyrir aðstæður þar sem fyrirtæki hafa efnislega nærveru í tilteknu ríki en mynda ekki fasta atvinnustöð, sbr. dæmið um vöruhúsið. Þær leysa aftur á móti ekki úr einni helstu áskorun stafræna hagkerfisins sem er geta fyrirtækja til að taka verulegan þátt í efnahagsstarfsemi annarra ríkja án þess að hafa þar efnislega nærveru. Er því ljóst að frekari breytinga eða nýrra úrlausna er krafist til að mæta þeirri áskorun.

Breytingarnar sem aðgerð 7 leggur til hafa einnig haft töluverð áhrif á íslenskan skattarétt. Undir lok árs 2016 var með lögum 112/2016 lögfest sértök skilgreining á hugtakinu föst starfsstöð en skilgreiningin endurspeglar áherslur aðgerðar 7. Skilgreining fastrar starfsstöðvar sem nú er að finna 3. gr. a. tsl. inniheldur bæði reglu gegn skiptingu starfsemi fyrirtækja, sbr. 4. mgr. ákvæðisins, og ákvæði sem tryggir að undanþágur frá myndun fastrar starfsstöðvar séu bundnar við undirbúningsvinnu eða vinnu henni tengdri, sbr. 3. mgr. ákvæðisins. Ákvæðin eru þó bæði háð nánari útskýringu reglugerðar nr. 1165/2016 um fasta starfsstöð en 4. gr. reglugerðarinnar gefur nánari tilmæli um hvaða starfsemi feli ekki í sér fasta starfsstöð. Þessi

⁹³ Niko (n. 9) 32.

⁹⁴ OECD, *Model Tax Convention on Income and on Capital 2014 (Full Version)* (OECD Publishing 2015) C(5)-16 <<http://dx.doi.org/10.1787/9789264239081-en>> skoðað 4. apríl 2017.

⁹⁵ Niko (n. 9) 33.

nýja skilgreining fastrar starfsstöðvar tekur að öðru leyti verulega mið af 5. gr. samningsfyrirmyndar OECD en ástæða þess var meðal annars til að draga úr tilvikum þar sem vafi er á því við hvað eigi að miða þegar túlka þarf hugtakið föst starfsstöð. Við túlkun ákvæðisins er því rétt að hafa hliðsjón af samningsfyrirmyndinni.⁹⁶

5.4.3. Aðgerðir sem munu takast á við BEPS bæði í markaðsríki og ríki endanlegs móðurfélags

5.4.3.1. Takmarka rýrnun skattstofna vegna vaxtafrádráttar (Aðgerð 4)

Líkt og fram kom í kafla 5.3.1.3. getur hömlulaus skattafrádráttur vegna greiðslna á milli félaga innan sömu samstæðu haft í för með sér BEPS áhættur. Aðgerð 4 veitir ákveðinn ramma um hvernig ríki geti hannað eigin innanlandslöggjöf í því skyni að fækka tækifærum á BEPS þegar kemur að notkun vaxtafrádráttar. Mælt er með að ríki innleiði reglu sem takmarkar hámark vaxtafrádráttar fyrirtækja og frádrátt annarra greiðslna sem hafa sömu einkenni og vextir við ákveðið prósentuhlutfall af afkomu þeirra áður en tekið er tillit til vaxtagreiðslna og vaxtatekna, skattgreiðslna og afskrifta (EBITDA).⁹⁷ Til að tryggja að ríki setji nógu lágt hlutfall til að taka á BEPS áhættum en jafnframt virða þá staðreynd að ríki eru ekki öll í sömu stöðu, var ákveðið að miða við fast hlutfall á bilinu 10-30%. Einstök ríki hafa síðan sjálfsákvörðunarrétt um hvaða hlutfall þau kjósa að beita innan þessara marka.⁹⁸

Ísland er eitt þeirra ríkja sem ákváðu eftir að niðurstöður aðgerðar 4 lágu fyrir að innleiða í löggjöf sína reglur sem takmarka vaxtafrádrátt félaga. Með lögum nr. 112/2016 bættist við tekjuskattslögin ný grein, 57. gr. b, sem kveður á um sérstakar reglur um takmörkun á skattalegum vaxtafrádrætti aðila í atvinnurekstri þegar lánveitandi er tengdur aðili, til dæmis móðurfyrirtæki. Fram að lagasetningunni hafði ekki farið fyrir slíku ákvæði í íslenskum skattalögum þó nokkuð hafi verið kallað eftir því á síðastliðnum árum.⁹⁹ Í reglunum felst að frádráttur vaxtagjalda og affalla vegna lánsviðskipta tengdra aðila er takmarkaður við 30% af EBITDA-hagnaði skattaðilans, en þau vaxtagjöld og afföll sem umfram eru koma ekki til frádráttar, sbr. 1. mgr. 57. gr. b. tsl. Aðgerð 4 miðar við hlutfall á bilinu 10-30% af EBITDA-hagnaði sem þýðir að íslensku reglurnar er í fullu samræmi við þessi viðmiðunarmörk.

⁹⁶ Alþt. 2015-2016, A-deild, þskj. 1774 - 787. mál.

⁹⁷ Á ensku stendur EBITDA fyrir *Earnings Before Interest, Taxes, Depreciation and Amortization*.

⁹⁸ OECD, „Addressing the Tax Challenges of the Digital Economy, Action 1 - 2015 Final Report“ (n. 27) 89–90.

⁹⁹ Deloitte, „Auknar aðgerðir stjórnvalda gegn skattsvikum o.fl.“ [2017] (1) Punkturinn - Fréttabréf um skatta- og lögfræðimál <<https://www2.deloitte.com/is/is/pages/tax/articles/punkturinn-1tbl-2017.html>> skoðað 2. maí 2017.

Meginregla 1. mgr. 57. gr. b. tsl. er aftur á móti háð ákveðnum undantekningum sem fram koma í 3. mgr. sama ákvæðis, en einungis ein þessara undantekninga þarf að vera uppfyllt gagnvart viðkomandi skattaðila. Samkvæmt 3 mgr. 57. gr. b. tsl. á meginregla 1. mgr. ákvæðisins ekki við ef vaxtagjöld eða afföll skattaðila eru lægri en 100 millj. kr., ef lánveitandi ber ótakmarkaða skattskyldu hérlendis, ef skattaðili sýnir fram á að eiginfjárhlutfall hans sé lægra en tveimur prósentustigum undir eiginfjárhlutfall þeirrar samstæðu sem hann tilheyrir eða ef skattaðili er fjármálafyrirtæki, váttryggingarfélag eða félag í eigu þessara aðila sem starfa í sambærilegum rekstri.

Í lokaskýrslu aðgerðar 1 er ekki tekið fram hvaða áhrif úrlausn aðgerðar 4 gæti haft í samhengi stafræna hagkerfisins en helsta áskorun þess er tilflutningur óefnislegra eigna milli félaga innan samstæðu og samsvarandi frádráttur vegna notkun þeirra. Ljóst er að aðgerð 4 tekur ekki á þeirri áskorun þar sem úrlausn aðgerðarinnar nær eingöngu til vaxta og greiðslna sem eru efnahagslega sambærilegar vöxtum. Samkvæmt skýrslu aðgerðar 4 falla þóknanir ekki þar undir.¹⁰⁰ Erfitt er því að meta endanlega áhrif úrlausnarinnar sértaklega fyrir stafræna hagkerfið.

5.4.3.2. Vinna gegn skaðlegum aðferðum skattaskipulagningar (Aðgerð 5)

Síðasta áratug hefur fjöldi OECD ríkja og ríki utan OECD innleitt í löggjöf sína kerfi sem veitir skattaívilnun á tekjur af hugverkaréttindum, vanalega í formi 50 – 80% frádráttar eða í formi einhverskonar undanþágu frá skatti. Í því skyni að reyna setja skorður við því að fyriræki misnoti slík kerfi var áveðið í aðgerð 5 að leggja fram nýjar reglur. Reglurnar kveða á um að veruleg efnahagsleg starfsemi þurfi að fara fram í ríkinu þar sem hugverkaréttindi eru staðsett til þess að hægt sé að njóta við skattaívilnanir. Með því er tryggt að aðeins þeir skattgreiðendur sem lögðu stund á rannsóknir og þróun og urðu fyrir raunverulegum útgjöldum í viðkomandi ríki fái að njóta skattívilnana sem ætlaðar voru til að styðja við bakið á slíkum aðilum.¹⁰¹

Þar sem fyrirtæki sem starfa í stafræna hagkerfinu nýta í miklu mæli óefnislegar eignir í starfsemi sinni mun þessi úrlausn hafa ákveðin áhrif á þau, þó eingöngu að því marki að hamlað er að þau misnoti ívilnandi kerfi sem þeim var ekki ætlað að njóta við.

¹⁰⁰ OECD, „Limiting Base Erosion Involving Interest Deductions and Other Financial Payments, Action 4 - 2016 Update“ (OECD Publishing 22. desember 2016) 34 <<http://dx.doi.org/10.1787/9789264268333-en>> skoðað 19. apríl 2017.

¹⁰¹ OECD, „Addressing the Tax Challenges of the Digital Economy, Action 1 - 2015 Final Report“ (n. 27) 90.

5.4.3.3. Tryggja að útkoma milliverðlagningar sé í samræmi við verðmætasköpun (Aðgerð 8 – 10)

Eins og margoft hefur komið fram er skattasniðganga á grundvelli millifærslna óefnislegra eigna milli tengdra félaga eitt stærsta vandmál sem stafræna hagkerfið stendur frammi fyrir. Sú leið sem gæti verið best farin til að kljást við vandann sem stafar af auknum hreyfanleika þessara eigna er beiting milliverðlagsreglna. Millifærsla óefnislegra eigna milli tengdra aðila er ein af algengustu aðferðunum sem fyrirtæki styðjast við til að forðast skatt, en lagt var í vinnu við aðgerðir 8 – 10 til að reyna sporna við þessu vandamáli. Tilgangur aðgerðanna var að innleiða nýjar reglur og áherslur til að tryggja að útkoma milliverðlagningar sé í samræmi við efnahagslegan raunveruleika viðskipta, þ.e. í samræmi við verðmætasköpun. Millifærsla óefnislegra eigna sem stangast á við armlengdarregluna, þ.e.a.s. er ekki í samræmi við eðlilegt verð eða skilmála ótengdra aðila, getur átt sér stað vegna erfiðleika við að verðmeta réttilega hina yfirfærðu eign, vegna ójafns aðgangs skattgreiðenda og skattyfirvalda að upplýsingum um verðmæti eignarinnar og vegna þess að yfirfærsla eigna er í einhverjum tilvikum dulbúin með þeim hætti að látið er líta þannig út að engin yfirfærsla hafi átt sér stað. Aðgerðir 8 – 10 leita lausna við þessum vandamálum með því að leggja til nokkurra úrlausna.¹⁰²

Í fyrsta lagi var talið vanta betri skilgreiningu á því hvernig viðskipti fara fram innan félagasamstæðu. Ný skilgreining tekur skýrt fram að ef millifærsla óefnislegra eigna á milli ótengdra aðila felur í sér greiðslu endurgjalds, skulu tengdir aðilar einnig leggja fram greiðslu endurgjalds ef um sambærilegar aðstæður er að ræða. Þetta mun hjálpa við að tryggja að millifærsla óefnislegra eigna sem hafa verið dulbúnað með einhverjum hætti séu ekki notaðar til að yfirfæra hagnað.¹⁰³

Í öðru lagi felur breyting á leiðbeiningareglum OECD um milliverðlagningu í sér að eignarréttur yfir óefnislegum eignum einn og sér veitir eigandanum ekki rétt til meginþorra hagnaðarins. Þvert á móti munu fyrirtæki innan samstæðu sem raunverulega stuðla að tekjuöfluninni, meðal annars með því að sinna mikilvægri starfsemi, láta af hendi eignir eða bera fjárhagslega áhættu, hljóta viðeigandi endurgjald.¹⁰⁴

Í þriðja lagi er skattyfirvöldum veittur réttur til að beita virðismatsaðferðum til að ákvarða armlengdarverð í þeim tilfellum þegar erfitt er að meta verðmæti tiltekna eigna og ekki eru til

¹⁰² sama heimild 90–91.

¹⁰³ sama heimild 91.

¹⁰⁴ sama heimild.

staðar sambærilegar millifærslur óefnislegra eigna sem annars væri hægt að styðjast við. Slíkar matsaðferðir fela í sér heimild skattfyrvalda í ákveðnum tilvikum til að taka tillit til arðsemi hinna millifærðu eigna við verðmat þeirra eftir að millifærslan hefur átt sér stað. Er það gert í því skyni að jafna út misvægi upplýsinga sem til staðar er á milli skattgreiðenda og skattfyrvalda í þessum aðstæðum.¹⁰⁵

Að lokum miðar endurskoðun á samkomulögum um skiptingu kostnaðar (e. Cost contribution agreements) að því að tryggja að slík fyrirkomulög séu grandskoðuð og að útkoma þeirra sé í samræmi við hvernig og hvar verðmæti voru sköpuð.¹⁰⁶ Endurskoðunin á að tryggja sérstaklega að sömu leiðbeiningar um mat og verðlagningu óefnislegra eigna, þ.m.t. óefnislegar eignir sem erfitt er að verðleggja, eigi við um framlög til samkomulaga um skiptingu kostnaðar.¹⁰⁷

Með hliðsjón af þeirri staðreynd að óefnislegar eignir eru eitt helsta tæki fyrirtækja sem starfa í stafræna hagkerfinu þegar kemur að verðmætasköpun kemur á óvart að endurskoðun leiðbeiningareglna OECD um milliverðlagningu, sem fram fór með aðgerðum 8 – 10, hafi ekki falið í sér sérstakar útskýringar á því hvernig eigi að skilgreina, verðmeta eða uppgötva um notkun óefnislegra eigna sem nýttar eru í stafræna hagkerfinu. Í stað þess að veita útskýringar gætu breytingarnar haft í för með sér aukinn kostnað fyrir stafræn fyrirtæki sem þróa og nýta fjölbreyttar gerðir óefnislegra eigna í alþjóðlegri starfsemi sinni við að fylgja reglunum ásamt því að auka líkurnar á því að þessi fyrirtæki þurfi að standa í skattalegum deilum.¹⁰⁸ Einu beinu tengsl breytinganna við skattalegar áskoranir stafræna hagkerfisins varða fyrirmæli um aukna áherslu á beitingu hagnaðarskiptingaraðferðarinnar (e. transactional profit split method), en slík aðferð felur í stuttu máli í sér að sundurgreindur er hagnaður sem verður til vegna viðskipta tengdra félaga innan samstæðu og honum síðan skipt á milli félaganna á efnahagslegum grundvelli líkt og ef um væri að ræða viðskipti á milli ótengdra aðila.¹⁰⁹ OECD viðurkennir að í auknum mæli hafi reynst vandkvæðum bundið að beita armslengdarreglunni í stafræna hagkerfinu, en það er einna helst vegna áreiðanleika þess á stafrænar vörur og þjónustu. OECD telur að aukin notkun hagnaðarskiptingaraðferðarinnar gæti stemmt stigu við þessu vandamáli.

¹⁰⁵ sama heimild.

¹⁰⁶ Samstarf fyrirtækja felst stundum í skiptingu kostnaðar en þá tekur eitt fyrirtæki t.d. þátt í þróunarkostnaði hins og fær í staðinn hlutdeild í væntum framtíðarhagnaði verkefnisins. Þegar um samstæðu skyldra fyrirtækja er að ræða er unnt að misnota þetta fyrirkomulag með því að hafa kostnaðinn háan en tekjurnar lágar.

¹⁰⁷ OECD, „Addressing the Tax Challenges of the Digital Economy, Action 1 - 2015 Final Report“ (n. 27) 91.

¹⁰⁸ Marcel Olbert og Christoph Spengel, „International Taxation in the Digital Economy: Challenge Accepted?“ (2017) 9 (1) World Tax Journal 12 <https://www.ibfd.org/IBFD-Products/Journal-Articles/World-Tax-Journal/collections/wtj/html/wtj_2017_01_int_4.html> skoðað 20. apríl 2017.

¹⁰⁹ OECD, *OECD Transfer Pricing Guidelines for Multinational Enterprises and Tax Administrations* (OECD Publishing 2010) 93 <<http://dx.doi.org/10.1787/tpg-2010-en>> skoðað 20. apríl 2017.

Nokkrir fræðimenn á þessu sviði hafa gagnrýnt niðurstöðu OECD og telja hana ekki vænlega til árangurs. Þeir telja að tæknipróanir stafræna hagkerfisins hafi breytt efnahagslega umhverfinu í svo miklu mæli að það dugir ekki að beita aðferðum sem þróaðar voru fyrir tíma þess til að ná fram fullnægjandi niðurstöðum. Vinna verður að nýjum milliverðlagsreglum og leiðbeiningarreglum sem sérstaklega takist á við áskoranir stafræna hagkerfisins.¹¹⁰

Á þessum tímamarki er erfitt að segja til fyrir um hvort að breytingar OECD á leiðbeiningareglunum um milliverðlagningu muni stemma stigu við áskoranir stafræna hagkerfisins eða hvort frekari aðgerða er þörf. Innleiðing reglnanna og frekari beiting þeirra er þörf áður en hægt er að leggja mat á það.

5.4.4. Aðgerðir sem munu takast á við BEPS í ríki endanlegs móðurfélags

5.4.4.1. Styrking CFC reglna (Aðgerð 3)

Í kafla 5.3.3. var fjallað um að ákveðnir annmarkar væru almennt á CFC reglum þegar kæmi að skattlagningu tekna sem fyrirfinnast í stafræna hagkerfinu og var sú spurning vörpuð fram hvort breytinga væri þörf. Í gegnum aðgerð 3 hefur farið fram vinna við að styrkja CFC reglur í því skyni að endurheimta skattlagningu í ríki móðurfélaga.

Í aðgerð 3 var tekið tillit til nokkurra aðferða sem miða að því að skattleggja tekjur sem almennt eru einkennandi fyrir stafræna hagkerfið, eins og til dæmis tekjur af hugverkaréttindum eða tekjur af sölu stafrænna vara og þjónustu yfir landamæri. Slíkar tekjur geta verið sérstaklega hreyfanlegar, einkum vegna mikilvægi óefnislegra eigna við útvegum stafrænna vara og þjónustu og þeirra tiltölulega fáu starfsmenn sem þörf er á þegar kemur að sölu í gegnum internetið. Ríki geta innleitt aðferðirnar sem koma fram í aðgerð 3 til að hanna CFC reglur sem eiga að tryggja skattlagningu tekna í ríki hins endanlega móðurfélags.¹¹¹

Ein þessara aðferða sem ríki geta beitt er svokölluð flokkunargreining (e. categorical analysis) sem felur í sér greiningu á því hvernig tekjur fyrirtækja eru flokkaðar og samsvarandi ákvörðun um hvaða tekjur skuli flokkaðar sem CFC tekjur. Ríki gætu beitt slíkri flokkunargreiningu og skilgreint tekjur sem að jafnaði er einungis aflað af fyrirtækjum sem starfa í stafræna hagkerfinu sem CFC tekjur í því skyni að hægt sé að skattleggja þær í ríki móðurfélagsins.¹¹²

¹¹⁰ Olbert og Spengel (n. 108) 12–14.

¹¹¹ OECD, „Addressing the Tax Challenges of the Digital Economy, Action 1 - 2015 Final Report“ (n. 27) 93.

¹¹² EY, „OECD releases final report on CFC rules under BEPS Action 3“ (11. október 2015)

<<http://www.ey.com/GL/en/Services/Tax/International-Tax/Alert--OECD-releases-final-report-on-CFC-rules-under-BEPS-Action-3>> skoðað 26. mars 2017.

Önnur aðferð sem ríki geta beitt er svokölluð greining umframhagnaðar (e. excess profits analysis). Aðferðin felur í stuttu máli í sér að fyrst er útreiknaður eðlilegur hagnaður félags sem síðan er dreginn frá hagnaði CFC félags, sem eðli máls samkvæmt er undir stjórn þess fyrrnefnda, og er mismunurinn þar á milli flokkaður sem CFC tekjur. Slík aðferð gæti til dæmis skipt máli varðandi tekjur af óefnislegum eignum þar sem CFC félög hafa oft óeðlilega háan hagnað af slíkum eignum vegna markmiðs fyrirtækja um að búa til frádráttabæran kostnað í markaðsríki.¹¹³ Hægt væri að beita báðum aðferðunum í sameiningu við prófi sem ákvarðar hvort raunveruleg atvinnustarfsemi fari fram í lágskattaríkinu í því skyni að ákvarða með skilvirkari hætti hvaða tekjur hafi verið fluttar til lágskattaríkisins og hvaða tekjur eru upprunnar þar.¹¹⁴

Erfitt er að segja til fyrir um hvort tillögur aðgerðar 3 um styrkingu CFC reglna muni ná markmiði sínu en það sem einna helst stendur í vegi er að ekki var fallist á eina heildstæða úrlausn og sú staðreynd að það er undir hverju einu ríki komið að ákveða hvort þau vilji taka upp tillögurnar.

Í tilviki Íslands er ljóst að ákveðnar aðferðir sem fjallað er um í aðgerð 3 fela í sér gjörólíkar áherslur en þær sem finna má í íslensku CFC reglunum, sbr. 57. gr. a. tsl. Þar mætti einna helst nefna fyrrnefnda aðferð sem felur í sér greiningu umframhagnaðar, en sú aðferð er verulega frábrugðin íslensku CFC reglunum sem miða að því að skattleggja allar tekjur félags með heimilisfesti í lágskattaríki, sbr. 1. mgr. 57. gr. a. tsl. Ólíklegt er að íslensk stjórnvöld taki upp af fyrri bragði slíka aðferð sem felur í sér svo veigamiklar breytingar, en ef önnur ríki gera það, einkum norðurlöndin, er líklegra að það kæmi til skoðunar. Á þessum tímamarki kemur frekar til skoðunar hvort heimfæra megi ákveðnar áherslur aðgerðar 3 yfir í íslenskan rétt, einna helst áhersluna á skilgreiningu CFC tekna og samsvarandi áherslu um að tryggja skattlagningu tekna af óefnislegum eignum sem yfirfærðar hafa verið til lágskattaríkja. Til að mynda er hægt að færa rök fyrir því að undantekningaregla 2. tölul. 4. mgr. 57. gr. a. tsl. tryggi ekki nægilega aðgreiningu óvirkra tekna, þ.m.t. tekjur af óefnislegum eignum, og tekna af virkri atvinnustarfsemi. Ákvæðið gerir skilyrði um að félag hafi með höndum raunverulega atvinnustarfsemi sem nánar skilgreint er í 6. gr. reglugerðar nr. 1102/2013 um skattlagningu vegna eignarhalds í lögaðilum á lágskattasvæðum en efnisatriði þeirrar skilgreiningar lúta ekki að eðli tekna heldur að því hvar starfsemi fer í raun fram og hvaðan henni er stjórnað. Ekki

¹¹³ OECD, „Designing Effective Controlled Foreign Company Rules, Action 3 - 2015 Final Report“ (OECD Publishing 5. október 2015) 49 <<http://dx.doi.org/10.1787/9789264241152-en>> skoðað 26. mars 2017.

¹¹⁴ sama heimild 47.

verður séð að með skilgreiningunni hafi náðst fram sú aðgreining óvirkra tekna og tekna af virkri atvinnustarfsemi sem ætla má að stefnt hafi verið að.¹¹⁵ Því sé ekki tekið fyrir að eignarhald óefnislega eigna geti falið í sér raunverulega atvinnustarfsemi í skilningi 2. tl. 4. mgr. 57. gr. a. tsl. eða að hægt sé að setja upp óverulegan atvinnurekstur í kringum óefnislegu eignirnar með þeim afleiðingum að skilyrðið um raunverulega atvinnustarfsemi sé fyrir hendi. Hægt væri að koma í veg fyrir þennan mögulega annmarka með því að skilgreina sérstaklega CFC tekjur líkt og fjallað er um í aðgerð 3 eða skilgreina raunverulega atvinnustarfsemi með ítarlegri hætti.

5.4.5. Samantekt

OECD telur að innleiðing úrlausnanna sem fjallað var um í þessum kafla, sem og innleiðing annarra úrlausna BEPS verkefnisins sem ekki komu hér til umfjöllunar, muni að verulegu leyti leysa úr BEPS áskorunum er varða stafræna hagkerfið. Hægt er að deila um gildi fullyrðingarinnar enda fylgir henni ekki mikill rökstuðningur. Það sem mælir helst gegn því að ekki verði leyst úr mörgum þeirra BEPS áskorana sem snerta stafræna hagkerfið er að ekki var leitast eftir því að finna úrlausnir sem sérstaklega takast á við áskoranirnar. Látið var duga að fjalla um aðrar aðgerðir BEPS verkefnisins sem taka á efnahagskerfinu í heild sinni og veita í flestum tilvikum fá bein svör við áskorunum stafræna hagkerfisins. Lokaskýrsla aðgerðar 1 gengur ekki langt í að veita nánari útskýringar og er oft erfitt að greina hvernig umfjöllunin um BEPS aðgerðirnar passar inn í samhengi stafræna hagkerfisins, þótt tilraun hafi verið gerð í þá áttina hér að framan. OECD reynir að leysa úr þessum annmarka með umfjöllun um víðtækari skattalegar áskoranir stafræna hagkerfisins sem koma til skoðunar í kafla 5.5.

Þær aðgerðir sem telja verður að einna helst muni hafa áhrif BEPS áskoranir stafræna hagkerfisins eru aðgerð 7 (Koma í veg fyrir að fyrirtæki komist hjá fastri atvinnustöð með málamyndagerningum) og aðgerðir 8-10 (Tryggja að útkoma milliverðlagningar sé í samræmi við verðmætasköpun). Breytingartillögur aðgerðar 7 á hugtakinu föst atvinnustöð varðandi undirbúnings- og stoðstarfsemi ættu að leiða til þess að ákveðin stafræn fyrirtæki munu í auknum mæli mynda fasta atvinnustöð í öðrum ríkjum, einna helst fyrirtæki sem selja vörur í gegnum netið en hafa vöruhús í ríkjum þar sem afhending þeirra fer fram. Aðgerðir 8-10, sem fela í sér breytingar á leiðbeiningareglum um milliverðlagningu, gætu verið skref í áttina að

¹¹⁵ KPMG, „Umsögn KPMG ehf. um tillögur fjármála- og efnahagsráðuneytisins til breytinga á frumvarpi á þingskjali 1346 - 787. mál.“ (1. september 2016) 2 <<http://www.althingi.is/alttext/erindi/145/145-1953.pdf>> skoðað 4. maí 2017.

því að tryggja að skattlagning eigi sér stað þar sem verðmætasköpun fer fram, jafnvel þó ágreiningur sé uppi hvort tekið hafi verið nægilegt tillit til einkenna stafræna hagkerfisins við móttun úrlausnanna.

5.4.6. Næstu skref

Til að tryggja að BEPS aðgerðaráætlunin nái fram markmiði sínu er ljóst að innleiðing úrlausna þess þarf að fara fram hratt og með skilvirkum hætti. Ákveðnar ráðstafanir geta þegar í stað tekið gildi, til dæmis endurskoðun leiðbeiningareglna um milliverðlagningu, á meðan aðrar ráðstafanir krefjast breytinga á innanlandslöggjöf ríkja, til dæmis úrlausnir í tengslum við breytingar á CFC reglum og frádráttabærni vaxtagjalda. Margar aðgerðanna, þ.m.t. aðgerðir 2, 6 og 7, munu einnig leiða til breytinga á samningsfyrirmynd OECD.¹¹⁶ Í því skyni að koma í veg fyrir að ríki þurfi að taka þátt í tímafrekum og kostnaðarsömum samningsviðræðum sín á milli til að uppfæra hið alþjóðlega net tvísköttunarsamninga, sem inniheldur meira en 3000 tvíhliða samninga, var ákveðið að hefjast handa við gerð að marghliða gerningi (e. multilateral instrument) til að innleiða breytingarnar með hagkvæmari hætti.¹¹⁷ Samningaviðræður yfir þessum marghliða gerningi er nú lokið en yfir 100 lönd tóku þátt í þeim. Undirritun mun fara fram í júní 2017 en gerningurinn mun innleiða úrlausnir aðgerðaráætlunarinnar í yfir 2000 tvísköttunarsamninga út um allan heim.¹¹⁸

5.5. Víðtækari skattlegar áskoranir stafræna hagkerfisins

OECD komst að þeirri niðurstöðu að ákveðnar skattlegar áskoranir stafræna hagkerfisins væru með þeim hætti að úrlausnir BEPS aðgerðaráætlunarinnar í heild sinni fengi ekki úr þeim leyst og því gæti þurft að leiða fram sérstakar úrlausnir við þeim. Þessar tilteknu áskoranir voru nefndar víðtækari skattlegar áskoranir stafræna hagkerfisins og eru þær umfjöllunarefni þessa kafla.

5.5.1. Áskoranir stafræna hagkerfisins fyrir yfirvöld

Útbreiðsla stafræna hagkerfisins hefur haft í för með sér fjölda ávinninga fyrir fyrirtæki jafnt og hinn almenna borgara. Á sama tíma hefur það aftur á móti einnig sett yfirvöldum fjölda

¹¹⁶ OECD, „Addressing the Tax Challenges of the Digital Economy, Action 1 - 2015 Final Report“ (n. 27) 94.

¹¹⁷ OECD, „Developing a Multilateral Instrument to Modify Bilateral Tax Treaties, Action 15 - 2015 Final Report“ (OECD Publishing 5. október 2015) 15–16 <<http://dx.doi.org/10.1787/9789264241688-en>> skoðað 27. mars 2017.

¹¹⁸ OECD, „Countries adopt multilateral convention to close tax treaty loopholes and improve functioning of international tax system“ <<http://www.oecd.org/tax/countries-adopt-multilateral-convention-to-close-tax-treaty-loopholes-and-improve-functioning-of-international-tax-system.htm>> skoðað 27. mars 2017.

áskorana sem þau þurfa að leysa úr. Áskoranirnar teygja anga sína vel út fyrir innlandan og alþjóðlegan skattarétt og koma inn á önnur ólík svið líkt og persónuverndarrétt, rétt einstaklinga til friðhelgi einkalífs, reikningshald og lagasetningu. Mikilvægt er að yfirvöld aðlagi gildandi regluverk með þeim hætti að það styðji bæði við bakið á fyrirtækjum og einstaklingum sem starfa í stafræna hagkerfinu en komi jafnframt í veg fyrir að sömu aðilar misnoti það til að komast undan skatti. Skattkerfi ríkja ættu að miða að því að stuðla að vexti og fjárfestingu, draga úr ójöfnuði og stuðla að samkeppni milli fyrirtækja á jafnræðisgrundvelli.¹¹⁹

5.5.2. Yfirlit yfir víðtækari skattalegar áskoranir stafræna hagkerfisins

Eins og margoft hefur komið fram er ein helsta skattalega áskorun stafræna hagkerfisins sú að fyrirtæki geta stundað atvinnustarfsemi í öðru ríki í verulegu mæli án þess að hafa þar efnislega nærveru. Þessari áskorun verður ekki mætt með því að beita úrlausnum hinna aðgerða aðgerðaráætlunarinnar og er hún því aftur tekin til skoðunar hér. Önnur álitamál koma einnig til umfjöllunar en til að mynda hefur mikil áhersla margra fyrirtækja á gagnasöfnun haft ýmsar skattalegar áskoranir með sér í för, sérstaklega þegar kemur að því að ákvarða hvernig flokka skuli tekjur af slíkri starfsemi og hverjum skuli eigna hagnaðinn.¹²⁰

Hægt er að skipta víðtækari skattalegum áskorunum stafræna hagkerfisins varðandi beina skattlagningu niður í þrjá mismunandi flokka. Þessir flokkar eru skattaleg tengsl (e. nexus), gagnasöfnun og flokkun tekna.

Skattaleg tengsl: Stöðug aukning afkastagetu stafrænnar tækni, minni þörf á efnislegri nærveru ásamt vaxandi hlutverks netáhrifa, er myndast vegna samskipta viðskiptavina, hefur leitt til þess að farið er að velta upp þeirri spurningu hvort núgildandi reglur er ákvarða hvenær fyrirtæki hefur nægileg skattaleg tengsl við viðkomandi ríki til að skattskylda stofnist séu enn viðeigandi.¹²¹

Gagnasöfnun: Vöxtur í þróun upplýsingatækni hefur gert fyrirtækjum í stafræna hagkerfinu kleift að safna og nota upplýsingar, óháð landfræðilegri staðsetningu, í mun meira mæli en nokkurn tímann hefur sést áður. Þessi mikla gagnasöfnun og samvarandi notkun vekja upp álitamál hvernig úthluta eigi hagnaði sem verður af slíkri starfsemi og hvernig flokka skuli

¹¹⁹ OECD, „Addressing the Tax Challenges of the Digital Economy, Action 1 - 2015 Final Report“ (n. 27) 98.

¹²⁰ sama heimild 98–99.

¹²¹ sama heimild 99.

slíka starfsemi í skattalegu tilliti. Ætti til dæmis að líta á starfsemina sem sölu á vörum, þjónustu án endurgjalds eða jafnvel sem vöruskiptaverslun.¹²²

Flokkun tekna: Að lokum hefur þróun nýrra stafrænna vara og aðferða til að veita þjónustu skapað óvissu um það hvernig flokka skuli hagnað af nýjum viðskiptalíkönum, en skattaleg meðferð þar á milli getur verið ólík.¹²³

Í næstu köflum verður ítarlega farið yfir helstu skattalegu áskoranirnar sem falla innan þessara þriggja flokka, en hafa verður í huga að ákveðin skörun þeirra á milli getur átt sér stað. Til dæmis gæti gagnasöfnun fyrirtækis í öðrum ríkjum en í heimilisfestisríki vakið upp spurningar hvort skattskylda ætti að stofnast hjá viðkomandi fyrirtæki í þessum tilteknu ríkjum vegna gagnasöfnunarinnar.

5.5.2.1. Skattaleg tengsl (e. nexus)

Framfarir stafrænnar tækni hafa ekki enn breytt þeirri grundvallarstarfsemi sem flest fyrirtæki styðjast við þegar kemur að því að afla tekna. Fyrirtæki þurfa enn að afla aðfanga fyrir starfsemina í formi fjármagns, mannauðs og aðbúnaðar, búa til verðmæti og selja einhverskonar vöru eða þjónustu til viðskiptavina. Einnig þurfa þau enn að sinna hliðarstarfsemi til að styðja við höfuðstarfsemina sem getur til dæmis falið í sér markaðsrannsóknir, markaðssetningu og auglýsingastarfsemi. Það sem stafræn tækni hefur aftur á móti breytt er hvernig þessi grundvallarstarfsemi fer fram. Stafræn tækni hefur til dæmis veitt fyrirtækjum betri tækifæri til að sinna starfsemi sinni úr fjarlægð ásamt því að auka skilvirkni við vinnslu, greiningu og nýtingu upplýsinga. Færri hömlur í milliríkjaviðskiptum hafa einnig gert fyrirtækjum kleift að eignast viðskiptavinum hvaðan sem er úr heiminum. Þessi þróun hefur leitt til þess að ákveðnar aðgerðir, sem áður voru framkvæmdar af mannlegu starfsfólki í markaðsríki, geta nú verið framkvæmdar af sjálfvirkum búnaði yfir landamæri. Allt þetta eykur gríðarlega sveigjanleika fyrirtækja þegar kemur að því að velja hvar grundvallarstarfsemi þeirra skuli fara fram eða í þeim tilvikum þegar ákveðið er að færa starfsemina. Grundvallarstarfsemi gæti til að mynda farið fram í ríki sem hvorki er markaðsríki eða heimilisfestisríki tiltekins fyrirtækis og hægt væri að skipuleggja starfsemina með þeim hætti að starfsmenn, viðskiptavinir og tæknilegir innviðir, s.s. vefþjónar, fyrirtækisins væru allir staðsettir í mismunandi ríkjum. Framfarir í vinnslugetu tölva hefur einnig haft þau áhrif að ákveðnar aðgerðir, þ.m.t. geta til að taka ákvarðanir, er nú hægt að framkvæma með

¹²² sama heimild.

¹²³ sama heimild.

háþróuðum hugbúnaðarforritum og reikniritum (e. algorithms). Til dæmis eru einstök forrit fær um að samþykkja ákveðnar gerðir samninga án atbeina manna. Með sama móti er hægt að framkvæma gagnasöfnun alls staðar í heiminum án þess að starfsmenn fyrirtækis þurfi að koma þar beint að.¹²⁴

Af umfjölluninni er ljóst að fyrirtækjum er kleift að hafa verulega nærveru í öðrum ríkjum en heimilisfestisríki án þess að til skattskyldu stofnist. Þessi álitamál tengjast því einkum skilgreiningunni á fastri atvinnustöð og reglum um skiptingu skattlagningarréttar milli ríkja. Sú staðreynd að fyrirtæki geta verið virkir þátttakendur í efnahagslífi annarra ríkja án þess að hafa þar fasta atvinnustöð eða háðan umboðsmann vekur upp spurningar um hvort gera þurfi frekari breytingar á skilgreiningu hugtaksins föst atvinnustöð samkvæmt 5. gr. samningsfyrirmyndar OECD eða hvort leggja þurfi fram ný viðmið sem eiga sérstaklega við um stafræna hagkerfið.¹²⁵

Staðreyndin að ákveðin viðskiptalíkön gera í auknum mæli ráð fyrir því að viðskiptavinir haldi ákveðnu sambandi við seljanda vöru eða þjónustu eftir að endanleg sala hefur farið fram er ekki til þess fallið að draga úr gildi slíkra spurninga. Slík áframhaldandi samskipti viðskiptavina og seljanda valda netáhrifum sem fela oft í sér ákveðna verðmætasköpun og minni þörf á efnislegri nærveru. Til nánari útskýringar er hægt að taka dæmi um smásala sem selur vörur í gegnum vefsíðu þar sem möguleiki er á að skrifa umsögn um vörunar. Þessi óbeinu samskipti viðskiptavinanna sem felast í umsagnaskrifunum á vefsíðunni geta aukið verðmæti vefsíðunnar fyrir aðra mögulega viðskiptavini, meðal annars með því að gera þeim kleift að taka upplýstari ákvarðanir um hvaða vörur skuli kaupa og til að finna vörur sem hentar betur þeirra þörfum. Með sama móti dregur það verulega úr þörf smásalans á að markaðssetja vörur sínar í öllum ríkjum sem hann hyggjast selja vörur sínar í, sem hefði getað haft í för með sér einhverskonar efnislega nærveru í þeim tilteknu ríkjum.¹²⁶

Sambærileg sjónarmið eiga einnig við þegar einstaklingar taka þátt í vettvöngum á netinu sem eru byggð á þátttöku notenda. Í slíkum tilvikum eru það notendurnir sjálfir sem skapa afþreyingu fyrir aðrar notendur en eigandi vefsíðunnar, sem allt efni notendanna er upphalað á, hagnast á framlagi notendanna. Í flestum tilvikum fá notendurnir ekki greitt með beinum hætti fyrir efnið sem þeir leggja af mörkum en vefsíðueigandinn getur grætt á því til dæmis

¹²⁴ sama heimild 100.

¹²⁵ sama heimild 101.

¹²⁶ sama heimild.

með því að selja auglýsingar á síðuna sem efnið birtist á eða með því að innheimta áskriftargjald að vefsíðunni. Enn fremur gæti verðmætið sem notendur stuðla að með framlagi sínu verið endurspeglad í heildarverðmæti starfseminnar á bakvið vefsíðuna sem kemur fram þegar starfsemin er seld öðru fyrirtæki. Slík samskipti viðskiptavina og notenda leyfa fyrirtækjum að taka þátt í efnahagslífi annarra ríkja í auknum mæli án þess að stofna þar til skattalegra tengsla. Álitaefti er af þessum sökum til staðar hvort taka ætti tillit til verðmætasköpunarinnar sem hér var lýst við ákvörðun á því hvort takmörkuð skattskylda sé fyrir hendi.¹²⁷

5.5.2.2. *Gagnasöfnun*

Stöðug lækkun kostnaðar við söfnun, geymslu og úrvinnslu gagna ásamt tækniþróunum í upplýsinga- og fjarskiptatækni hafa gjörbreytt viðskiptalíkönunum aðila sem stunda auglýsinga- og verslunarstarfsemi. Þó að fyrirtæki hafi ávallt átt þess kostnað að safna upplýsingum um viðskiptavinum sína og kauphegðun þeirra, hefur stafræna hagkerfið gert þeim kleift að gera það á mun stærra sviði. Þetta hefur opnað fyrir tækifæri á miklum hagnaðarmöguleikum en með sama móti leitt fram áhyggjur varðandi persónuvernd og misnýtingu persónuupplýsinga.¹²⁸

Verðmætasköpunin sem fylgir söfnun og notkun gagna getur birst á marga mismunandi vegu. Gagnasöfnun getur meðal annars haft í för með sér bættu þróunarstarfsemi nýrra vara og þjónustu, aukinn skilning á óstöðugleika í rekstri, bættu ákvarðanatöku í rekstri og getu til að sérsníða auglýsingar að afmörkuðum hópi.¹²⁹ Jafnvel þó ljóst sé að mörg fyrirtæki hafi þróað leiðir til að safna, greina og endanlega hagnast af gögnum, getur verið erfitt að úthluta gögnunum sjálfum raunverulegu verðgildi aðgreindu frá ferlinu sem notað er til að safna, greina og nýta gögnin. Til að mynda er ólíklegt að gögn sem fyrirtæki safna kæmu fram í bókahaldi fyrirtækisins sem eignir þess. Verðmæti gagnasöfnunar koma að öllu jafna heldur ekki fram á efnahagsreikningi fyrirtækja með þeim afleiðingum að ekki er tekið tillit til þeirra þegar fyrirtækinu er ákvarðaður hagnaður í skattalegum tilgangi. Aftur á móti yrði litið á gögn sem gengið hafa kaupum og sölum á milli tengdra eða ótengdra aðila sem eign kaupanda. Salan þeirra á milli yrði skattlögð að fullu. Í þeim tilvikum er þó oft mjög misjafnt hver verðlagning gagnanna er, en það veltur mikið á getu kaupandans til að greina og nýta sér gögnin. Sala gagna er þó ekki eina leiðin sem hagnast má af söfnun og greiningu gagna. Verðmæti gagna geta til

¹²⁷ sama heimild 101–102.

¹²⁸ Francis Bloch og Gabrielle Demange, „Taxation and Privacy Protection on Internet Platforms“ (HAL 2016) PSE Working Paper halshs-01381044 2 <<https://ideas.repec.org/p/hal/psewpa/halshs-01381044.html>> skoðað 30. mars 2017.

¹²⁹ OECD, „Addressing the Tax Challenges of the Digital Economy, Action 1 - 2015 Final Report“ (n. 27) 102.

dæmis endurspeglast í verðmæti atvinnurekstrarins í heild sinni, en hagnaður gagnasöfnunarinnar kæmi fram ef reksturinn væri seldur. Sú staðreynd að verðmæti gagna getur haft áhrif á endanlega skattlagningu setur þrýsting á að það sé rétt ákveðið og að verðmætið fari fram með skilvirkum hætti.¹³⁰

Vandamálið við að flokka gögn sem eignir flækist enn frekar þegar tekið er til skoðunar lagaleg álitamál um eignarhald persónulegra upplýsinga. Mörg ríki hafa til að mynda innleitt í innanlandslöggjöf sína reglur um vernd persónuupplýsinga í því skyni að tryggja að gögn sem fela í sér persónuupplýsingar séu nægilega vernduð. Samkvæmt flestum þessum reglum eru persónulegar upplýsingar einstaklinga í þeirra eigu og geta því ekki verið háðar eignarrétti einstakra fyrirtækja eða verið í almenningseigu.¹³¹ Aftur á móti er hægt að færa rök fyrir því að einstaklingar og fyrirtæki séu að taka þátt í vöruskiptasamkomulagi (e. barter agreement) þegar fyrirtæki safna gögnum um viðkomandi einstaklinga enda fáir þeir þjónustu, til dæmis í formi markmiðaðra auglýsinga og betri leitarniðurstaðna, í staðinn fyrir að láta af hendi persónulegar upplýsingar. Erfitt er þó að meta hvort viðkomandi einstaklingar fái sanngjarnan hlut af hagnaðinum sem myndast af slíkum gerningi þar sem enginn samningur er fyrir hendi og engin áþreifanleg greiðsla á sér stað. Mikill hagnaður margra fyrirtækja er stunda eða nýta sér gagnasöfnun bendir til að svo sé ekki raunin og að fyrirtæki séu öllu heldur að njóta góðs af „ókeypis“ framlagi einstaklinga.¹³² Samkvæmt þeirri niðurstöðu er ekki hægt að fallast á þau sjónarmið að einstaklingar hafi gefið upp eignarrétt sinn yfir eigin persónulegum upplýsingum með þessum hætti. Það breytir aftur á móti ekki þeirri staðreynd að í framkvæmd eru fyrirtæki að hagnast af gagnasöfnun með því að selja gögn sem vafi er á hverjum eignarétturinn tilheyrir. Af þeirri ástæðu horfa sérfræðingar á sviði hagfræði og skattaréttar almennt til þess hver efnahagslegi raunveruleikinn er hverju sinni þegar tillögur eru settar fram til að skattleggja þennan hagnað. Það felur í sér að tekið er mið af gögnum sem óljóst er hvort eignaréttur þeirra sé verndaður samkvæmt lögum.¹³³

Annað álitaeftni varðandi gagnasöfnun sem plagar yfirvöld og sérfræðinga á sviði skattaréttar er hvort gagnasöfnun aðila í ríkjum þar sem þeir hafa ekki skattalegt heimilisfesti ætti að stofna til takmarkaðar skattskyldu í þeim tilteknu ríkjum, jafnvel þó að engin efnisleg nærvera sé til

¹³⁰ sama heimild 103.

¹³¹ sama heimild.

¹³² Bloch og Demange (n. 128) 2.

¹³³ Carol Corrado o.fl., „Intangible Capital and Growth in Advanced Economies: Measurement Methods and Comparative Results“ (Institute for the Study of Labor (IZA) 2012) IZA Discussion Paper 6733 11 <<https://ideas.repec.org/p/iza/izadps/dp6733.html>> skoðað 31. mars 2017.

staðar þar. Það er í raun spurning sem lýtur að skilyrðum um myndun fastrar atvinnustöðvar, sbr. 5. gr. samningsfyrirmyndar OECD. Dæmi um hvernig slíkt vafaatriði getur birst í framkvæmd er til dæmis þegar gögn eru söfnuð af viðskiptavinum í einu ríki með tækni sem þróuð var í öðru ríki en unnið er í kjölfarið úr gögnunum í þriðja ríkinu og þau notuð til að gera auglýsingar skilvirkari í ríkinu sem fyrst var nefnt. Í tilvikum eins og þessum getur verið erfitt að ákvarða í hvaða ríki hagnaður varð til og hvar og hvernig skuli skattleggja hann. Þessar áskoranir eru margfaldaðar í þeim tilvikum þegar gögn eru söfnuð frá mörgum mismunandi stöðum, oft frá öllum heimshornum, í mismunandi tilgangi og þau síðan sameinuð á ýmsa vegu í því skyni að skapa verðmæti með einhverjum hætti. Ljóst er að í þeim tilvikum getur verið erfitt að finna uppruna gagnanna en verðmæti þeirra kemur ekki fram fyrir en þau eru sameinuð öðrum gögnum. Sú staðreynd að hægt er að geyma og vinna úr gögnum með skýjavinnslu (e. cloud computing) gerir ákvörðun um hvar úrvinnsla gagna fer fram með sama hætti krefjandi.¹³⁴

Að lokum hefur aukin notkun marghliða viðskiptalíkana, sem fjallað var um í kafla 4.3.4., í stafræna hagkerfinu leitt til ákveðna skattalegra áskorana þegar kemur að gagnasöfnun. Þessar áskoranir tengjast einu af megin einkennum marghliða viðskiptalíkana sem er að geta fyrirtækis til að laða að einn viðskiptavinahóp er oft háð því að fyrirtækið geti laðað að annan viðskiptavinahóp. Dæmi um hvernig slíkt getur birst í framkvæmd er til dæmis þegar fyrirtæki býr til verðmæta þjónustu en afhendir hana án endurgjalds eða gegn gjaldi sem er lægra en kostnaðurinn við að veita þjónustuna. Er það gert í því skyni að byggja upp notendahóp til að getað safnað gögnum frá honum, en fyrirtækið getur hagnast af gagnasöfnuninni með því að selja gögnin til annars viðskiptavinahóps. Þegar aðilarnir sem tilheyra þessum tveimur mismunandi viðskiptavinahópum eru staðsettir í mörgum mismunandi ríkjum verða til álitaefni um skattlagningu teknanna sem aflað er. Ef við gerum ráð fyrir hér að takmörkuð skattskylda þessa tiltekna fyrirtækis sé fyrir hendi í ríkjum beggja viðskiptavinahópanna kemur til skoðunar í hvaða ríki eigi skattleggja tekjurnar. Á einungis að skattleggja tekjurnar þar sem gögnin voru seld eða á einnig að taka til skoðunar verðmætasköpun notendahópsins og gefa ríki þess skattlagningarrétt.¹³⁵

¹³⁴ OECD, „Addressing the Tax Challenges of the Digital Economy, Action 1 - 2015 Final Report“ (n. 27) 103.

¹³⁵ sama heimild 104.

5.5.2.3. Flokkun tekna

Vandamálið við að flokka stafrænar vörur hefur plagað yfirvöld síðustu áratugi en uppgangur stafræna hagkerfisins hefur gert það enn mikilvægara að finna viðeigandi lausnir við þessu vandamáli.¹³⁶ Stafræn tækni hefur gert fyrirtækjum kleift að selja vörur og þjónustu til viðskiptavina sinna með nýjum leiðum ásamt því að bjóða upp á nýja möguleika til tekjuöflunar. Afleiðingin er sú að álitamál eru uppi hvort grundvallarforsendur á bakvið núgildandi reglur, er varða flokkun tekna, séu enn viðeigandi og hvort reglurnar tryggja að sambærilegir viðskiptagerningar hljóti sambærilega skattalega meðferð.¹³⁷ Mikilvægt er að rétt niðurstaða fái í þessum efnum því ef að ríki getur ekki með áhrifaríkum hætti flokkað tekjur samkvæmt gildandi reglum getur það ekki ákveðið hvort að það hafi rétt til að skattleggja umræddar tekjur. Það gæti annars vegar leitt til tvísköttunar tekna eða hins vegar að engin skattlagning fari fram.¹³⁸

Eitt helsta álitamálið sem stafræna hagkerfið stendur fyrir varðandi flokkun tekna er skörunin á milli atvinnurekstrartekna og þóknana (e. royalties). Það getur skipt töluverðu máli hvort tekjur af viðskiptagerningi séu flokkaðar sem atvinnurekstartekjur eða þóknanir þar sem talsverður munur getur verið á skattalegri meðferð þar á milli. Atvinnurekstrartekjur sem fyrirtæki aflar í öðru ríki en heimilisfestisríki eru til dæmis samkvæmt flestum tvísköttunarsamningum eingöngu skattlagðar ef rekja má þær til rekstrar fastrar atvinnustöðvar en til samanburðar eru lagðir afdráttarskattar á þóknanir, ef viðeigandi löggjöf eða tvísköttunarsamningur heimilar það.¹³⁹ Viðskiptagerningar sem varða kaup og sölu á stafrænum vörum eru gott dæmi um hvernig þessi skörun getur sýnt sig í framkvæmd. Dæmi um slíkt er til dæmis þegar kaupsamningur heimilar viðskiptavini, sem kaupir í gegnum internetið tölvuforrit eða annars konar stafrænt efni, notkun á höfundarétti á því tiltekna efni sem hann kaupir. Ætti í þeim tilvikum að líta á greiðslu viðskiptavinarins sem þóknun fyrir notkun á höfundaréttinum, jafnvel þó að hann hafi aldrei haft nein áform um að nýta hann, eða ætti að líta á viðskiptin sem hefðbundin vörukaup þar sem tekjur seljandans af sölu stafræna efnisins yrðu flokkaðar sem atvinnurekstrartekjur.¹⁴⁰

¹³⁶ Basu (n. 54) 97.

¹³⁷ OECD, „Addressing the Tax Challenges of the Digital Economy, Action 1 - 2015 Final Report“ (n. 27) 104.

¹³⁸ Basu (n. 54) 100.

¹³⁹ OECD, „Addressing the Tax Challenges of the Digital Economy, Action 1 - 2015 Final Report“ (n. 27) 104.

¹⁴⁰ The Technical Advisory Group on Treaty Characterisation of Electronic Commerce Payments, „Tax Treaty Characterisation Issues Arising from E-commerce: Report to Working Party No. 1 of the OECD Committee in Fiscal Affairs“ (OECD 1. febrúar 2001) 5 <<http://www.oecd.org/tax/consumption/1923396.pdf>> skoðað 5. apríl 2017.

Í framtíðinni gæti aukin þróun og notkun þrívíddarprentunar einnig leitt til sambærilegs ágreinings um flokkun tekna. Ef viðskiptalíkan þeirra aðila sem afla tekna af þrívíddarprentun þróast frá því að vera framleiðsluaðferð vara, sem seldar eru neytendum, í sölu teikninga og hannana, sem neytendur geta keypt og notað sjálfir til að prenta vörur, gæti orðið erfitt að ákvarða hvort eða undir hvaða kringumstæðum slíkar greiðslur ættu að vera flokkaðar sem þóknanir frekar en atvinnurekstrartekjur.¹⁴¹ Þessi dæmi sýna að mikilvægt er að endurskoða með reglulegum hætti hvort ný viðskiptalíkön falli að gildandi reglum og viðmiðum er varða flokkun tekna, til að tryggja að sambærileg viðskipti fái ekki ósambærilega skattalega meðferð.

5.6. Úrlausnir OECD til að takast á við víðtækari skattalegar áskoranir stafræna hagkerfisins varðandi beina skattlagningu

Við vinnu aðgerðar 1 íhugaði OECD fjölmargar tillögur sem gætu hugsanlega tekist á við skattalegar áskoranir stafræna hagkerfisins. Þar sem töluverð skörun er á milli þeirra þriggja flokka áskorana sem fjallað var um í síðasta kafla var ákveðið að í stað þess að reyna bregðast við hverjum flokki fyrir sig væri ákjósanlegra að finna heildstæðar lausnir við áskorunum. Þær úrlausnir sem komu til umfjöllunar eru nýtt viðmið um skattaleg tengsl á grundvelli verulegrar efnahagslegrar nærveru, álagning afdráttarskatts á tilteknar gerðir stafrænna viðskipta og jöfnunarálag á stafræn viðskipti.¹⁴² Farið verður ítarlega yfir þessar úrlausnir í næstu köflum og lagt mat á áhrif þeirra, en líkt og áskoranirnar sem þeim er ætlað að leysa úr er ákveðin skörun á milli úrlausnanna.

5.6.1. Skattaleg tengsl á grundvelli verulegrar efnahagslegrar nærveru – Stafræn föst atvinnustöð?

Hugmyndir hafa verið uppi um að breyta hugtakinu föst atvinnustöð með þeim hætti að það nái betur utan um stafræn viðskipti í yfir 10 ár. Í skýrslu OECD sem útgefin var í desember 2005 var fyrst lögð fram tillaga að nýju hugtaki sem fæli í sér stafræna fasta atvinnustöð.¹⁴³ Tillagan hefur ekki náð fram að ganga hingað til en hugmyndin var aftur á móti endurvakin að ákveðnu leyti í lokaskýrslu aðgerðar 1. Í lokaskýrslunni er gert ráð fyrir að takmörkuð skattskylda fyrirtækja geti stofnast á grundvelli verulegrar efnahagslegrar nærveru í markaðsríki. Rökin á bakvið tillöguna eru þau að fyrirtæki sem taka verulegan þátt í

¹⁴¹ OECD, „Addressing the Tax Challenges of the Digital Economy, Action 1 - 2015 Final Report“ (n. 27) 105–106.

¹⁴² sama heimild 106–107.

¹⁴³ OECD, „Are the Current Treaty Rules for Taxing Business Profits Appropriate for E-Commerce? - Final Report“ (desember 2005) 65–66 <<http://www.oecd.org/tax/treaties/35869032.pdf>> skoðað 6. apríl 2017.

efnahagslífi ríkja með reglulegum og varanlegum hætti án þess að hafa þar efnislega nærveru ættu að vera skattskyld í þeim ríkjum á grundvelli þátttökunnar. Skilyrði fyrir skattskyldu undir þessu nýja viðmiði er þannig veruleg efnahagsleg þátttaka í markaðsríki, en viðbótarskilyrði er einnig að þátttakan sé varanleg og hafi ákveðinn tilgang. Ákveðnir þættir gefa til kynna hvenær veruleg efnahagsleg þátttaka er fyrir hendi, en til þess að skattskylda stofnist þurfa einhverjir þessara þátta eða samblanda þeirra að vera fyrir hendi. Lokaskýrslan tilnefnir þrjá flokka slíkra þátta, þ.e. tekjutengdur þáttur, stafrænir þættir og notendatengdir þættir.¹⁴⁴ Fjallað verður nú um hvern og einn flokk þessara þátta fyrir sig.

5.6.1.1. Tekjutengdur þáttur

Ein helsta mögulega vísbendingin um tilvist verulegrar efnahagslegrar nærveru er að fyrirtæki afli með reglubundnum hætti tekna í tilteknu ríki. Með þessum þætti er reynt að stuðla að því að hagnaður sé skattlagður þar sem efnahagslega starfsemin er skapar hagnaðinn fer fram og að verðmæti séu skattlögð þar sem þau eru sköpuð. Slík aðferð myndi henta vel þegar kemur að skattlagningu fyrirtækja sem selja vörur og þjónustu, þar sem hagnað þeirra má almennt rekja til staðsetningarinnar þar sem afhending vara og þjónustu fer fram. Sama á ekki við um verðmætasköpun vegna þess að vandamálið um að ákvarða hvar verðmætasköpun raunverulega fer fram er enn óleyst.¹⁴⁵ Lokaskýrsla aðgerðar 1 veitir engin marktæk svör við þessu álitamáli vegna þess að hún einblínir aðeins á aðstæður þar sem verðmætasköpun og tekjur af sölu vara og þjónustu fara fram í sama ríkinu. Þar er til dæmis haldið fram að þegar kemur að marghliða viðskiptalíkönum, sérstaklega þeirra sem háð eru netáhrifum, sé líklegt að viðskiptavinahóparnir séu staðsettir í sama ríkinu vegna þess hversu háðir þeir eru hvor öðrum. Í þeim tilvikum er verðmætasköpunin, til dæmis sú sem felst í gagnasöfnun, oft endurspegluð í tekjum viðeigandi fyrirtækis af sölu á vörum eða þjónustu. Með öðrum orðum, vegna þess að gagnasöfnunin lýtur að því að auka verðmæti varanna eða þjónustunnar sem fyrirtækið býður upp á er líklegt að bein tenging sé á milli gagnasöfnunarinnar og þess að fyrirtækið selji annað hvort meira af vörum eða þjónustu eða innheimti hærra gjald fyrir þau. Tekjurnar sem verða til undir slíkum kringumstæðum gætu verið mögulegur þáttur í að mynda skattaleg tengsl fyrirtækja við tiltekin ríki í formi verulegrar efnahagslegrar nærveru.¹⁴⁶ Ekki er tekið fram hvort

¹⁴⁴ OECD, „Addressing the Tax Challenges of the Digital Economy, Action 1 - 2015 Final Report“ (n. 27) 107.

¹⁴⁵ Anna Salewski, „The Taxation of Electronic Services in VAT/GST and Direct Taxes“ í Sebastian Pfeiffer og Marlies Ursprung-Steindl (ritstj.), *Global Trends in VAT/GST and Direct Taxes* (Linde Verlag GmbH 2015) 374.

¹⁴⁶ OECD, „Addressing the Tax Challenges of the Digital Economy, Action 1 - 2015 Final Report“ (n. 27) 107.

sama niðurstaða fengist ef viðskiptavinahóparnir væru staðsettir í mismunandi ríkjum en ákjósanlegt hefði verið að fá svar við því. Hægt er að velta því fyrir sér hvort stofnast geti skattskylda í öllum ríkjunum fyrir sig eða hvort öflun tekna feli eingöngu í sér að einhverskonar sala eða gjaldtaka fari fram með þeim afleiðingum að skattskylda stofnast aðeins í þeim tilteknu ríkjum.

Slíkur tekjutengdur þáttur skapar einnig önnur vandamál. Í fyrsta lagi þarf að ákvarða hvaða tekjur ættu að geta leitt til verulegrar efnahagslegrar nærveru. Ákjósanlegt væri að einungis tekjur af stafrænum viðskiptum félli þar undir enda miðar úrlausnin einna helst að skattlagningu þeirra tekna. Hægt væri til dæmis að skilgreina stafræn viðskipti í þessu samhengi sem viðskipti er fela í sér gerð kaupsamninga í gegnum sjálfvirk kerfi. Slík aðferð gæti aftur á móti reynst erfið í framkvæmd þar sem mögulegt er að hún brjóti gegn grundvallarreglu skattaréttar um jafnræði með því að láta stafræn viðskipti sæta öðrum reglum en hefðbundin viðskipti. Auk þess gæti slík niðurstaða skapað hvata fyrir fyrirtæki til að haga starfsemi sinni í gegnum aðrar leiðir sem fela ekki í sér stafræn viðskipti. Af því sögðu, til að tryggja að skattgreiðendur sem stunda sambærilega starfsemi greiði sambærilega skatta, þyrfti að öllu líkindum að víkka gildissviðið með þeim hætti að þar undir félli allar tekjur erlendra fyrirtækja af viðskiptum við neytendur tiltekins ríkis sem fara fram yfir landamæri.¹⁴⁷

Í öðru lagi þyrfti að gilda ákveðinn þröskuldur varðandi lágmarks fjárhæð tekna sem fyrirtæki þyrfti að afla í markaðsríki, í því skyni að ekki sé verið að eltast eftir óverulegum skatttekjum. Upphæðin myndi jafna til þess hvað telst vera veruleg efnahagsleg þátttaka í efnahagslífi ríkja, en ákjósanlegt væri að þessi lágmarks upphæð tæki mið af stærð hvers og eins markaðar fyrir sig.¹⁴⁸

Að lokum er mögulega stærsta áskorunin sem stendur í vegi fyrir að tekjutengdur þáttur geti orðið að raunhæfum kosti, er takmörkuð geta yfirvalda til að hafa umsjón með stafrænum viðskiptum. Til að skattaleg tengsl geti myndast í ríki á grundvelli tekna þurfa yfirvöld þeirra ríkja að hafa vitneskju um að viðskipti séu að fara fram innan landamæra þess. Nákvæmt innihald stafrænna viðskipta er aftur á móti öllu jafna eingöngu í vitneskju kaupanda og seljanda, en ákvörðun um að skylda þessa aðila að tilkynna um slík viðskipti til skattýfirvalda myndi að öllu líkindum skila takmörkuðum árangri. Neytendur myndu líklega forðast slíka skyldu enda um óhóflega byrði á þeirra hendur sem mögulega gæti leitt til hærra verðs vöru og

¹⁴⁷ sama heimild 107–108.

¹⁴⁸ sama heimild 108.

þjónustu. Sami hvati myndi einnig gilda fyrir seljendur, en auk þess standa þeir frammi fyrir því vandamáli að þeir geta ekki verið fullvissir um búsetu neytenda, meðal annars vegna þess að viðskiptin fara almennt fram í gegnum internetið og neytendur geta þar auðveldlega falið staðsetningu sína. Það gæti því reynst vandkvæðum bundið fyrir yfirvöld að beita slíkum þætti í framkvæmd þar sem erfitt getur yfirhöfuð verið að nálgast upplýsingar um viðskiptin.¹⁴⁹

Vegna allra þeirra annmarka sem nefndir hafa verið mælir lokaskýrslan ekki með því að til skattskyldu geti stofnast eingöngu á grundvelli tekjutengds þáttar heldur þyrfti að beita honum í sameiningu við aðra þætti.¹⁵⁰

5.6.1.2. Stafrænir þættir

Í stafræna hagkerfinu er geta fyrirtækja til að setja á fót og viðhalda öflugum samskiptum við neytendur í tilteknu ríki í gegnum internetið háð ákveðnum stafrænum þáttum. Þessir þættir gætu veitt vísbendingu um hvort fyrirtæki taki þátt í efnahagslífi annars ríki og væri því hægt að beita þeim sem hluta af prófi við ákvörðun á því hvort veruleg efnahagsleg nærvera sé til staðar.

Tilvist vefsíða eða annarra stafrænna miðla í ríki er fyrsti stafræni þátturinn sem bendir til verulegrar efnahagslegrar nærveru í tilteknu ríki. Fyrirtæki sem hyggjast selja vörur eða þjónustu í öðru ríki stofna oft til staðbundinna vefsíða eða annarskonar stafrænna miðla í því skyni að kynna vörurnar eða þjónustuna í því ljósi sem neytendur þess ríkis eru best vanir. Fyrirtæki þýða til að mynda almennt vefsíðuna eða miðilinn yfir á tungumál ríkisins sem á við hverju sinni ásamt því að þróa sérsniðnar markaðsherferðir fyrir hina staðbundnu neytendur og veita þeim möguleika á að inna af hendi greiðslur í eigin gjaldmiðli. Auk þess eru skilmálar kaupsamninga á milli fyrirtækjanna og neytenda oftast hannaðir á þann hátt að þeir endurspegli viðskipta- og lagalegan bakgrunn ríkja neytendanna. Allar þessar aðgerðir benda til ásetnings fyrirtækja til að halda uppi stöðugri atvinnustarfsemi í tilteknu ríki.¹⁵¹

Annar stafrænn þáttur sem nátengdur er hinum fyrri er notkun staðbundinna léna. Fyrirtæki sem stundar hefðbundna atvinnustarfsemi myndi almennt setja upp einhverskonar búð eða skrifstofu í því ríki sem það hyggst hefja starfsemi í, en notkun stafrænna fyrirtækja á staðbundnum lénum er samvarandi leið þeirra til að koma upp einhverskonar heimilisfangi í viðeigandi ríkjum. Ásamt því að auka við líkurnar á því að neytendur finni vefsíðuna getur

¹⁴⁹ Niko (n. 9) 39.

¹⁵⁰ OECD, „Addressing the Tax Challenges of the Digital Economy, Action 1 - 2015 Final Report“ (n. 27) 107.

¹⁵¹ sama heimild 109.

kaup á staðbundnu léni einnig þjónað þeim tilgangi að koma í veg fyrir að vörumerki fyrirtækisins séu misnotuð með þeim afleiðingum að orðspor fyrirtækisins hljóti álitshnekki.¹⁵² Hægt er aftur á móti að ná fram báðum þessum áhrifum án þess að fjárfesta í staðbundnu léni, sem dregur verulega úr mikilvægi þáttarins. Enn fremur á umræddur þáttur aðeins við um vefsíður en stefna stafrænnar tækni virðist vera meira í áttina að miðlum sem byggja á forritum (e. application based platforms).¹⁵³

Þriðji stafræni þátturinn sem OECD telur upp í lokaskýrslunni er notkun staðbundinna greiðslumáta. Fyrirtæki sem taka virkan þátt í efnahagslífi annarra ríkja bjóða viðskiptavinum sínum í þessum ríkjum öllu jafna upp á greiðslumöguleika sem þeir eru almennt vanir. Í því felst meðal annars að verð vöru og þjónustu er sett fram í gjaldmiðli viðskiptavinnanna ásamt því að skattar, tollar og önnur gjöld eru sérstaklega reiknuð inn í söluverðið. Fyrirtæki myndu almennt ekki ráðast í slíkar flóknar, tæknilegar og lagalegar aðgerðir án þess að hafa ásetning til þess að taka virkan þátt í efnahagslífi ríkis, sem gæti því verið vísbending um verulega efnahagslega nærveru.¹⁵⁴

5.6.1.3. Notendatengdir þættir

Þriðji og síðasti flokkur þeirra þátta sem geta veitt vísbendingar um verulega efnahagslega nærveru er byggður á fjölda notenda í tilteknu ríki og því gagnamagni sem þeir búa til. Með hliðsjón af mikilvægi netáhrifa í stafræna hagkerfinu er hægt að færa sterk rök fyrir því að tilvist notendahópa og tilheyrandi gagnasöfnun sem rekja má til þessara notenda séu mikilvægar vísbendingar um sterk efnahagsleg tengsl fyrirtækis við tiltekið ríki.¹⁵⁵

Fyrsta prófið um veruleg efnahagsleg tengsl myndi eðli máls samkvæmt byggja á fjölda virkra notenda. Umrætt próf myndi mæla hversu margir notendur innan tiltekins ríkis skrá sig inn eða heimsækja tiltekna vefsíðu eða annan stafrænan miðil innan tiltekins tímabils. Tímabilið sem lokaskýrslan miðar við er einn mánuður. Við fyrstu sýn virðist þessi mælikvarði frekar auðskiljanlegur og einfaldur í framkvæmd, en við nánari athugun er ljóst að frekari vinna þarf að fara fram áður en hægt væri að beita honum. Til dæmis þyrfti að ákveða hvað felst í að vera virkur notandi ásamt því að finna leiðir við að sannreyna upplýsingar um raunverulegan fjölda notenda innan tiltekins ríkis. Áreiðanleiki slíkra upplýsinga getur í einhverjum tilvikum verið

¹⁵² sama heimild.

¹⁵³ Niko (n. 9) 40.

¹⁵⁴ OECD, „Addressing the Tax Challenges of the Digital Economy, Action 1 - 2015 Final Report“ (n. 27) 109.

¹⁵⁵ sama heimild 110.

takmarkaður meðal annars vegna þess að notendur búa til marga aðganga, gefa rangar upplýsingar eða vegna notkun svokallaðra botta (e. bot).¹⁵⁶

Annar notendatengdi þátturinn varðar fjölda samninga sem gerðir eru innan tiltekins ríkis. Í hvert skipti sem notandi skráir sig á tiltekna vefsíðu eða með öðrum hætti gerist meðlimur að einhverskonar stafrænum miðli er vanalega gerður samningur um notandaleyfi (e. end-user license agreement) þar sem notandinn samþykkir þjónustuskilmála vefsíðunnar eða miðilsins. Ef fjöldi slíkra samninga sem fyrirtæki gerir í tilteknu ríki fara yfir ákveðinn þröskuld, til dæmis á árs tímabili, gæti það verið vísbending um verulega þátttöku í efnahagslífi þess tiltekna ríkis og þannig leitt til skattskyldu fyrirtækisins. Skattskylda í þessum tilvikum gæti þannig verið byggð á sambærilegum grundvelli og skattskylda sem stofnast til vegna háðs umboðsmanns samkvæmt 5. mgr. 5. gr. samningsfyrirmyndar OECD. Í þeim tilvikum myndi stafræni miðillinn í rauninni sinna hlutverki umboðsmanns fyrirtækisins í markaðsríki þar sem hægt er að líta svo á að miðillinn hafi heimildir til að gera samninga fyrir hönd fyrirtækisins og nýti hana reglulega.¹⁵⁷ Vægi þessa þáttar er aftur á móti takmarkað að ákveðnu leyti vegna langtímaeðlis samninganna, en notendur njóta oft góðs af þjónustu til margra ára eftir að upphaflegi samningurinn er gerður. Til að leysa úr því vandamáli væri hægt að beita umræddum þætti samhliða notendapættinum í því skyni að hafa stöðugt eftirlit með stöðu samninga og því hvort notendur séu enn virkir.¹⁵⁸

Þriðji og síðasti notendatengdi þátturinn sem gæti gefið til kynna þátttöku í efnahagslífi ríkis er magn gagna sem safnað er með stafrænum hætti af notendum og neytendum sem heimilisfastir eru í tilteknu ríki. Áherslan yrði á uppruna gagnasöfnunarinnar óháð því hvar geymsla og úrvinnsla þeirra fer endanlega fram. Möguleg vandkvæði sem fylgja þessum þætti varða meðal annars erfiðleika við að verðmeta gögn ein og sér og að finna upprunastað þeirra.¹⁵⁹

5.6.1.4. Samantekt og mat á úrlausninni

Hugmyndin um að byggja skattaleg tengsl fyrirtækja og samsvarandi skattskyldu þeirra á grundvelli verulegrar efnahagslegrar nærveru er mjög áhugaverð. Þó að lokaskýrslan taki það

¹⁵⁶ Botti er forrit sem vinnur tiltekin verk fyrir notanda eða annað forrit eða líkir eftir mannlegu atferli; sama heimild.

¹⁵⁷ sama heimild.

¹⁵⁸ Niko (n. 9) 41.

¹⁵⁹ OECD, „Addressing the Tax Challenges of the Digital Economy, Action 1 - 2015 Final Report“ (n. 27) 110–111.

ekki fram sérstaklega er hér í rauninni verið að leggja fram hugmynd um stafræna fasta atvinnustöð. Skilyrði fastrar atvinnustöðvar um efnislega nærveru er skipt út fyrir stafræna nærveru sem hefur í för með sér verulega þátttöku í efnahagslífi annars ríkis.

Í framkvæmd hafa áður verið lagðar fram hugmyndir um fasta atvinnustöð án efnislegrar nærveru og er jafnvel hægt að finna einstök dæmi um að reynt hafi verið að túlka nógildandi regluverk með þeim hætti að slíkur möguleiki gæti verið til staðar. Þekktasta dæmið um það er að finna í spænskum dómi frá árinu 2012 en dómstóll þar í landi komst að þeirri niðurstöðu að netverslun sem fyrirtækið Dell rak á Spáni í gegnum vefsíðu hafi myndað fasta atvinnustöð fyrir fyrirtækið. Var það rökstutt meðal annars með þeim hætti að vefsíðan einblíndi á spænskan markað, hafði spænskt lén og að starfsmenn systurfélags Dell hafi þýtt efni síðunnar yfir á spænsku. Var þetta talið nóg til að mynda fasta atvinnustöð samkvæmt 5. gr. samningsfyrirmyndar OECD jafnvel þó engin raunveruleg efnisleg nærvera hafi verið til staðar, en vefsíðan var til að mynda hýst á vefþjóni sem staðsettur var fyrir utan Spán. Þessu tiltekna máli var áfrýjað til herra dómstígs sem vísað rökstuðningnum frá en staðfesti samt sem áður niðurstöðuna.¹⁶⁰ Það sem taka má frá þessu dæmi er að það sýnir hvernig hægt væri að beita nýju skilyrði um verulega efnahagslega nærveru í framkvæmd þó gagnrýna megi rökstuðning þessa tiltekna spænska dómstóls sem fellur ekki vel að nógildandi reglum.

Helsta vandamálið við verulega efnahagslega nærveru sem grundvöll skattlagningar er að óljóst er hvað í raun felst í verulegri efnahagslegri nærveru. Lokaskýrslan nefnir að ákveðnir þættir, sem fjallað var ítarlega um, geti mögulega gefið vísbendingu um verulega efnahagslega nærveru en mikil óvissa háir hverjum og einum þeirra. Einnig er óljóst hvernig þeir verka saman að því leyti að ekki liggur fyrir í hvaða tilvikum er nauðsynlegt að einn, allir eða samblanda þeirra þurfi vera fyrir hendi. Er því ljóst að mikil vinna þyrfti að fara fram í að þróa þessa úrlausn ef hún á að virka í framkvæmd, sérstaklega með hliðsjón af þeim gríðarlegu breytingum sem hún myndi hafa á ákvörðun um takmarkaða skattskyldu fyrirtækja. Einnig má gagnrýna OECD fyrir að leggja fram úrlausnina yfirhöfuð þar sem hún stangast einfaldlega á við fyrrnefnda niðurstöðu þess um að draga ekki hring utan um stafræna hagkerfið og veita því sérstaka skattalega meðferð. Úrlausnin miðar gagnert að því að taka sérstaklega á tekjum sem aflað er með stafrænum leiðum og láta aðrar skattareglur gilda um þær en hinar hefðbundnu tekjur.

¹⁶⁰ Dell Spain [2012] Tribunal Económico-Administrativo Central 00/2107/2007.

5.6.2. Afdráttarskattur á stafræn viðskipti

Önnur úrlausn sem lokaskýrslan tekur til umfjöllunar er mögulegur afdráttarskattur á greiðslur einstaklinga og lögaðila fyrir vörur og þjónustu keyptar með stafrænum hætti af aðilum sem heimilisfastir eru í öðru ríki. Slíkur skattur gæti gilt sjálfstætt óháð öðrum þáttum eða úrlausnum eða samhliða til dæmis þeirri úrlausn sem fjallað var um í síðasta kafla varðandi skattskyldu á grundvelli verulegrar efnahagslegrar nærveru.¹⁶¹ Það er ekki sjálfgefið að hægt væri að leggja sama skattinn jafnt á öll stafræn viðskipti þar sem slík viðskipti birtast í ýmsum mismunandi búningum, fylgja ólíkum viðskiptalíkönum og gætu því brugðist með mismunandi hætti við slíkri skattálagningu.¹⁶² Af því sögðu þyrfti að afmarka með skýrum hætti hvaða tegundir viðskipta falli undir gildissvið skattsins í því skyni að skattgreiðendur geti verið nokkurn vegin fullvissir um í hvaða tilvikum hann gildir og til að tryggja að skattyfirvöld geti með fullnægjandi hætti stuðlað að innheimtu hans. Gildissviðið ætti einnig að vera skilgreint með eins einföldum hætti og mögulegt er til að forðast ónauðsynlegar flækjur í framkvæmd og vandkvæði við flokkun tekna. Stuðla þarf þó að jafnvægi þessara þátta á móti nauðsyn þess að tryggja að sambærileg viðskipti séu skattlögð með sambærilegum hætti í því skyni að forðast að óeðlilegar skattaskipulagningaraðferðir geri skattlagninguna marklausa.¹⁶³

Einn möguleiki væri að telja upp allar tegundir viðskipta sem félli undir gildissvið afdráttarskattsins en það myndi veita ákveðinn skýrleika og fyrirsjáanleika í framkvæmd. Ákveðin vandamál gætu aftur á móti einnig fylgt slíkri aðferð. Til að mynda er líklegt að slík leið myndi stofna til ágreinings um flokkun viðskipta í þeim skilningi að aðilar myndu greina verulega á um hvort þeirra viðskipti félli undir gildissvið skattsins. Tæknilegar framfarir og nýjar tegundir viðskipta gætu gert yfirvöldum mjög erfitt fyrir að leysa úr slíkum ágreiningi. Jafnframt gæti slík aðferð leitt til ólíkrar skattlegrar meðferðar á efnahagslega sambærilegum viðskiptum, einungis vegna þess að viðskiptin eru klædd í ólíkan búning. Af þessari ástæðu væri almennari skilgreining á gildissviði skattsins líklega meira viðeigandi. Lokaskýrslan leggur fram tillögu um að skatturinn gæti annað hvort gilt um viðskipti með vörur og þjónustu sem pantað er í gegnum netið eða allar söluaðgerðir sem framkvæmdar eru úr fjarlægð við aðila sem heimilisfastir eru í öðru ríki.¹⁶⁴

¹⁶¹ OECD, „Addressing the Tax Challenges of the Digital Economy, Action 1 - 2015 Final Report“ (n. 27) 113.

¹⁶² Yariv Brauner og Andres Moreno Baez, „Withholding Taxes in the Service of BEPS Action 1: Address the Tax Challenges of the Digital Economy“ (2. febrúar 2015) WU International Taxation Research Paper Series No. 2015 - 14 12 <<http://dx.doi.org/10.2139/ssrn.2591830>> skoðað 11. apríl 2017.

¹⁶³ OECD, „Addressing the Tax Challenges of the Digital Economy, Action 1 - 2015 Final Report“ (n. 27) 113.

¹⁶⁴ sama heimild 113–114.

5.6.2.1. Innheimta skattsins

Í framkvæmd gæti innheimta afdráttarskattsins staðið frammi fyrir ákveðnum hindrunum. Þegar kemur að viðskiptum milli fyrirtækja (B2B) mætti almennt ætla að hægt væri að framfylgja skattinnheimtu með frekar einföldum aðgerðum og að fyrirtæki myndu hlýða skipunum yfirvalda í þessum efnum. Á hinn bóginn er ekki hægt að fullyrða hið sama þegar kemur að viðskiptum fyrirtækja við neytendur (B2C). Það er annars vegar vegna þess að neytendur hafa hvorki nægilega þekkingu né hvata til að halda eftir skatti og hins vegar vegna þess að innheimta afdráttarskattsins hefði væntanlega meiri kostnað og vinnu í för með sér fyrir yfirvöld en upphæð þeirra skatttekna sem verða til af slíkri skattinnheimtu, þar sem um er að ræða gífurlegan fjölda viðskipta sem almennt fela í sér lágar fjárhæðir. Ein möguleg úrlausn sem lokaskýrslan stingur upp á er að leggja skylduna til að halda eftir skatti á milliliði sem meðhöndla greiðslur neytenda til seljenda. Þar sem slíkir milliliðir myndu í flestum tilvikum ekki hafa nægar upplýsingar um viðskiptin sjálf sem eiga sér stað gæti verið hægt að útfæra ákveðið skráningarkerfi til að auðvelda starf þeirra til muna. Skylda þyrfti erlend fyrirtæki sem hafa heimilisfesti í öðru ríki til að skrá sig í slíkt kerfi og tilnefna sérstakan bankareikning sem notaður yrði til að taka á móti öllum greiðslum frá viðskiptavinum frá tilteknu ríki. Þetta gæti gert milliliðunum kleift að halda aðeins eftir skatti vegna greiðslna sem fara í gegnum þessa tilteknu bankareikninga. Annars væri einnig hægt að láta skattinn eingöngu gilda í viðskiptum milli fyrirtækja.¹⁶⁵

5.6.2.2. Samantekt og mat á úrlausninni

Álagning afdráttarskatts á stafræn viðskipti gæti verið hagkvæmur kostur til að skattleggja tekjur sem almennt eru einkennandi fyrir stafræna hagkerfið. Ákveðnar hindranir standa samt sem áður í vegi fyrir því að slík skattlagning geti orðið að raunhæfum kosti til viðbótar við hindranirnar sem þegar hafa verið teknar til skoðunar. Til dæmis yrði torvelt fyrir ríki innan Evrópusambandsins (ESB) og Evrópska efnahagssvæðisins (EES) að leggja á slíkan skatt vegna reglna þar um sem banna mismunun á grundvelli ríkisfangs.¹⁶⁶ Slíkar reglur myndu öllu jafna ekki heimila að lagður yrði eingöngu afdráttarskattur á erlend fyrirtæki með þessum hætti. Ríki sem hafa gerst aðilar að hinum almenna samningi um tolla og viðskipti (GATT) og hinum almenna samningi um þjónustuviðskipti (GATS) bera sambærilegar skuldbindingar, þó með

¹⁶⁵ sama heimild 114.

¹⁶⁶ Consolidated version of the Treaty on the Functioning of the European Union [2012] OJ C-326/47, 18. gr.

mun rýmri undanþáguheimildum.¹⁶⁷ Sú staða er ekki heppileg þar sem ólíklegt er að úrlausnin nái fram markmiði sínu ef ekki fara fram samræmdar aðgerðir ríkja. Ef aðeins einstök ríki taka upp slíka skattinnheimtu eru mun meiri líkur á því að fyrirtæki geti skipulagt starfsemi sína með þeim hætti að ekki komi til greiðslu skattsins. Með sama móti gæti það einnig haft áhrif á ákvörðun fyrirtækja hvar þau velja að setja upp starfsemi sína og þannig fælt frá erlendar fjárfestingar. Af þessum ástæðum nefndum er ólíklegt að mörg ríki muni taka upp sérstakan afdráttarskatt á stafræn viðskipti í nánustu framtíð.

5.6.3. Jöfnunarálag (e. equalisation levy)

Álagning jöfnunarálags á erlend fyrirtæki er ein möguleg leið til að bregðast við skattalegum áskorunum stafræna hagkerfisins. Markmiðið með slíku álagi er að jafna stöðu innlendra og erlendra fyrirtækja, en erlend fyrirtæki eru oft á tíðum samkeppnishæfari en innlend fyrirtæki vegna þess að skattbyrði þeirra er mun lægri. Slíkt álag felur í raun í sér skattlagningu erlendra fyrirtækja sem stunda atvinnustarfsemi í tilteknu ríki án þess að hafa þar fasta atvinnustöð.¹⁶⁸ Í því skyni að koma í veg fyrir að álagið valdi smáum og meðalstórum fyrirtækjum ósanngjarni byrði jafnt og að tryggja skýrleika og fyrirsjáanleika í framkvæmd er mælt með því að álagið skuli eingöngu gilda í þeim tilvikum þegar staðreynt hefur verið að erlent fyrirtæki hafi verulega efnahagslega nærveru.¹⁶⁹

5.6.3.1 Gildissvið álagsins

Það gæti reynst erfitt í framkvæmd að ákveða á hverskonar viðskipti skyldi leggja á jöfnunarálag. Ef forgangsroðun yfirvalda snýr að því að skattleggja öll viðskipti sem fara fram úr fjarlægð væri hægt að leggja álag á öll slík viðskipti erlendra fyrirtækja við íbúa þess tiltekna ríkis. Líkt og áður var nefnt þyrfti samt sem áður alltaf að fara fram mat hvort erlenda fyrirtækið hafi verulega efnahagslega nærveru í ríkinu. Annar kostur væri að takmarka gildissvið jöfnunarálagsins við viðskipti sem fara fram með sjálfvirkum hætti þar sem stofnað er til samninga um kaup á vörum eða þjónustu í gegnum stafræna miðla án þess að atbeina manna er krafist. Slík afmörkun myndi beina athyglinni að þeim tegundum viðskipta sem í raun valda

¹⁶⁷ General Agreement on Tariffs and Trade (staðfestur 30. október 1947, tók gildi 1. janúar 1948) 55 UNTS 194, 3. gr.; General Agreement on Trade in Services (staðfestur 15. apríl 1994, tók gildi 1. janúar 1995) 1869 UNTS 183, 17. gr.; OECD, „Addressing the Tax Challenges of the Digital Economy, Action 1 - 2015 Final Report“ (n. 27) 115.

¹⁶⁸ Sayan Basak, „Equalization Levy: A New Perspective of E-Commerce Taxation“ (2016) 44 (11) Intertax 845, 845–846.

¹⁶⁹ OECD, „Addressing the Tax Challenges of the Digital Economy, Action 1 - 2015 Final Report“ (n. 27) 115–116.

áhyggjum, en fylgifiskur þess gæti verið að fyrirtæki beiti í auknum mæli hefðbundnum leiðum til að gera samninga sem fela ekki í sér notkun stafrænna miðla. Ef gildissviðið er afmarkað með of þröngum hætti er einnig hætt á því að sveigjanleikinn til að bregðast við framtíðar þróunum sé óæskilega mikið skertur sem gæti verulega dregið úr tilgangi álagsins.¹⁷⁰

Ef yfirvöld telja að skattlagning verðmæta sem verða til vegna framlags viðskiptavina og notenda innan tiltekns ríkis ætti að vera í forgangi gætu yfirvöld lagt jöfnunarálag á gagnasöfnun fyrirtækja sem hafa heimilisfesti í öðrum ríkjum. Slíka álagningu er hægt að framkvæma á marga mismunandi vegu. Til dæmis væri ein leið að miða álagið við meðaltal virkra notenda í hverju ríki. Erfitt gæti þó reynst að ákvarða hvaða notendur eru í raun virkir, líkt og áður var nefnt, og til að bæta gráu ofan á svart getur verðmætið sem notendur stuðla að verið mjög misjafnt þeirra á milli. Önnur leið væri að miða álagið við magn gagna sem safnað er í tilteknu ríki af viðskiptavinum og notendum sem heimilisfastir eru þar. Með sama hætti og varðandi fyrri kostinn leiðir það til erfiðleika að verðmæti gagna getur verið gjörólíkt eftir innihaldi þeirra og tilgangi ásamt því að krefjandi getur verið að ákvarða orsakatengsl á milli söfnun gagna og tekna aflaðra í tilteknu ríki í því skyni að réttlæta skattlagninguna.¹⁷¹

5.6.3.2. Samantekt og mat á úrlausninni

Líkt og með álagningu afdráttarskatts á erlend fyrirtæki sem fjallað var um hér að framan stendur jöfnunarálag frammi fyrir sömu hindrunum Evrópuréttarins. Þar sem ekki er heimilt að mismuna aðilum á grundvelli ríkisfangs innan ríkja ESB og EES þyrfti að leita lausnar á því hvernig hægt væri að tryggja jafna meðferð innlendra og erlendra fyrirtækja. Einfaldast væri að leggja jöfnunarálagið bæði á innlend og erlend fyrirtæki, en væntanlega þyrfti í þeim tilvikum að finna leiðir til að draga úr neikvæðum áhrifum þess sem fylgir því að leggja bæði tekjuskatt og jöfnunarálag á fyrirtæki. Í því skyni væri til dæmis hægt að leggja álagið eingöngu á í þeim tilvikum þegar tekjur eru ekki skattlagðar eða eru háðar algjörri lágmarks skattlagningu eða jafnvel leyfa fyrirtækjum að draga álagið frá greiddum tekjuskatti í heimilisfestisríki.¹⁷²

Hugmyndin um jöfnunarálag eins og hún er sett fram í lokaskýrslunni er langt frá því að vera fullmótuð. Óljóst er á hvaða greiðslur slíkt álag ætti helst að leggjast, en allar tillögurnar sem settar eru fram til þess að afmarka gildissvið álagsins sæta ákveðnum hindrunum. Það er því ljóst að frekari vinna þyrfti að fara fram áður en hægt væri að líta á þessa úrlausn sem raunhæfa

¹⁷⁰ sama heimild 116.

¹⁷¹ sama heimild.

¹⁷² sama heimild 116–117.

aðferð til að skattleggja stafræn viðskipti. Eitt ríki hefur aftur á móti tekið forystuhlutverk í þessum efnum og hefur ákveðið að innleiða sambærilegt jöfnunarálag og því sem fjallað hefur verið um hér í lögjöf sína. Ríkið sem hér um ræðir er Indland en jöfnunarálagið tók gildi þar í landi þann 1. júní 2016 í kjölfar lagabreytinga. Álagið sem hefur fengið nafnið Google skattur er 6% álag á greiðslur fyrirtækja með heimilisfesti eða fasta atvinnustöð á Indlandi til fyrirtækja með heimilisfesti fyrir utan Indland fyrir ákveðna veitta þjónustu. Þessi ákveðna veitta þjónusta hefur verið afmörkuð nánar til að ná eingöngu yfir auglýsingastarfsemi, nánar tiltekið auglýsingastarfsemi sem fer með einhverjum hætti fram í gegnum internetið eða með öðrum stafrænum hætti.¹⁷³ Álagið á að jafna stöðu innlendra fyrirtækja á móti stórum fjölþjóðafyrirtækjum líkt og Google og Facebook með því að láta þessi fyrirtæki greiða skatt af tekjum sem þau afla í gegnum innlendra auglýsingaraðila. Deilt hefur verið um lögmæti jöfnunarálagsins á Indlandi en margir sérfræðingar þar í landi hafa haldið því fram að álagið sé í raun tekjuskattur, en samkvæmt lögum þar í landi er óheimilt að leggja tekjuskatt oftar en einu sinni á sömu tekjurnar.¹⁷⁴ Dómstólar gætu því átt síðasta orðið hvort slíkt jöfnunarálag verði langlíft á Indlandi. Áhugavert verður að fylgjast með hvernig þessi mál eiga eftir að þróast á Indlandi þar sem það gæti veitt vísbendingu um hvort hagstætt sé fyrir önnur ríki að taka upp slíkt jöfnunarálag.

5.6.4. Samantekt og framtíðarhorfur

OECD tók til skoðunar þrjár úrlausnir sem gætu tekist á við víðtækari skattalegar áskoranir stafræna hagkerfisins varðandi beina skattlagningu en hér að framan var ítarlega lagt mat á hverja úrlausn fyrir sig. Eftir skoðun úrlausnanna eins og þær birtast í lokaskýrslunni kemur ekki á óvart að OECD hafi tekið þá ákvörðun um að mæla ekki með sameiginlegri innleiðingu þeirra.¹⁷⁵ Úrlausnirnar eru allar á ákveðnu grunnstigi og eru nokkrir grundvallarannmarkar sem koma í veg fyrir að hægt sé að beita þeim heilt yfir í framkvæmd. Frekari rannsóknarvinnu og samsvarandi úrbóta væri þörf til þess að hægt væri að mæla með sameiginlegri innleiðingu úrlausnanna á meðal ríkja OECD.

Það sem aftur á móti kemur á óvart er tillaga OECD á þá leið að einstök ríki geti tekið upp úrlausnirnar í innanlandsrétt sinn og þannig beitt þeim einhliða. Er það mjög einkennileg

¹⁷³ Shreya Rao, „The Indian Equalisation Levy: Inelegant But Not Unexpected“ (2016) 2 NLS Business Law Review 25, 42–43.

¹⁷⁴ Venkataraman, N, „Pitfalls in Taxing the Digital Economy“ *Businessline*; Chennai (Chennai, Indland, 22. júní 2016) <<https://search.proquest.com/docview/1798912679?accountid=28419>> skoðað 15. apríl 2017.

¹⁷⁵ OECD, „Addressing the Tax Challenges of the Digital Economy, Action 1 - 2015 Final Report“ (n. 27) 137.

niðurstaða með hliðsjón af fyrri áherslum OECD á samræmdar aðgerðir þegar kemur að mótun alþjóðlegra skattareglna. Í aðgerðaráætluninni sjálfri sem birt var áður en unnið var að skýrslunum 15 kemur til að mynda eftirfarandi fram:

Inaction in this area would likely result in some governments losing corporate tax revenue, the emergence of competing sets of international standards, and the replacement of the current consensus-based framework by **unilateral measures**, which could lead to global tax chaos marked by the massive re-emergence of double taxation. In fact, if the Action Plan fails to develop effective solutions in a timely manner, some countries may be persuaded to take **unilateral action** for protecting their tax base, resulting in unavoidable uncertainty and unrelieved double taxation.¹⁷⁶

Hér kemur fram með mjög skýrum hætti að það er afstaða OECD að forðast ætti einhliða aðgerðir þar sem það gæti leitt til tvísköttunar tekna ásamt óvissu í framkvæmd. Niðurstaða OECD um að ríki geti innleitt einhliða jöfnunarálag, afdráttarskatt á stafræn viðskipti eða nýtt viðmið um ákvörðun takmarkaðrar skattskyldu stangast gagngert á við fyrri afstöðu þess. Slíkt myndi, eins og OECD kom svo vel að orði, leiða til mikillar óvissu í framkvæmd ásamt því að auka verulega líkurnar á tvísköttun þar sem ekki er hægt að ganga út frá því að sérstakur stafrænn skattur sem lagður er á tekjur í einu ríki sé frádráttabær í öðru ríki sem styðst ekki við slíka skattlagningu.

Einnig má gagnrýna OECD fyrir að veita ekki skýrari svör eða hnitmiðaðri úrlausnir við skattalegum áskorunum stafræna hagkerfisins. Í BEPS hluta skýrslunnar var ákveðið að leggja ekki fram sjálfstæðar úrlausnir heldur styðjast við úrlausnir hinna aðgerðanna sem fjalla almennt um efnahagssumhverfið. Sömu varkárni er að gæta þegar kemur að niðurstöðu þess að mæla ekki sértaklega með innleiðingu úrlausnanna sem eiga takast á við víðtækari áskoranir stafræna hagkerfisins. Hér var tækifæri fyrir OECD að takast beint á við áskoranir stafræna hagkerfisins, en niðurstaðan er ákveðin vísbending um vangetu ríkja til að þróa alþjóðlega samræmda úrlausn þegar kemur að flóknum skattalegum áskorunum stafræna hagkerfisins. Á meðan þurfa fyrirtæki sem starfa í stafræna hagkerfinu að bíða eftir framvindu mála og halda áfram að sinna atvinnustarfsemi sinni í ákveðinni óvissu.¹⁷⁷

¹⁷⁶ Áherslubreyting höfundar; OECD, „Action Plan on Base Erosion and Profit Shifting“ (n. 22) 10–11.

¹⁷⁷ Elisabeth Ashworth, Raquel Fernandes og Stéphane Bouvier, „BEPS Action 1 and the Digital Economy: an Unsolvable Issue?“ (CMS nóvember 2016) 7 <<https://cms.law/en/INT/Publication/Business-Implications-of-BEPS>> skoðað 24. apríl 2017.

OECD tók þó fram að áfram verði haldið að fylgjast með þróunum stafræna hagkerfisins og áhrif BEPS aðgerðaráætlunarinnar í heild sinni á það. Gert er ráð fyrir að ný skýrsla verði gefin út sem endurspegli áframhaldandi vinnu í tengslum við stafræna hagkerfið fyrir árið 2020.¹⁷⁸

¹⁷⁸ OECD, „Addressing the Tax Challenges of the Digital Economy, Action 1 - 2015 Final Report“ (n. 27) 138.

6. Aðrar úrlausnir sem ekki komu til umfjöllunar í lokaskýrslu aðgerðar 1

Í þessum kafla verður fjallað um aðrar úrlausnir sem mögulega gætu stemmt stigu við skattalegum áskorunum stafræna hagkerfisins varðandi beina skattlagningu, en þessar úrlausnir komu ekki til umfjöllunar í lokaskýrslu aðgerðar 1. Úrlausnirnar eiga það allar sameiginlegt að um er að ræða einhliða aðgerðir ríkja sem annað hvort hafa verið lögfestar eða komið til álita sem tillögur að lagabreytingum í einstökum ríkjum. Þessar tillögur sýna vilja ríkja til að takast á við áskoranir stafræna hagkerfisins ásamt ákveðinni ópolinmæði þeirra eftir því að bíða eftir skýrum samræmdum aðgerðum af hálfu OECD. Úrlausnirnar sem koma hér til skoðunar eru bita- eða bandvíddarskattur (e. bit or bandwidth tax), gagnaskattur (e. data tax) og skattur vegna afvegaleidds hagnaðar (e. diverted profit tax)

6.1. Bitá- eða bandvíddarskattur (e. bit or bandwidth tax)

Í grunninn felur bita- eða bandvíddarskattur í sér álagningu sérstaks skatts á gagnaflutninga og notkun bandvíddar.¹⁷⁹ Þessi úrlausn gæti leyst úr vandanum sem felst í því að fyrirtæki afla verulegra tekna í öðru ríki án þess að hafa þar fasta atvinnustöð þar sem skattlagning hér miðast ekki við efnislega nærveru. Skattlagning miðast þvert á móti við ákveðna stafræna nærveru sem endurspeglast í bandvíddarnotkun innan ákveðins svæðis. Tilraun til álagningar slíks skatts leit dagsins ljós í Ungverjalandi í október 2014, en tillaga var þar um að skattleggja alla gagnaflutninga sem færu í gegnum vefhýsingaraðila (e. internet service providers) í Ungverjalandi að upphæð sem jafngildir um það bil 65 ISK á hvert gígabæt. Á seinna stigi tillögunnar var ákveðið að setja þak á hámarks greiðslu skattsins að upphæð sem jafngildir um það bil 305 ISK fyrir einstaklinga og 2150 ISK fyrir fyrirtæki á hverjum mánuði. Skattinn átti að leggja á vefhýsingaraðila sem hefðu endanlega bætt gjaldinu við reikninga viðskiptavina sinna. Vegna fjölda mótmælaaðgerða sem fóru fram út um allt Ungverjaland í kjölfar þess að tillagan var kynnt ákvað ríkistjórn Ungverjlands að hætta við álagningu skattsins.¹⁸⁰

Helsta vandamálið við skattinn eins og hann var settur fram í Ungverjalandi er að einstaklingar hefðu þurft að bera mestu byrðar hans í formi herra verðs nettenginga, sem hefði mögulega takmarkað aðgengi einhverra einstaklinga að internetinu. Í stað þess að leggja skattinn á vefhýsingaraðila væri önnur leið að leggja hann beint á fyrirtækin sjálf. Í þeim tilvikum yrði skatturinn lagður á bandvíddarnotkun fyrirtækja sem á sér stað í gegnum vefsíður þeirra og

¹⁷⁹ Með bandvídd er átt við gagnaflutningshraða, sem mælist í bitum á sekúndu; Basu (n. 54) 272.

¹⁸⁰ „Hungary Internet Tax Cancelled after Mass Protests“ *BBC News* (31. október 2014) <<http://www.bbc.com/news/world-europe-29846285>> skoðað 22. apríl 2017.

aðra nettengda miðla. Þessi tillaga kom meðal annars fram í athugasemdum við umræðudrög aðgerðar 1 og í bráðabirgðaskýrslu aðgerðar 1. Þar var rökstutt að gilda ætti ákveðinn lágmarksþröskuldur fyrir innheimtu skattsins svo að minni fyrirtækjum væri ekki íþyngt um of ásamt því að veita fyrirtækjum skattaívilnun í því skyni að halda ákveðnu jafnræði milli stafrænna og hefðbundinna fyrirtækja.¹⁸¹

Ekki þótti tilefni að taka tillöguna til umfjöllunar í lokaskýrslu aðgerðar 1 en ljóst er að bita-eða bandvíddarskattur í þessu formi er mun vænlegri til árangurs en skatturinn sem á átti að leggja í Ungverjalandi, sértaklega ef alþjóðleg samvinna fer fram varðandi þróun og álagningu skattsins. Ákveðnum spurningum þyrfti aftur á móti að svara fyrst áður en hægt væri að íhuga álagningu slíks skatts. Ætti til dæmis að miða skattinn við fjölda bita sem yfirfærð eru eða ætti að taka með í reikninginn verðmætasköpunina sem tengist notkun bandvíddarinnar. Fyrirnefnda aðferðin myndi að öllum líkindum leggja þungar byrðar á fyrirtæki eins og tónlistaveituna Spotify, vegna þeirra gríðarmiklu gagnaflutninga sem notendur þess stuðla að þegar þeir streyma eða niðurhala tónlist, á meðan fyrirtæki eins og Amazon, sem selja vörur í gegnum internetið með einum smelli, myndu greiða mun lægri skatt.¹⁸² Auk þess kallar slík skattlagning á mikið eftirlit með internetnotkun fyrirtækja og einstaklinga sem gæti falið í sér brot á friðhelgi einkalífs.¹⁸³ Að öllu virtu er ljóst að það gæti reynst flókið í framkvæmd að gera úrlausnina að veruleika, en hún er aftur á móti að mörgu leytinu til áhugaverð og gæti tekið á ákveðnum skattalegum áskorunum stafræna hagkerfisins ef rétt mótuð.

6.2. Gagnaskattur (e. data tax)

Sérstakur skattur á gögn sem söfnuð eru af einstaklingum með stafrænum leiðum er ein möguleg leið til að skattleggja fyrirtæki sem starfa í stafræna hagkerfinu, en sú mikla verðmætasköpun sem felst í gagnasöfnun er að öllu jafna óskattlögð. Það voru franskir hagfræðingar sem voru frumkvöðlar að því þróa með ítarlegum hætti tillöguna um sérstakan

¹⁸¹ OECD, „Comments received on Public Discussion Draft, BEPS Action 1: Address the Tax Challenges of the Digital Economy“ (OECD Publishing 16. apríl 2014) 24–27 <<https://www.oecd.org/ctp/comments-action-1-tax-challenges-digital-economy.pdf>> skoðað 22. apríl 2017; OECD, „Addressing the Tax Challenges of the Digital Economy“ (OECD Publishing 16. september 2014) 146–147 <<http://dx.doi.org/10.1787/9789264218789-en>> skoðað 22. apríl 2017.

¹⁸² Hadzhieva (n. 83) 39.

¹⁸³ Charles E McLure Jr., „The Taxation of Electronic Commerce: Background and Proposal“ í Nicholas Imparato (ritstj.), *Public Policy and the Internet: Privacy, Taxes, and Contract* (Hoover Press 2000) 52.

gagnaskatt, en tillagan birtist í svokallaðri Collin skýrslu sem útgefin var af frönskum yfirvöldum.¹⁸⁴

Skýrslan leggur til að frönsk yfirvöld hanni nýjan skatt sem náí til allra þeirra fyrirtækja sem skapa verðmæti með því að fylgjast með hegðun internetnotenda í Frakklandi. Núgildandi reglur sem ákvarða hvenær föst atvinnustöð sé fyrir hendi náí ekki yfir þessar aðstæður og því þurfi að bregðast við með sérstökum skatti. Samkvæmt skýrslunni yrði gagnaskatturinn lagður bæði á frönsk og erlend fyrirtæki í því skyni mismuna ekki fyrirtækjum á grundvelli uppruna. Auk þess myndi ákveðinn lágmarksþröskuldur gilda til þess að íþyngja ekki smáum fyrirtækjum eða nýsköpunarfyrirtækjum, sem sýnir einnig ásetning um að ráðast á rót vandans sem er gagnasöfnun stórfyrirtækja eins og til dæmis Google og Facebook. Skatturinn myndi taka mið af fjölda notenda sem safnað er gögnum um, þ.e.a.s. lagður yrði skattur á viðeigandi aðila fyrir hvern notenda sem hann fylgist með. Til að stuðla að því að fyrirtæki gefi upp réttar upplýsingar um umfang gagnasöfnunar þeirra og jafnframt til að hvetja til þess að hafðir séu í heiðri háir persónuverndarstaðlar tæki fjárhæð skattsins mið af hlýðni aðila. Þetta þýðir að aðilarnir sem fylgja reglunum greiða lægri skatt.¹⁸⁵ Einn þeirra þátta sem skýrslan leggur til að fyrirtæki þyrftu að hlýða er skylda til að útbúa ársskýrslu sem gæfi til kynna fjölda notenda sem fylgst er með og safnað er gögnum um. Skýrslan yrði jafnframt háð endurskoðun skattyfirvalda. Annar þáttur sem kæmi til skoðunar við ákvörðun á því hvort fyrirtæki falli undir lægri þrep skattsins er hvort þau komi fram við notendur sem raunverulega eigendur eigin persónulegra upplýsinga. Ef fyrirtæki gera notendum auðvelt fyrir að endurheimta eigin persónuupplýsingar sem hafa verið safnaðar væri það skref í áttina að lægri skattlagningu. Á hinn bóginn ef fyrirtæki taka sér bessaleyfi til að hagnýta persónuupplýsingar notenda í hagnaðartilgangi og samhliða því gera notendum erfitt fyrir að endurheimta eigin persónuupplýsingar væri það vísbending um að hærri þrep skattsins ættu að gilda.¹⁸⁶

Svona hljóðar í stórum dráttum hugmynd Collin skýrslunnar um álagningu sérstaks gagnaskatts. Hugmyndin miðar að því að skattleggja nokkur af nýju viðskiptalíkönum stafræna hagkerfisins sem fela í sér gagnasöfnun ásamt því að stuðla að frekari vernd

¹⁸⁴ Winston Maxwell og Xenia Legendre, „French report recommends privacy tax“ (*Hogan Lovells Chronicle of Data Protection*, 22. janúar 2013) <<http://www.hldataprotection.com/2013/01/articles/international-eu-privacy/french-report-recommends-privacy-tax/>> skoðað 23. apríl 2017.

¹⁸⁵ Pierre Collin og Nicolas Colin, „Task Force on Taxation of the Digital Economy“ (Ministere de l'économie et des Finances, Ministère du redressement Productif janúar 2013) 123

<http://www.hldataprotection.com/files/2013/06/Taxation_Digital_Economy.pdf> skoðað 23. apríl 2017.

¹⁸⁶ sama heimild 124.

persónuupplýsinga. Lokaskýrsla aðgerðar 1 veitti í raun engin marktæk svör við áskorunum sem felast í gagnasöfnun fyrirtækja og gæti tillagan um sérstakan gagnaskatt því verið viðeigandi lausn við því vandamáli. Tillagan eins og hún birtist í Collin skýrslunni er aftur á móti enn á ákveðnu grunnstigi og væri erfitt að framfylgja henni í núverandi mynd. Stærsta vandamálið er að gert er ráð fyrir að öll gögn sem fyrirtæki safna feli í sér verðmæti er skila af sér tekjur þar sem skatturinn tekur mið af fjölda notenda óháð því hvort gögn þeirra fela í sér verðmæti eða hvort þau eru yfirhöfuð notuð. Taka þyrfti með einhverjum hætti mið af verðmætasköpuninni sem raunverulega á sér stað til að réttlæta álagningu skattsins og koma í veg fyrir ósanngjarna skattbyrði einstakra fyrirtækja sem annars gæti viðgengist. Annað vandamál er að það gæti reynst yfirvöldum mjög kostnaðarsamt að framfylgja álagningu skattsins, en tillagan gerir ráð fyrir sérstakri ársskýrslu sem fyrirtæki þurfa að framkvæma og sem skattfyrivöld þurfa með samsvarandi hætti að endurskoða. Það kallar einnig á að yfirvöld grandskoði fyrirtæki sem hlýða ekki settum reglum.¹⁸⁷ Höfundar skýrslunnar viðurkenna að það yrði gífurlega erfitt í framkvæmd og gæti krafist svokallaðs „*deep packet inspection*“ þar sem innihald fjarskipta er könnuð.¹⁸⁸ Það er ekki vænleg niðurstaða þar sem slík skoðun felur í sér verulegt inngríp inn í friðhelgi persónulífs einstaklinga og gæti falið í sér brot á persónuverndarlögum ríkja.¹⁸⁹ Það er því að öllu virtu ljóst að sérstakur gagnaskattur þyrfti að yfirstíga miklar hindranir til þess að hægt væri að beita honum í framkvæmd.

6.3. Skattur vegna afvegaleidds hagnaðar (e. *diverted profit tax*)

Í apríl 2015 tók gildi nýr skattur í Bretlandi sem á að stuðla að skattlagningu tekna sem afvegaleiddar hafa verið frá Bretlandi. Hægt er að líta á skattinn sem reglu gegn misnotkun sem miðar að því að takast á við skattaskipulagningaraðferðir stórra fjölþjóðafyrirtækja er starfa í stafræna hagkerfinu. Þessi úrlausn breskra yfirvalda er mögulega stærsta skrefið sem nokkurt ríki hefur tekið einhliða til að skattleggja sértaklega stafræn fyrirtæki, en áhugvert er að skatturinn hafi tekið gildi áður en að niðurstöður BEPS verkefnisins lágu endanlega fyrir.¹⁹⁰ Skatturinn er hannaður til að ná yfir annars vegar aðstæður þar sem erlend fyrirtæki skipuleggja starfsemi sína af ásettu ráði í þeim megintilgangi að forðast myndun fastrar atvinnustöðvar í

¹⁸⁷ Corkery o.fl. (n. 84) 8.

¹⁸⁸ Collin og Colin (n. 185) 132.

¹⁸⁹ Robert Todd Graham Collins, „The Privacy Implications of Deep Packet Inspection Technology: Why the Next Wave in Online Advertising Shouldn't Rock the Self-Regulatory Boat“ (2010) 44 (2) Georgia Law Review 545, 546.

¹⁹⁰ Nikol Davies o.fl., „The UK Diverted Profits Tax - a unilateral approach to an international problem“ (*Lexology*, 15. desember 2014) <<http://www.lexology.com/library/detail.aspx?g=fb297eca-dfb3-46f1-a434-becdb00e3f1f>> skoðað 24. apríl 2017.

Bretlandi og hins vegar aðstæður þar sem notast er við viðskiptagerninga sem skortir efnahagslegt innihald (e. economic substance) til að lækka tekjur í Bretlandi.¹⁹¹

6.3.1. Komist hjá stofnun fastrar atvinnustöðvar í Bretlandi

Í þessum aðstæðum komast fyrirtæki hjá því að stofna fasta atvinnustöð í Bretlandi þrátt fyrir að selja þar vörur og þjónustu í verulegu magni. Álagning skattsins í þessum aðstæðum er háð ákveðnum skilyrðum en annað hvort þarf skilyrðið um skattasniðgöngu eða skilyrðið um skattalegt ósamræmi (e. tax mismatch condition) að vera fyrir hendi. Fyrirnefnda skilyrðið er uppfyllt ef sannað er að megin markmið skipulagningar félagasamstæðu hafi verið að sniðganga tekjuskatt í Bretlandi. Skilyrðið um skattalegt ósamræmi er aftur á móti uppfyllt ef erlent félag og félag heimilisfast í Bretlandi, sem eru undir sameiginlegri stjórn, taka þátt í fyrirkomulagi sem leiðir til þess að skattaspörun erlenda félagsins er að fjárhæð sem er a.m.k. 80% lægri en sú fjárhæð sem erlenda fyrirtækið hefði þurft að greiða ef það hefði verið skattskyld í Bretlandi.¹⁹²

6.3.2. Viðskiptagerningar sem skortir efnahagslegt innihald

Aðstæður sem falla hér undir fela að meginstefnu í sér fyrirkomulög þar sem breskt félag greiðir þóknun eða annað sambærilegt gjald til erlends félags. Dæmi um slíkar aðstæður er til dæmis þegar breskt félag yfirfærir hugverkaréttindi félagsins til annars félags innan sömu samstæðu sem staðsett er í lágskattaríki. Þessi gerningur, sem áður hefur verið fjallað um, leiðir til lækkunar á skattbyrði breska félagsins ásamt því að lítil sem engin skattlagning fer fram í lágskattaríkinu. Sama skilyrðið um skattalegt ósamræmi gildir fyrir álagningu skattsins í þessum tilvikum sem þýðir að erlenda fyrirtækið þarf að vera undir sömu stjórn og breska fyrirtækið og hlutfall skattgreiðslna þess þarf að vera 80% lægri en það sem gildir í Bretlandi.¹⁹³

6.3.3. Viðbótarskilyrði

Auk þeirra skilyrða sem lýst voru hér að framan gilda ákveðin viðbótarskilyrði fyrir álagningu skattsins. Markmið skattsins er greinilega að ná til stórra fjölþjóðafyrirtækja og var því ákveðið í því skyni að leggja ekki of miklar byrðar á minni fyrirtæki að setja ákveðin

¹⁹¹ Jessica Silbering-Meyer og Robert Sledz, „HMRC Issues New Guidance on UK’s Diverted Profits Tax“ (*Tax Executive - The Professional Journal of Tax Executives Institute*, 6. apríl 2016) <<http://taxexecutive.org/hmrc-issues-new-guidance-on-uks-diverted-profits-tax/>> skoðað 24. apríl 2017.

¹⁹² EY, „Diverted profits tax: Details released“ (2015) 4 <[http://www.ey.com/Publication/vwLUAssets/EY-Finance-Bill-2015-Diverted-profits-tax-Details-released/\\$FILE/EY-Finance-Bill-2015-Diverted-profits-tax.pdf](http://www.ey.com/Publication/vwLUAssets/EY-Finance-Bill-2015-Diverted-profits-tax-Details-released/$FILE/EY-Finance-Bill-2015-Diverted-profits-tax.pdf)> skoðað 24. apríl 2017.

¹⁹³ Silbering-Meyer og Sledz (n. 191).

lágmarksþröskuld. Skatturinn gildir því eingöngu ef fyrirtæki hafa fleiri en 250 starfsmenn og ef ársvelta þess fer yfir 50 milljónir evra og/eða niðurstöðutala efnahagsreiknings fer yfir 43 milljónir evra. Ef öll skilyrðin sem lýst hafa verið hér að framan eru uppfyllt leiðir það til þess að 25% skattur er lagður á hagnað fyrirtækis sem gert er ráð fyrir að hafa orðið til í Bretlandi. Hagnaðurinn er því raunverulega yfirfærður til Bretlands og skattlagður þar.¹⁹⁴ Tekjuskattur lögaðila er 20% í Bretlandi sem þýðir að skatturinn er ákveðinn hvati fyrir fyrirtæki að telja fram tekjur sínar þar til að hætta ekki á að þurfa að greiða 5% hærri skatt af tekjum sínum.

6.3.4. Samantekt

Skattur á hagnað sem afvegaleiddur hefur verið frá Bretlandi var stuttlega gerð skil í þessum kafla en vegna gríðarlega flókins eðlis skattsins var einblínt á helstu skilyrði hans og áhrif. Skatturinn er að öllum líkindum róttækasta aðgerð sem ríki hefur einhliða ráðist í til að takast á við skattalegar áskoranir stafræna hagkerfisins, en hann felur í sér ákveðna yfirlýsingu um að ríki sætti sig ekki lengur við að úrelt skilyrði fastrar atvinnustöðvar samkvæmt samningsfyrirmynd OECD og tvísköttunarsamningum leiði til þess að þau verði af verulegum skatttekjum. Ákveðinn veikleiki úrlausnarinnar felst þó í þeirri staðreynd að hún tekur ekki á aðstæðum þar sem fyrirtæki þurfa ekki efnislega nærveru til þess að geta selt vörur eða þjónustu í miklu mæli yfir landamæri, en fyrirtæki í þessum aðstæðum eru ekki af ásettu ráði að forðast það að mynda fasta atvinnustöð eða taka þátt í gerningum sem endurspeglar ekki efnahagslegt innihald þeirra.¹⁹⁵ Skatturinn myndi þar af leiðandi ekki ná til þessara fyrirtækja. Þessi ákvörðun breska yfirvalda um að leggjast í einhliða aðgerðir á alþjóðlegu vandamáli hefur einnig verið gagnrýnd, einkum vegna þess að hún gæti leitt til þess að önnur ríki geri slíkt hið sama og innleiði sínar eigin reglur.¹⁹⁶ Slík þróun myndi gera fyrirtækjum sem stunda alþjóðastarfsemi erfitt fyrir þar sem flóknar lagareglur myndi gilda á milli ríkja. Skortur á hnitmiðuðum úrlausnum til að takast á við áskoranir stafræna hagkerfisins í lokaskýrslu aðgerðar 1 gæti einnig ýtt undir þessa þróun, en vert er að nefna að áströlsk stjórnvöld hafa

¹⁹⁴ Davies o.fl. (n. 190).

¹⁹⁵ Heller Kilian, „Beat the Bit and here is how!: How to deal with the Digital Economy in International Taxation“ (ML-ritgerð, Maastricht University 2015) 36
<https://www.maastrichtuniversity.nl/sites/default/files/master_research/Kilian_Heller.pdf> skoðað 24. apríl 2017.

¹⁹⁶ Robert Peston, „Who Wins from Google Tax?“ *BBC News* (10. desember 2014)
<<http://www.bbc.com/news/business-30420571>> skoðað 24. apríl 2017.

tilkynnt að þau stefni á að innleiða sambærilegan skatt og þann sem fjallað hefur verið um hér í innanlandslöggjöf sína. Áætlað er að skatturinn taki gildi þar í landi þann 1. júlí 2017.¹⁹⁷

¹⁹⁷ Sarah Blakelock, Liam Delahunty og Glen Hutchings, „New Diverted Profits Tax Bill: 1,600 Taxpayers in ATO’s Sights“ (*KPMG*, 9. febrúar 2017) <<https://home.kpmg.com/au/en/home/insights/2017/02/new-diverted-profits-tax-bill-09-february-2017.html>> skoðað 24. apríl 2017.

7. Niðurstöður

Í upphafi ritgerðar kom fram að markmið ritgerðarinnar væri þrjúþætt. Í fyrsta lagi var markmiðið að finna út hvað fælist í hugtakinu stafrænt hagkerfi en svarið við þeirri spurningu skiptir sköpum þegar kemur að því að afmarka skattaleg álitamál stafræna hagkerfisins og að finna viðeigandi úrlausnir. Gríðarlega ör þróun upplýsinga- og fjarskiptatækni er í raun ástæðan fyrir tilkomu og vöxt stafræna hagkerfisins, en almennt er litið á slíka tækni sem driffjöður nýja hagkerfisins. Þróun upplýsinga- og fjarskiptatækni ásamt auknu aðgengi þess er ástæðan á bakvið velgengni nýja viðskiptalíkana sem tilheyra stafræna hagkerfinu, en þar má helst nefna rafræn viðskipti (e. e-commerce) netverslanir (e. app stores), skýjaþjónustu (e. cloud computing) og auglýsingastarfsemi á internetinu sem styðst við gagnasöfnun. Það hefur aftur á móti reynst erfitt að niðurnjörva með nákvæmum hætti hvað felst í hugtakinu stafrænt hagkerfi, sem hefur valdið ákveðnum vandræðum. Helsta ástæða þess er að örar tækniþróanir gera það að verkum að skilgreiningar sem lagðar eru fram verða fljótt úreltar. Margir sérfræðingar líta einnig þannig á að ekki sé hægt að aðskilja stafræna hagkerfið frá hinu hefðbundna hagkerfi þar sem ekki er um aðskilda hluti að ræða. Stafræna hagkerfið sé í raun þróun viðskiptahátta. OECD tekur undir þessi rök með því að segja að stafræna hagkerfið sé í raun að verða að hinu hefðbundna hagkerfi. Það myndi því orka tvímælis að reyna skilgreina það með nákvæmum hætti þar sem handahófskenndar línur yrðu dregnar á milli þess sem er stafrænt og þess sem er það ekki. OECD telur að úrlausn skattalegra áskorana stafræna hagkerfisins sé best úr leyst með því að einblína á helstu einkenni stafræna hagkerfisins og skoða hvernig einkennin orsaka eða ýta undir skattalegar áskoranir. Helstu einkenni stafræna hagkerfisins samkvæmt OECD eru hreyfanleiki, nýting gagna, netáhrif, marghliða viðskiptalíkon, tilhneiging til einokunar eða fákeppni og óstöðugleiki.

Markmið ritgerðarinnar var einnig að taka til skoðunar helstu skattalegar áskoranir stafræna hagkerfisins varðandi beina skattlagningu og samsvarandi úrlausnir í ljósi niðurstaðna aðgerðar 1. Umfjöllunin skiptist annars vegar í áskoranir varðandi rýrnun skattstofns og tilflutning hagnaðar, þ.e. svokallaðar BEPS áskoranir, og hins vegar aðrar skattalegar áskoranir í víðtækara samhengi.

OECD komst að þeirri niðurstöðu að stafræna hagkerfið og viðskiptalíkon þess valdi ekki einstökum BEPS áskorunum heldur stuðla séreinkenni þess að áskoranirnar verða verri viðureignar. Þær BEPS áskoranir sem teknar voru til umfjöllunar tengjast einna helst getu fyrirtækja til þess að afla verulegra tekna í markaðsríki án þess að stofna til skattskyldu og háttsemi fyrirtækja sem felst í því að óefnislegar eignir eru yfirfærðar til lágs kattarríkja í því

skyni að lækka skattgreiðslur. Helstu einkenni stafræna hagkerfisins, einkum hreyfanleiki og mikilvægi ófnislegra eigna, gegna stóru hlutverki þegar kemur að slíkri skattaskipulagningu eða skattasniðgöngu. Að mati OECD eru ákveðnar BEPS áhættur einnig til staðar þegar fyrirtæki forðast af ásettu ráði greiðslu afdráttarskatta og þegar CFC reglur tryggja ekki með fullnægjandi hætti skattlagningu í ríki móðurfélaga. Þar sem stafræna hagkerfið eitt og sér skapar ekki sjálfstæðar BEPS áhættur ákvað OECD að leggja ekki fram sjálfstæðar úrlausnir í lokaskýrslu aðgerðar 1 heldur fjalla frekar um hvernig hinar 14 aðgerðir aðgerðaráætlunarinnar koma í veg fyrir BEPS í stafræna hagkerfinu. OECD telur að innleiðing þeirra úrlausna muni að verulegu leyti leysa úr BEPS álitæfnum er varða stafræna hagkerfið, en höfundur hélt því fram að mögulega hefði verið þörf á sérstökum aðgerðum og gagnrýndi að oft á tíðum væri erfitt að greina hvernig umfjöllun OECD um BEPS aðgerðirnar passi inn í samhengi stafræna hagkerfisins. Aðgerðirnar sem höfundur taldi að einna helst gætu haft áhrif á BEPS áskoranir í stafræna hagkerfinu eru aðgerð 7 (Koma í veg fyrir að fyrirtæki komist hjá fastri atvinnustöð með málamyndagerningum) og aðgerðir 8-10 (Tryggja að útkoma milliverðlagningar sé í samræmi við verðmætasköpun).

Hvað varðar víðtækari skattalegar áskoranir stafræna hagkerfisins varðandi beina skattlagningu er almennt hægt að skipta þeim niður í þrjá mismunandi flokka, þ.e. skattaleg tengsl (e. nexus), gagnasöfnun og flokkun tekna. Helstu áskoranirnar sem falla undir þessa flokka varða meðal annars það hvort endurskoða þurfi skilyrði fastrar atvinnustöðvar um efnislega nærveru, hvort eða hvernig ætti að skattleggja verðmætasköpunina sem verður til af gagnasöfnun og hvernig flokka skuli tekjur af nýjum viðskiptalíkönum stafræna hagkerfisins. OECD tók til umfjöllunar þrjár úrlausnir sem talið var að gætu tekist á við þessar áskoranir, en úrlausnirnar eru nýtt viðmið um skattaleg tengsl á grundvelli verulegrar efnahagslegrar nærveru, álagning afdráttarskatts á stafræn viðskipti og jöfnunarálag. Tillagan um skattskyldu á grundvelli verulegrar efnahagslegrar nærveru hefði leitt til verulegra breytinga á reglum um skiptingu skattlagningarréttar ríkja, þar sem takmörkuð skattskylda hefði getað stofnast án efnislegrar nærveru og þar af leiðandi án fastrar atvinnustöðvar. Afdráttarskattur eða jöfnunarálag á stafræn viðskipti hefði með sambærilegu móti falið í sér hnitmiðaða skattlagningu stafrænna viðskipta, en það sem stendur þessum tveimur úrlausnum helst í vegi eru reglur Evrópuréttarins og nokkurra þjóðaréttarsamninga sem leggja bann við mismunun á grundvelli ríkisfangs. OECD ákvað að mæla ekki með sameiginlegri innleiðingu úrlausnanna en stakk aftur á móti upp á því að ríki geti innleitt einstakar úrlausnir einhliða. Höfundur gagnrýndi þessa niðurstöðu

þar sem hún stangast beint á við fyrri afstöðu OECD og gæti haft í för með sér mikla óvissu og mögulega tvísköttun tekna.

Að lokum var leitast við því að athuga hvaða aðrar úrlausnir standi til boða sem mögulega gætu tekist á við skattalegar áskoranir stafræna hagkerfisins varðandi beina skattlagningu sem ekki komu fram í lokaskýrslu aðgerðar 1. Teknar voru til umfjöllunar þrjár mismunandi úrlausnir en þær eru bita- eða bandvíddarskattur, gagnaskattur og skattur vegna afvegaleidds hagnaðar. Athyglisvert verður að sjá hvort OECD muni líta til einhverra úrlausnanna í framtíðinni, en líklegast er að síðast nefnda úrlausnin verði tekin til skoðunar þar sem hún hefur þegar verið lögfest í Bretlandi og fleiri ríki eins og til dæmis Ástralía hafa sýnt ásetning til að lögfesta hana í innanlandsrétt sinn.

Af umfjöllun ritgerðarinnar í heild sinni er ljóst að frekari vinna þarf að fara fram á næstu árum til að takast á við skattalegar áskoranir stafræna hagkerfisins, sérstaklega vegna þess hversu fá bein svör eru veitt í lokaskýrslu aðgerðar 1. OECD hefur viðurkennt slíkt hið sama og hyggst fylgjast með þróun mála næstu ár og birta nýja skýrslu fyrir árið 2020. Mikilvægt er að sameiginlega verði staðið að þessum málum því annars er hættu á því að horfið verði aftur til fortíðar, til þess tíma þegar ríki voru hver með sínar eigin sérkennandi skattareglur og þar sem mikil óvissa og hættu á tvísköttun tekna háði alþjóðastarfsemi.

Heimildaskrá

Angus B, „Chipping Away at the Permanent Establishment Concept“ (2013) 42 (5) Tax Management International Journal 259

Ashworth E, Fernandes R og Bouvier S, „BEPS Action 1 and the Digital Economy: an Unsolvable Issue?“ (CMS nóvember 2016) <<https://cms.law/en/INT/Publication/Business-Implications-of-BEPS>> skoðað 24. apríl 2017

Ásmundur G. Vilhjálmsson, „Full og ótakmörkuð skattskylda manna“ (2007) 4 (3) Tímarit Lögréttu 205

Basak S, „Equalization Levy: A New Perspective of E-Commerce Taxation“ (2016) 44 (11) Intertax 845

Basu S, *Global Perspectives on E-Commerce Taxation Law* (Routledge 2016)

Blakelock S, Delahunty L og Hutchings G, „New Diverted Profits Tax Bill: 1,600 Taxpayers in ATO’s Sights“ (KPMG, 9. febrúar 2017) <<https://home.kpmg.com/au/en/home/insights/2017/02/new-diverted-profits-tax-bill-09-february-2017.html>> skoðað 24. apríl 2017

Bloch F og Demange G, „Taxation and Privacy Protection on Internet Platforms“ (HAL 2016) PSE Working Paper halshs-01381044 <<https://ideas.repec.org/p/hal/psewpa/halshs-01381044.html>> skoðað 30. mars 2017

Brauner Y og Baez AM, „Withholding Taxes in the Service of BEPS Action 1: Address the Tax Challenges of the Digital Economy“ (Social Science Research Network 2. febrúar 2015) SSRN Scholarly Paper ID 2591830 <<http://dx.doi.org/10.2139/ssrn.2591830>> skoðað 11. apríl 2017

Brynjolfsson E og Kahin B, *Understanding the Digital Economy: Data, Tools, and Research* (MIT Press 2002)

Collin P og Colin N, „Task Force on Taxation of the Digital Economy“ (Ministere de l’économie et des Finances, Ministere du redressement Productif janúar 2013) <http://www.hlдатaprotection.com/files/2013/06/Taxation_Digital_Economy.pdf> skoðað 23. apríl 2017

Collins RTG, „The Privacy Implications of Deep Packet Inspection Technology: Why the Next Wave in Online Advertising Shouldn’t Rock the Self-Regulatory Boat“ (2010) 44 (2) Georgia Law Review 545

Corkery J o.fl., „Taxes, the Internet and the Digital Economy“ (2013) 23 (1) Revenue Law Journal <<http://epublications.bond.edu.au/rlj/vol23/iss1/7>>

Corrado C o.fl., „Intangible Capital and Growth in Advanced Economies: Measurement Methods and Comparative Results“ (Institute for the Study of Labor (IZA) 2012) IZA Discussion Paper 6733 <<https://ideas.repec.org/p/iza/izadps/dp6733.html>> skoðað 31. mars 2017

Davies N o.fl., „The UK Diverted Profits Tax - a unilateral approach to an international problem“ (*Lexology*, 15. desember 2014)
<<http://www.lexology.com/library/detail.aspx?g=fb297eca-dfb3-46f1-a434-becdb00e3f1f>>
skoðað 24. apríl 2017

Deloitte, „Auknar aðgerðir stjórnvalda gegn skattsvikum o.fl.“ [2017] (1) Punkturinn - Fréttabréf um skatta- og lögfræðimál
<<https://www2.deloitte.com/is/is/pages/tax/articles/punkturinn-1tbl-2017.html>> skoðað 2. maí 2017

„Efnahags- og framfarastofnunin (OECD)“ (*Utanríkisráðuneyti*)
<<https://www.utanrikisraduneyti.is/verkefni/althjoda-og-oryggissvid/oecd/>> skoðað 17. febrúar 2017

Elín Árnadóttir, „Föst atvinnustöð“ (2005) 19 (1) Tíund fréttablað RSK 16

EY, „Diverted profits tax: Details released“ (2015)
<[http://www.ey.com/Publication/vwLUAssets/EY-Finance-Bill-2015-Diverted-profits-tax-Details-released/\\$FILE/EY-Finance-Bill-2015-Diverted-profits-tax.pdf](http://www.ey.com/Publication/vwLUAssets/EY-Finance-Bill-2015-Diverted-profits-tax-Details-released/$FILE/EY-Finance-Bill-2015-Diverted-profits-tax.pdf)> skoðað 24. apríl 2017

—, „OECD releases final report on CFC rules under BEPS Action 3“ (11. október 2015)
<<http://www.ey.com/GL/en/Services/Tax/International-Tax/Alert--OECD-releases-final-report-on-CFC-rules-under-BEPS-Action-3>> skoðað 26. mars 2017

Fjármála- og efnahagsráðuneytið, „Milliverðlagning - Áfangaskýrsla starfshóps“ (maí 2013)
<<https://www.fjarmalaraduneyti.is/media/utgafa/Milliverdlagning052013.pdf>> skoðað 18. febrúar 2017

—, „Aðgerðaráætlun OECD gegn rýrnun skattstofns og tilfærslu hagnaðar“ (12. október 2015) <<https://www.fjarmalaraduneyti.is/frettir/nr/20132>> skoðað 20. febrúar 2017

Fronza A, „BEPS and the Digital Economy: Why Is It so Taxing to Tax?“ [2014] *International Tax Review*; London
<<http://search.proquest.com/docview/1686751761/citation/8289E18FA8FE448CPQ/1>>
skoðað 8. mars 2017

Garðar Valdimarsson, „Nýr Norðurlandasamningur um tvísköttun“ (1997) 47 (4) Tímarit lögfræðinga 286

Hadzhieva E, „Tax Challenges in the Digital Economy“ (European Parliament 29. júní 2016)
<[http://www.europarl.europa.eu/thinktank/en/document.html?reference=IPOL_STU\(2016\)579002](http://www.europarl.europa.eu/thinktank/en/document.html?reference=IPOL_STU(2016)579002)> skoðað 16. mars 2017

„Hungary Internet Tax Cancelled after Mass Protests“ *BBC News* (31. október 2014)
<<http://www.bbc.com/news/world-europe-29846285>> skoðað 22. apríl 2017

Indriði Þorláksson, „Skattapólitik. Er skattkerfið sanngjarnt og hvernig nýtast ívilnanir þess?“ (2007) 3 (1) Stjórnsmál og Stjórnslá

Jón Elvar Guðmundsson, „Skattaleg heimilisfesti einstaklinga - á Íslandi“ (2008) 5 (1) Tímarit Lögréttu 35

Kasalovská N, „Trends in Global Tax Reform“ í Karoline Spies og Raffaele Petrucci (ritstj.), *Tax Policy Challenges in the 21st Century: Schriftenreihe IStR Band 86* (Linde Verlag GmbH 2014)

Kilian H, „Beat the Bit and here is how!: How to deal with the Digital Economy in International Taxation“ (ML-ritgerð, Maastricht University 2015)
<https://www.maastrichtuniversity.nl/sites/default/files/master_research/Kilian_Heller.pdf>
skoðað 24. apríl 2017

KPMG, „Umsögn KPMG ehf. um tillögur fjármála- og efnahagsráðuneytisins til breytinga á frumvarpi á þingskjali 1346 - 787. mál.“ (1. september 2016)
<<http://www.althingi.is/altext/erindi/145/145-1953.pdf>> skoðað 4. maí 2017

Maxwell W og Legendre X, „French report recommends privacy tax“ (*Hogan Lovells Chronicle of Data Protection*, 22. janúar 2013)
<<http://www.hlдатaprotection.com/2013/01/articles/international-eu-privacy/french-report-recommends-privacy-tax/>> skoðað 23. apríl 2017

McLure Jr. CE, „The Taxation of Electronic Commerce: Background and Proposal“ í Nicholas Imparato (ritstj.), *Public Policy and the Internet: Privacy, Taxes, and Contract* (Hoover Press 2000)

Niko S, „Challenges of the Digital Economy with respect to International Corporate Taxation: Examination of OECD’s Proposals to Fight Base Erosion and Profit Shifting“ (University of Southern Denmark 2016) <<https://doi.org/10.13140/RG.2.1.2845.8488>>
skoðað 21. febrúar 2017

Nolte G, *Treaties and Subsequent Practice* (Oxford University Press 2013)

OECD, „Harmful Tax Competition“ (OECD Publishing 19. maí 1998)
<<http://dx.doi.org/10.1787/9789264162945-en>> skoðað 11. mars 2017

—, „Are the Current Treaty Rules for Taxing Business Profits Appropriate for E-Commerce? - Final Report“ (desember 2005)
<<http://www.oecd.org/tax/treaties/35869032.pdf>> skoðað 6. apríl 2017

—, *OECD Transfer Pricing Guidelines for Multinational Enterprises and Tax Administrations* (OECD Publishing 2010) <<http://dx.doi.org/10.1787/tpg-2010-en>> skoðað 20. apríl 2017

—, „Taxation and Electronic Commerce. Implementing the Ottawa Taxation Framework Conditions“ (2011)
<<https://www.oecd.org/tax/consumption/Taxation%20and%20eCommerce%202001.pdf>>
skoðað 18. apríl 2017

—, „Addressing Base Erosion and Profit Shifting“ (OECD Publishing 12. febrúar 2013)
<http://www.oecd-ilibrary.org/taxation/addressing-base-erosion-and-profit-shifting_9789264192744-en> skoðað 18. febrúar 2017

—, „Action Plan on Base Erosion and Profit Shifting“ (Organisation for Economic Co-operation and Development 19. júlí 2013) <<http://www.oecd-ilibrary.org/content/book/9789264202719-en>> skoðað 20. febrúar 2017

——, „Comments received on Public Discussion Draft, BEPS Action 1: Address the Tax Challenges of the Digital Economy“ (OECD Publishing 16. apríl 2014) <<https://www.oecd.org/ctp/comments-action-1-tax-challenges-digital-economy.pdf>> skoðað 22. apríl 2017

——, „Addressing the Tax Challenges of the Digital Economy“ (OECD Publishing 16. september 2014) <<http://dx.doi.org/10.1787/9789264218789-en>> skoðað 22. apríl 2017

——, „Addressing the Tax Challenges of the Digital Economy, Action 1 - 2015 Final Report“ (OECD Publishing 5. október 2015) <<http://dx.doi.org/10.1787/9789264241046-en>> skoðað 23. febrúar 2017

——, „Designing Effective Controlled Foreign Company Rules, Action 3 - 2015 Final Report“ (OECD Publishing 5. október 2015) <<http://dx.doi.org/10.1787/9789264241152-en>> skoðað 26. mars 2017

——, „Developing a Multilateral Instrument to Modify Bilateral Tax Treaties, Action 15 - 2015 Final Report“ (OECD Publishing 5. október 2015) <<http://dx.doi.org/10.1787/9789264241688-en>> skoðað 27. mars 2017

——, „Preventing the Artificial Avoidance of Permanent Establishment Status, Action 7 - 2015 Final Report“ (OECD Publishing 5. október 2015) <<http://dx.doi.org/10.1787/9789264241220-en>> skoðað 22. mars 2017

——, *Model Tax Convention on Income and on Capital 2014 (Full Version)* (OECD Publishing 2015) <<http://dx.doi.org/10.1787/9789264239081-en>> skoðað 4. apríl 2017

——, „Limiting Base Erosion Involving Interest Deductions and Other Financial Payments, Action 4 - 2016 Update“ (OECD Publishing 22. desember 2016) <<http://dx.doi.org/10.1787/9789264268333-en>> skoðað 19. apríl 2017

——, „Countries adopt multilateral convention to close tax treaty loopholes and improve functioning of international tax system“ <<http://www.oecd.org/tax/countries-adopt-multilateral-convention-to-close-tax-treaty-loopholes-and-improve-functioning-of-international-tax-system.htm>> skoðað 27. mars 2017

Olbert M og Spengel C, „International Taxation in the Digital Economy: Challenge Accepted?“ (2017) 9 (1) *World Tax Journal* <https://www.ibfd.org/IBFD-Products/Journal-Articles/World-Tax-Journal/collections/wtj/html/wtj_2017_01_int_4.html> skoðað 20. apríl 2017

Owens J, „Resolving international tax disputes: The role of the OECD“ <http://oecdobserver.org/news/archivestory.php/aid/1290/Resolving_international_tax_disput es:_The_role_of_the_OECD.html> skoðað 19. febrúar 2017

Palmitessa E, „The Major Players in Recent and Future Tax Policy“ í Karoline Spies og Raffaele Petrucci (ritstj.), *Tax Policy Challenges in the 21st Century* (Linde Verlag GmbH 2014)

Páll Jóhannesson, „Hugtakið „föst atvinnustöð“ samkvæmt alþjóðlegum skattarétti“ (2002) 55 (1) *Úlfljótur* 5

Peston R, „Who Wins from Google Tax?“ *BBC News* (10. desember 2014)
<<http://www.bbc.com/news/business-30420571>> skoðað 24. apríl 2017

Ragnheiður Snorradóttir og Stefán Már Stefánsson, *Tvísköttunarsamningar og evrópskar skattareglur* (Codex 2011)

Rao S, „The Indian Equalisation Levy: Inelegant But Not Unexpected“ (2016) 2 NLS
Business Law Review 25

Ríkisskattstjóri, „Milliverðlagning“
<<https://www.rsk.is/atvinnurekstur/skattskylda/milliverðlagning/>> skoðað 19. febrúar 2017

Salewski A, „The Taxation of Electronic Services in VAT/GST and Direct Taxes“ í Sebastian Pfeiffer og Marlies Ursprung-Steindl (ritstj.), *Global Trends in VAT/GST and Direct Taxes* (Linde Verlag GmbH 2015)

Silbering-Meyer J og Sledz R, „HMRC Issues New Guidance on UK’s Diverted Profits Tax“
(*Tax Executive - The Professional Journal of Tax Executives Institute*, 6. apríl 2016)
<<http://taxexecutive.org/hmrc-issues-new-guidance-on-uks-diverted-profits-tax/>> skoðað 24. apríl 2017

Símon Þór Jónsson, „Verulegar breytingar á skattlagningu - þriðji hluti“ (*Viðskiptablaðið*, 12. apríl 2016) <<http://www.vb.is/skodun/verulegar-breytingar-skattlagningu-thridji-hluti/126853/>> skoðað 21. febrúar 2017

The Technical Advisory Group on Treaty Characterisation of Electronic Commerce Payments, „Tax Treaty Characterisation Issues Arising from E-commerce: Report to Working Party No. 1 of the OECD Committee in Fiscal Affairs“ (OECD 1. febrúar 2001)
<<http://www.oecd.org/tax/consumption/1923396.pdf>> skoðað 5. apríl 2017

Venkataraman N, „Pitfalls in Taxing the Digital Economy“ *Businessline; Chennai* (Chennai, India, 22. júní 2016) <<https://search.proquest.com/docview/1798912679?accountid=28419>> skoðað 15. apríl 2017