

  
**Skatteministeriet**

**Notat**

29. juni 2018  
J.nr. 2018 - 1357

Kontor:  
Selskab, aktionær og erhverv [SAE]

Initialer:  
SF, Sli

## Revideret grund- og nærhedsnotat til Folketingets Europaudvalg

Europa-Kommissionens forslag til Rådets direktiv om regler vedrørende selskabsbeskatning af en væsentlig digital tilstedeværelse, KOM(2018) 147 af 21. marts 2018. Forslaget er oversendt til Rådet den 21. marts 2018 i dansk sprogversion. Notatet oversendes også til Folketingets Skatteudvalg.

Revideret udgave af grund- og nærhedsnotat af 20. juni 2018. Nye afsnit eller afsnit, hvor der er foretaget ændringer, er markeret med en streg i margenen.

### 1. Resumé

*Kommissionen har den 21. marts 2018 fremlagt et direktivforslag om regler vedrørende selskabsbeskatning af en væsentlig digital tilstedeværelse, KOM(2018) 147. Forslaget vil indebære, at der i tilfælde af en væsentlig digital tilstedeværelse skal allokere en del af selskabets overskud til beskatning i et såkaldt digitalt fast driftssted. Det vil sige, at et selskab, der leverer digitale tjenester, fx fjernsalg af software, med mange brugere eller stor omsætning i et land, bliver skattepligtig af sin indkomst i landet, selvom virksomheden ikke er fysisk til stede. Et selskab vil blive anset for at have et digitalt fast driftssted, hvis ét eller flere af følgende er gældende: omsætningen i landet vedr. digitale tjenester overstiger 7 mio. euro, antallet af brugere i landet overstiger 100.000, eller selskabet indgår mere end 3.000 erhvervskontrakter i det pågældende land.*

*Kommissionen anser dette forslag om et såkaldt digitalt fast driftssted for en langsigtet, og muligvis global, model til at håndtere udfordringerne ved digitaliseringen af økonomien.*

### 2. Baggrund

Der pågår et internationalt arbejde vedr. beskatningen af den digitale økonomi bl.a. i EU, G20 og OECD. Den politiske opmærksomhed herpå skyldes bl.a., at det har været muligt, særligt for amerikanske digitale virksomheder som Google, Facebook mv., at blive beskattet meget lidt af overskuddet fra deres aktivitet i EU. Flere EU-lande argumenterer for, at digitale selskaber skal beskattes mere i de lande, hvor de har deres kunder eller brugere, idet det bl.a. er disse brugeres anvendelse af de digitale selskabers ydelser, der er medvirkende til at skabe værdi for selskaberne.

I oktober 2015 afsluttede OECD- og G20-landene et projekt om ”Base Erosion and Profit Shifting” (BEPS). I BEPS Action 1 rapporten, der adresserer de skattemæssige udfordringer ved den digitale økonomi, blev konklusionen, at den digitale økonomi ikke kan



adskilles fra den øvrige økonomi, og arbejdet har således ikke udløst specifikke anbefalinger på dette område.

Arbejdet er videreført i OECD-regi med det formål at levere en foreløbig rapport i 2018 og en endelig afrapportering i 2020. Den foreløbige rapport *"Tax Challenges Arising from Digitalisation"* blev offentliggjort den 16. marts 2018. Den foreløbige rapport afspejler, at landene er uenige om, hvorvidt brugernes datagenerering udgør en værdiskabende aktivitet, eller om det er et simpelt produktionsinput (en slags råvare), og om, og evt. hvordan en sådan evt. værdiskabelse er relevant i forbindelse med fordelingen af de direkte skatter.

Udfordringerne ved digitaliseringen af økonomien, som er drøftet i OECD, kan opdeles i to problemstillinger. Dels er der en utilfredshed med, at visse store digitale virksomheder har formået at betale en meget lav effektiv skat af deres overskud i bl.a. EU. Det skyldes bl.a., at størstedelen af virksomhedernes overskud efter reglerne i det eksisterende selskabsskattesystem henføres til der, hvor de immaterielle rettigheder er placeret, hvilket ofte har været i lavskattelande. Dels mener en række lande, at der i visse digitaliserede forretningsmodeller sker en værdiskabelse gennem brugerens datagenerering, og at de eksisterende skattesystemer ikke er indrettet til at beskatte denne værdiskabelse.

I OECD-drøftelserne fordeler landene sig overordnet i to grupperinger. Den ene gruppe mener ikke, at den digitale økonomi kan adskilles fra den øvrige økonomi, hvorfor der ikke bør indføres særlige og midlertidige skatteregler til at beskatte digitaliserede virksomheder (men at løsningen derimod skal findes inden for det eksisterende system). Den anden gruppering mener, at det bl.a. er nødvendigt med kortsigtede midlertidige tiltag til at beskatte de digitale virksomheder, indtil der opnås enighed om en permanent langsigtet løsning.

OECD-arbejdet fortsættes med henblik på at finde en konsensusløsning frem mod den endelige rapport i 2020.

Kommissionen har fremlagt to direktivforslag, som indeholder bud på både en kortsigtet og en langsigtet løsning til beskatning af den digitale økonomi. Den kortsigtede midlertidige løsning findes i direktivforslaget om et fælles system for en skat på indtægter fra levering af visse digitale tjenester (KOM (2018) 148) og er en skat på indtægter fra visse digitale tjenester, der skal gælde indtil implementeringen af den langsigtede løsning. Den langsigtede løsning findes i direktivforslag om regler vedrørende selskabsbeskatning af en væsentlig digital tilstedeværelse, KOM(2018) 147, som er genstand for nærværende notat, og indebærer indførelse af et såkaldt digitalt fast driftssted, som statueres, når selskabet har en væsentlig digital tilstedeværelse i det pågældende land.

### **3. Formål og indhold**

#### **Formål**

Kommissionen begrundes forslaget med, at den digitale økonomi ændrer måden at interagere, forbruge og drive virksomhed på, og at digitaliseringen lægger pres på det internati-

onale skattesystem i takt med, at virksomhedernes forretningsmodeller ændrer sig. De nuværende selskabsskatteregler bygger på det princip, at overskud beskattes der, hvor værdien skabes, men de blev udarbejdet i begyndelsen af det 20. århundrede for traditionelle, fysiske virksomheder. Disse regler definerer, hvad der udløser et lands ret til beskatning (hvor skal der beskattes), og hvor stor en del af et selskabs indtægter, der tilfalder landet (hvor meget skal der beskattes). Kommissionen mener ikke, at disse regler tager højde for de digitale aktiviteters globale karakter.

Kommissionen mener derfor ikke, at det eksisterende skattesystem passer ind i en moderne kontekst. Kommissionens søger med direktivforslaget at etablere et mere tidssvarende skattesystem, der tager højde for følgende problemstillinger:

- Brugergenereret indhold og dataindsamling er blevet centrale aktiviteter for værdiskabelsen i de digitale virksomheder.
- Virksomhederne er stærkt afhængige af immaterielle aktiver, som er svære at værdiansætte.
- Onlinehandel på tværs af grænserne uden fysisk tilstedeværelse er blevet lettere.

Efter direktivforslaget skal en del af beskatningsretten til selskabers overskud allokeres til der, hvor brugerne er hjemmehørende, idet brugergenereret indhold og dataindsamling er blevet centrale aktiviteter for værdiskabelsen i de digitale virksomheder. Dette begrundes i det eksisterende grundlæggende princip om, at beskatning skal ske der, hvor værdien er skabt.

Direktivforslaget søger samtidig at imødegå de skattemæssige udfordringer ved, at de digitale virksomheder i højere grad er baseret på immaterielle aktiver. Og at anvendelsen af immaterielle aktiver udgør en selvstændig problemstilling, idet de er mobile, svære at værdiansætte og nemt kan placeres i skattely. Dette er begrundelsen for, at en større del af selskabernes overskud efter Kommissionens opfattelse skal beskattes dér, hvor forbrugerne er.

Endelig søger direktivforslaget at omfordele selskabernes overskud for visse dele af onlinehandelen på tværs af grænserne, da disse digitaliserede forretningsmodeller i langt højere grad sker uden fysisk tilstedeværelse.

Kommissionens forslag tager sigte på at løse de problemer, som digitaliseringen frembyder, ved at fastlægge en samlet løsning inden for rammerne af de eksisterende selskabsskattesystemer i medlemsstaterne. Det indeholder på den baggrund et fælles system for beskatning af digitale aktiviteter i EU, der tager højde for særtrækkene ved digitalisering af virksomhederne og økonomien.

Med forslaget etableres regler, der fastlægger, hvornår der foreligger en beskatningsmæssig tilknytning for digitale virksomheder med aktiviteter på tværs af grænserne for det tilfælde, at de ikke har en fysisk handelsmæssig tilstedeværelse. Det vil sige, at der fastlægges regler for, hvornår en virksomhed må anses for at have et digitalt fast driftssted i et land.

Forslaget er fremsat med hjemmel i TEUF artikel 115. Det betyder, at forslaget skal vedtages med enstemmighed i Rådet efter høring af Europa-Parlamentet.

## **Indhold**

I det følgende gennemgås alene de regler, der følger af direktivforslaget om regler vedrørende selskabsbeskatning af en væsentlig digital tilstedeværelse.

### *Anvendelsesområde*

Forslaget berører selskaber, der er registreret eller etableret i EU, samt foretagender (selskaber), der er registreret eller etableret i en jurisdiktion uden for EU, og som ikke har indgået en dobbeltbeskatningsoverenskomst (DBO) med den medlemsstat, hvor foretagendet efter direktivet må anses for at have en væsentlig digital tilstedeværelse.

Forslaget berører derimod ikke selskaber, der er registreret i en jurisdiktion uden for EU, som har indgået en gældende DBO med den medlemsstat, hvor selskabet må anses for at have et digitalt fast driftssted. For virksomheder i disse lande vil reglerne først finde anvendelse, hvis den DBO, der finder anvendelse i en jurisdiktion uden for EU, indeholder en tilsvarende bestemmelse om digitalt fast driftssted, der giver tilsvarende rettigheder og forpligtelser med hensyn til den pågældende jurisdiktion uden for EU.

I forslaget er en digital tjeneste defineret som en tjeneste, der ydes via internettet eller et elektronisk net, hvis egenart gør ydelsen deraf hovedsageligt automatiseret, som kun involverer minimal menneskelig indgriben, og som ikke har nogen levedygtighed uden informationsteknologi.

Der vil fx kunne være tale om levering af digitaliserede produkter i almindelighed, herunder software og ændringer eller opgradering af software. Der vil kunne være tale om de i direktivforslagets bilag II opførte tjenester som fx onlinenyheder, -trafikinformation og -vejrudsigter, abonnement på onlineaviser og -tidsskrifter, adgang til eller download af musik på computere eller mobiltelefoner og adgang til eller download af film.<sup>1</sup>

For at undgå, at der fastslås en beskatningsmæssig tilknytning alene på grundlag af forbrugsstedet, betragtes det blotte salg af fysiske varer eller tjenester ved hjælp af internettet eller et elektronisk net ikke som en digital tjeneste. Det vil sige, at fx adgang til en digital markedsplads (mod betaling) vil være en digital tjeneste omfattet af direktivet, mens selve salget af fysiske varer via den digitale markedsplads ikke vil udgøre en digital tjeneste omfattet af direktivet.

At en digital tjeneste involverer minimal menneskelig indgriben vil være tilfældet i de situationer, hvor leverandøren først etablerer et system og regelmæssigt vedligeholder eller reparerer det i tilfælde af problemer knyttet til dets funktion.

---

<sup>1</sup> Kommissionen anfører, at definitionen svarer til definitionen af "elektronisk leverede ydelser" i artikel 7 i Rådets gennemførelsesforordning (EU) nr. 282/2011 af 15. marts 2011 om foranstaltninger til gennemførelse af direktiv 2006/112/EF om det fælles merværdiafgiftssystem.

Direktivets anvendelsesområde begrænses dog ikke til de digitale tjenester og forretningsmodeller, hvor der sker en værdiskabelse hos brugeren. Direktivforslaget indebærer en generel beskatning i forbrugslandet for så vidt angår levering af alle digitale produkter, og således også produkter hvor der er lav eller ingen brugeraktivitet. Dermed overgår beskatningsretten også til forbrugslandet i de tilfælde, hvor der er tale om fjernsalg af varer, alene fordi varerne er digitale, således at de kan sælges og leveres elektronisk.

#### *Væsentlig digital tilstedeværelse*

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

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

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

Kommissionen har fastlagt tærskelværdierne højt for at udelukke såkaldte bagatelsager, hvor overskud, der kan henføres til en digital tilstedeværelse, ikke vil dække omkostningerne ved at overholde skattereglerne for et fast driftssted (og således sikre foranstaltningens forholdsmæssighed). De forskellige tærskelværdier er ifølge Kommissionen fastsat således, at de skønnes at afspejle den samme værdi (indtægter), som dækker de skønnede overholdelsesomkostninger ved drift af et yderligere fast driftssted.

#### *Overskud, der kan henføres til den væsentlige digitale tilstedeværelse*

De foreslåede regler for at henføre overskud til en virksomheds væsentlige digitale tilstedeværelse og dermed det digitale faste driftssted bygger på det eksisterende regelsæt for faste driftssteder. Den allerede godkendte OECD-tilgang forbliver derfor det grundlæggende princip for at henføre overskud til det digitale faste driftssted.

Den første bevæggrund for direktivforslaget er, at brugergenereret indhold og dataindsamling er blevet centrale aktiviteter for værdiskabelsen i de digitale virksomheder. Direktivforslagets regler om fordeling af overskud adresserer imidlertid ikke brugernes reelle

værdiskabelse, som skabes i visse digitaliserede forretningsmodeller. Beskatningen og omfordelingen af overskud er dermed ikke målrettet og begrænset til den eventuelle værdiskabelse uden modgående vederlag, som brugernes ageren måtte medføre.

Direktivudkastet indeholder ikke nærmere regler om værdiansættelse af brugernes værdiskabelse.

Kommissionen anfører i direktivet om de foreslåede regler for henførelse af overskud til et digitalt fast driftssted, at: *”De bekræfter princippet om, at der til en væsentlig digital tilstedeværelse bør henføres det overskud, der i kraft af denne ville have været genereret ved visse væsentlige økonomiske aktiviteter gennemført via en digital grænseflade, navnlig med hensyn til forbindelserne til andre dele af foretagendet, hvis denne tilstedeværelse havde taget form af et særskilt og uafhængigt foretagende, der havde udført de samme eller tilsvarende aktiviteter på de samme eller tilsvarende betingelser, idet der tages hensyn til de udførte funktioner, anvendte aktiver og påtagne risici. Derfor forbliver den godkendte OECD-tilgang det grundlæggende princip for henførelse af overskud til en væsentlig digital tilstedeværelse.”*

Kommissionen anfører dog, at den eksisterende ramme for faste driftssteder skal tilpasses, så den afspejler den måde, hvorpå der skabes værdi gennem digitale aktiviteter.

Efter de eksisterende OECD-regler foretages en funktionel analyse, hvor det er ledelsesopgaverne, der er relevante ved vurderingen af, om der er påtaget risici. Det er desuden relevant i forhold til vurderingen af den økonomiske ejendomsret til aktiver i det faste driftssted. Kommissionen anfører, at denne tilgang ikke er tilstrækkelig i forbindelse med digitale aktiviteter.

I den funktionelle analyse af et digitalt fast driftssted skal aktiviteter, der udøves af selskabet gennem en digital platform, i relation til data eller brugere betragtes som økonomisk væsentlige funktioner, der er relevante for at kunne henføre den økonomiske ejendomsret til aktiver og risici til det digitale fast driftssted.

Henførelsen af overskud skal derfor ske under hensyn til udviklingen, forbedringen, vedligeholdelsen, beskyttelsen og udnyttelsen af immaterielle aktiver under udøvelsen af de økonomiske væsentlige aktiviteter for den digitale tilstedeværelse. Dette skal også ske, uanset disse ikke er knyttet til funktioner varetaget af mennesker i den samme medlemsstat.

I de foreslåede regler fastsættes alene de generelle principper for at henføre overskud til et digitalt fast driftssted, idet det er Kommissionens opfattelse, at der kan udarbejdes mere specifikke retningslinjer for fordelingen af overskud i de relevante internationale fora eller på EU-plan.

*Administration*

Direktivforslaget indeholder regler om begrænsninger vedrørende data, der indsamles fra brugere. Det foreslås således, at de data, som indsamles fra brugerne med henblik på beskatningen, skal begrænses til data, som angiver den medlemsstat, hvor brugerne befinder sig, uden mulighed for identifikation af de enkelte brugere.

#### *Nedsættelse af udvalg om beskatning af den digitale økonomi*

Kommissionen foreslår, at der nedsættes et udvalg om beskatning af den digitale økonomi, hvis formål er at undersøge spørgsmål om anvendelse af dette direktiv og underrette Kommissionen om sine konklusioner herom. Det foreslås, at dette udvalg består af repræsentanter fra medlemsstaterne og Kommissionen.

#### **4. Europa-Parlamentets udtalelser**

Europa-Parlamentet skal høres i overensstemmelse med proceduren i TEUF artikel 115. Der foreligger endnu ikke en udtalelse.

#### **5. Nærhedsprincippet**

Kommissionen anfører i direktivforslaget, at forslaget er i overensstemmelse med nærhedsprincippet med følgende begrundelse:

*"Forslaget er i overensstemmelse med nærhedsprincippet. Da digitale virksomheder kan operere på tværs af grænserne uden fysisk tilstedeværelse, både internt i Unionen og fra tredjelande, er der behov for ensartede regler for at sikre, at virksomhederne betaler skat dér, hvor de skaber overskud. I betragtning af digitale aktiviteterets grænsoverskridende dimension er der behov for et EU-initiativ, der skaber merværdi sammenlignet med, hvad der ville kunne opnås med forskellige nationale foranstaltninger. Det er nødvendigt med et fælles initiativ i hele det indre marked, så reglerne om væsentlig digital tilstedeværelse direkte og harmoniseret anvendes i Unionen med henblik på at sikre lige vilkår for alle medlemsstater og retssikkerhed for skatteyderne. Hvis medlemsstaterne hver især ensidigt benytter forskellige tilgange, kan disse vise sig ineffektive og bidrage til fragmentering af det indre marked ved at skabe divergerende nationale politikker, forvriddinger og skattemæssige hindringer for virksomhederne i EU. Hvis målet er at vedtage løsninger, der fungerer for det indre marked som helhed, går den eneste passende vej frem gennem koordinerede initiativer på EU-plan."*

Den danske regering er enig i, at forslaget er i overensstemmelse med nærhedsprincippet. Selskabsbeskatning af en væsentlig digital tilstedeværelse vil kun kunne blive en realitet inden for en fælles og internationalt anerkendt reguleringsramme. Dertil kommer, at anvendelsen af et digitalt fast driftssted, kun vil få umiddelbar virkning i hele EU, såfremt reglerne vedtages, så de har forrang for medlemsstaternes indbyrdes DBO'er.

#### **6. Gældende dansk ret**

De danske skatteregler indeholder ikke bestemmelser om beskatning på basis af en væsentlig digital tilstedeværelse. Der vil således være tale om en nyskabelse i skattelovgivningen, omend selve intentionen med direktivforslaget er velkendt i dansk skattelovgivning. De danske skatteregler indeholder således allerede i dag regler om beskatning af udenlandske virksomheders aktiviteter (fast driftssted) i Danmark. Det vil sige regler om, hvornår en i udlandet hjemmehørende virksomhed anses for at have et forretningssted i Danmark.

Det danske selskabsskattesystem er indrettet efter et territorialprincip. Dette indebærer, at selskaber mv. ikke skal medregne indtægter og udgifter, der kan henføres til et fast driftssted i udlandet. Ligeledes er udenlandske selskaber ikke skattepligtige af aktiviteter i Danmark, medmindre indkomsten kan henføres til et fast driftssted beliggende her i landet. Dette betyder bl.a., at udenlandske selskabers fjernsalg af varer til danske forbrugere uden en fysisk tilstedeværelse ikke vil udløse selskabsbeskatning i Danmark.

Den danske skattelovgivning indeholder regler, som bestemmer, hvornår et selskab, der har hjemsted i udlandet, er (begrænset) skattepligtig til Danmark. Disse regler fastslår, at et udenlandsk selskab er begrænset skattepligtig, når det udøver erhverv med fast driftssted i Danmark. Begrebet fast driftssted fortolkes i overensstemmelse med artikel 5 i OECD's modeloverenskomst, hvoraf det fremgår, at der ved fast driftssted forstås et forretningssted, hvor et foretagendes virksomhed helt eller delvist udøves, fx en filial, et kontor, en fabrik eller et værksted. Et udenlandsk selskab kan dog også få et fast driftssted i Danmark, selvom selskabet ikke har et fast forretningssted. Dette kan ske, hvis selskabet bruger en repræsentant, der handler på vegne af selskabet og derigennem sædvanligvis indgår aftaler eller sædvanligvis udøver den afgørende rolle ved indgåelse af aftaler, der rutinemæssigt bliver indgået af selskabet uden væsentlige ændringer.

Kommissionen anfører i direktivforslaget, at en af de centrale problemstillinger ved den digitale økonomi er, at virksomhederne er stærkt afhængige af immaterielle aktiver, som er svære at værdiansætte. Immaterielle aktiver skal værdiansættes til handelsværdien efter transfer pricing-regler, men det kan i praksis være svært at prisfastsætte værdien.

I Danmark er der indført såkaldt CFC-beskatning, der er en minimumskat, der sikrer, at selskaberne ikke kan undgå skat ved blot at placere immaterielle rettigheder i skattely. Når beskatningskriterierne er opfyldt, vil et dansk moderselskab eksempelvis blive beskattet af et udenlandsk datterselskabs indkomst fra bl.a. de immaterielle rettigheder. Disse regler har bl.a. til hensigt at imødegå manglende beskatning, hvor et immaterielt aktiv ikke værdiansættes korrekt i forbindelse med, at det immaterielle aktiv flyttes ud af Danmark.

## **7. Konsekvenser**

### Lovgivningsmæssige konsekvenser

En vedtagelse af direktivforslaget vil medføre behov for ændringer af den danske selskabsskattelovgivning vedrørende begrænset skattepligt. Dertil vil der være behov for væsentlige ændringer af Danmarks DBO'er med lande uden for EU, hvis reglerne skal finde anvendelse overfor virksomheder i disse lande.

### Statsfinansielle konsekvenser

Der findes ikke et datamæssigt grundlag, der direkte muliggør en kvantitativ vurdering af de statsfinansielle konsekvenser ved at indføre regler om digitalt fast driftssted.



Det kan dog bemærkes, at indførelsen af et digitalt fast driftssted i nogle tilfælde kan reducere digitale virksomheders muligheder for skatteundgåelse ved brug af skattely og lavskattelande, hvilket isoleret set kan trække i retning af en mere robust selskabsskattebase.

Danmark havde i 2016 et handelsunderskud over for udlandet inden for kategorien *telekommunikation-, computer- og informationsjenester* på ca. 3 mia. kr., mens Danmark samlet set havde et handelsoverskud over for udlandet på ca. 130 mia. kr. Det kan indikere, at Danmark umiddelbart vil opnå et begrænset merprovenu ved indførelse af regler om digitalt fast driftssted. Dette er dog usikkert og vil afhænge af den præcise afgrænsning, herunder også om de fastsatte grænser for, hvornår der er tale om et digitalt fast driftssted, i praksis vil afskære salg til et lille marked som det danske fra at være omfattet af skattepligt.

Det bør endvidere bemærkes, at indførelsen af regler om digitalt fast driftssted kan blive første skridt væk fra det nuværende princip om, at beskatningsretten er i det land, hvor værdien skabes og ikke i det land, hvor varen eller tjenesten forbruges. Dette skønnes at kunne have negative statsfinansielle konsekvenser for Danmark.

For Danmark, der gennem en længere årrække har haft betydelige handelsoverskud over for udlandet, vil dette potentielt kunne erodere en ikke uvæsentlig andel af det danske selskabsskatteprovenu, der aktuelt udgør ca. 50 mia. kr. årligt. En række danske virksomheder har således væsentlige immaterielle aktiver, der i dag genererer skattepligtig indkomst i Danmark.

#### Samfunds- og erhvervsøkonomiske konsekvenser

Forslaget omfatter både digitale selskaber, der har en form for brugerinvolvering, fx sociale medier og online platforme, men også digitale ydelser, hvor der alene leveres et digitalt produkt, fx en e-bog eller en vejrudsigt, og hvor der ikke foregår en værdiskabende interaktion med brugeren.

For så vidt angår selskaber, hvor der kan siges at foregå en værdiskabende interaktion med brugerne – hvor brugerne fx genererer data, som det digitale selskab kan anvende til kommercielle formål – kan der argumenteres for, at indførelsen af et digitalt fast driftssted indebærer en samfundsøkonomisk mere hensigtsmæssig beskatning af de digitale selskaber. Det skal ses i sammenhæng med, at forslaget i det tilfælde beskatter værdiskabelsen der, hvor den finder sted, i overensstemmelse med grundlæggende principper i indretningen af selskabsbeskatningen.

For visse digitale ydelser kan det dog være vanskeligt at afgøre, i hvilket land værdiskabelsen finder sted.

Digitale selskaber har desuden i nogle tilfælde nemmere ved at nedbringe deres skattebetaling end selskaber med mere traditionelle produkter har. Dermed beskattes investeringer i digitale ydelser i nogle tilfælde i praksis mindre end investeringer i andre potentielt konkurrerende erhverv. Indførelsen af regler om digitalt fast driftssted vil potentielt

kunne reducere mulighederne for skatteundgåelse og derved sikre mere lige konkurrencevilkår, hvilket også vil understøtte en samfundsøkonomisk mere hensigtsmæssig investerings sammensætning.

Det er dog en forudsætning herfor, at det vil være muligt at opstille og håndhæve en klar afgrænsning af, hvornår der er tale om et digitalt fast driftssted, ligesom det skal være muligt at opdele den samlede værdiskabelse mellem det digitale faste driftssted og den øvrige koncernstruktur. Dette må umiddelbart vurderes at være forbundet med betydelige praktiske vanskeligheder. Eksempelvis vil det være vanskeligt entydigt at anslå, hvor stor en del af værdiskabelsen, der skyldes henholdsvis immaterielle rettigheder og udnyttelsen af forbrugernes data.

#### Administrative konsekvenser for erhvervslivet

Det vurderes, at direktivforslaget vil betyde en forøgelse af de administrative byrder for erhvervslivet.

Dette vil være en følge af, at de omfattede selskaber vil anses for at have etableret et digitalt fast driftssted (en væsentlig digital tilstedeværelse) i en medlemsstat, såfremt selskabet udbyder digitale tjenester som omfattet af direktivet og hvor:

- 1) de samlede indtægter overstiger 7 mio. euro;
- 2) antallet af brugere overstiger 100.000; eller
- 3) antallet af kontrakter om ydelser af digitale tjenester med erhvervsdrivende overstiger 3000.

Er betingelserne opfyldt, vil selskabet skulle afholde omkostninger til overholdelse af selskabsbeskatningen i den pågældende medlemsstat, hvori der er konstateret et digitalt fast driftssted, herunder en forventeligt kompleks opgørelse af den skattepligtige indtægt.

Erhvervsstyrelsens Team Effektiv Regulering (TER) vurderer, at direktivet ikke medfører administrative konsekvenser for danske virksomheder i Danmark.

TER bemærker dog, at indførelse af digitale faste driftssteder i EU vil medføre administrative byrder for danske virksomheder, der overskrider tærskelværdierne i andre EU-lande, og derfor skal efterleve de selskabsskatteretlige regler, der gælder i det land, hvor den danske virksomhed får et digitalt fast driftssted. De administrative byrder omfatter i den sammenhæng udgifter til indgivelse af selvangivelse i det andet EU-land, udarbejdelse af transfer-pricing dokumentation og lokal juridisk assistance mv.

TER bemærker endvidere, at de administrative byrder ikke kan specificeres nærmere, da disse er afhængige af direktivets implementering i de enkelt medlemslandes lovgivning for selskabsbeskatning.

#### Administrative konsekvenser for myndighederne

Det vurderes, at det foreliggende forslag om indførelse af digitale faste driftssteder vil medføre administrative omkostninger for SKAT. Det er den foreløbige vurdering, at forslaget

vil kræve systemudvikling af de eksisterende systemer, og at omkostningerne hertil vil beløbe sig til 7-12 mio. kr. Det bemærkes at der er tale om et meget usikkert skøn. Endvidere vurderes det ikke, at det er realistisk at implementere direktivet inden for den forudsatte frist (den 31. december 2019), idet det vurderes, at system-udviklingsopgaven vil tage ét til halvandet år efter direktivets implementering i dansk lovgivning. Systemudviklingsopgaven kan tidligst starte hos leverandøren ultimo 2018, da berørte systemer er i transition mellem leverandører. Det bemærkes endvidere, at der er et betydeligt træk på udviklingskapaciteten i skatteforvaltningen i de kommende år, og det vil derfor være vanskeligt at prioritere ressourcer til at løfte udviklingsopgaven. Derudover vil udgifterne forbundet med systemudviklingsopgaven ikke kunne afholdes inden for Skatteministeriets rammer, hvorfor der vil være behov for at tilvejebringe finansiering, såfremt forslaget skal gennemføres. Det vurderes endvidere, at der vil være administrative konsekvenser i forhold til kontrol, men at de ikke kan kvantificeres på det foreliggende grundlag.

#### Andre konsekvenser og beskyttelsesniveauet

En vedtagelse af direktivforslaget skønnes ikke at berøre beskyttelsesniveauet i Danmark.

### **8. Høring**

Direktivforslaget blev den 4. april 2018 sendt i høring hos Advokatsamfundet, Arbejderbevægelsens Erhvervsråd, Borger- og Retssikkerhedschefen, CEPOS, Cevea, Dansk Aktionærforening, Dansk Byggeri, Dansk Erhverv, Dansk iværksætterforening, Dansk Musiker Forbund, Danske Advokater, DI, DVCA, Erhvervsstyrelsen – Team Effektiv Regulering, Finans Danmark, Foreningen Danske Revisorer, FSR – danske revisorer, IBIS, Kraka, Landsskatteretten, Mellemfolkeligt Samvirke, Skatteankestyrelsen, SMVdanmark og SRF Skattefaglig forening. Der blev anmodet om bemærkninger senest den 2. maj 2018.

Advokatrådet, Dansk Erhverv, DI og FSR – danske revisorer har i forbindelse med høringen sendt bemærkninger til høringen. Høringssvarene er resumeret i det følgende.

Advokatrådet bemærker, at forholdet mellem dobbeltbeskatningsoverenskomster og direktivet forekommer uklart. Derudover opfordres der til en præcisering af definitionen af en digital tjeneste, en afklaring af om direktivforslaget medfører eksemptionsbeskatning af digitale faste driftssteder og hvilke udgifter, der kan henregnes ved opgørelsen af indkomsten i et digitalt fast driftssted.

Dansk Erhverv advarer mod, at EU går enegang, idet det kan skade relationerne til andre lande. Dansk Erhverv understreger, at nye regler om beskatning af den digitale økonomi bør gennemføres i en international aftale, og at dette er den eneste gode løsning, hvorpå man kan ændre måden, der bliver beskattet på. Dansk Erhverv bemærker, at Kommissionens præmis for direktivforslaget er, at den digitale sektor er underbeskattet, og påpeger, at andre analyser konkluderer, at dette ikke er tilfældet. Dansk Erhverv mener i øvrigt, at Kommissionens tal under alle omstændigheder bygger på situationen fra tidligere år, men at dette ikke nødvendigvis er retvisende fremadrettet, bl.a. som følge af den amerikanske skattereform.

Dansk Erhverv understreger dog, at direktivforslaget om et digitalt fast driftssted er bedre end en omsætningskat, da forslaget bygger på eksisterende principper om beskatning af overskud. Dansk Erhverv bemærker, at forslaget må forventes at ramme særligt spilfirmaer hårdt, og at forslaget vil udhule selskabsskatteprovenuet hårdt i de lande, hvor spillene bliver udviklet, hvilket bl.a. vil gå ud over Danmark.

DI fremhæver vigtigheden af det internationale arbejde i OECD og mener, at en smallere vedtagelse af skatteregler vedrørende digital økonomi gennem EU, kun bør ske, hvis det konstateres, at konsensus i OECD ikke kan opnås.

DI noterer, at forslaget trækker i retning af, at en større del af skatten betales i det land, hvor brugerne/aftagerne er placeret. DI er enig i, at dette kan have negative statsfinansielle konsekvenser for Danmark og påpeger endvidere, at dette princip i givet fald må accepteres i en eventuel international aftale, hvilket vil forrykke betalingen af selskabsskat fra Europa i retning af større lande som Kina og Indien. DI forventer, at følgevirkningen bliver, at virksomhederne på sigt vil flytte udgiftsafholdelsen til de samme lande, hvilket vil betyde, at funktioner som ledelse samt forskning og udvikling i højere grad placeres i de store lande.

FSR – Danske Revisorer anfører, at faste driftssteder allerede i dag giver anledning til et væsentligt antal dobbeltbeskatningssager og fortolkningsspørgsmål, og at en udvidelse af begrebet fører til yderligere problemstillinger, da bl.a. rammerne i direktivforslaget er for brede og udetaljerede.

FSR – Danske Revisorer bemærker, at forslaget ikke omfatter regler om behandling af underskudsgivende aktiviteter, og at dette må anses for at være en væsentlig mangel i forslaget. FSR – Danske Revisorer påpeger, at regler om underskud er nødvendige for at opretholde et symmetrisk skattesystem, som skal sikre en ensartet transparent behandling af virksomheder mv. på tværs af medlemslandene.

FSR – Danske Revisorer anfører, at direktivforslagets artikel 5 afføder en række fortolkningsmæssige spørgsmål om, hvad der må anses for at være økonomisk væsentlige aktiviteter, og hvordan dette afgrænses fra ikke-væsentlige aktiviteter. Afslutningsvis anbefaler FSR – Danske Revisorer, at evalueringen af direktivet efter direktivforslagets artikel 6 bør ske tidligere end de foreslåede 5 år, da sammenhængen med eksempelvis persondataforordningen og momssystemdirektivet kan være hensigtsmæssige at få afklaret løbende.

## **9. Generelle forventninger til andre landes holdninger**

Forslaget har endnu ikke været drøftet i Rådet. På baggrund af tidligere drøftelser om emnet forventes der dog at være en gruppe lande, som støtter øget beskatning i omsætningslandet, hvorimod en anden gruppe som udgangspunkt ønsker at fastholde det nuværende system.

Det forventes, at det kan blive vanskeligt at opnå enighed mellem alle medlemsstaterne om direktivforslaget, da det kræver enstemmighed at vedtage forslagene. I mangel på fremskridt er det vurderingen, at det er en reel mulighed, at en række lande vil være villige til at indgå et forstærket samarbejde om regler vedrørende selskabsbeskatning af en væsentlig digital tilstedeværelse.

## **10. Regeringens foreløbige generelle holdning**

Regeringen er som udgangspunkt positiv over for tiltag, der kan dæmme op for skatteundgåelse og give lige konkurrencevilkår for virksomheder i EU. Direkte beskatning henhører imidlertid under medlemslandenes kompetence, og man bør på EU-plan være yderst tilbageholdende med harmoniseringsbestrebelse i forhold til, hvordan medlemslandenes skatelovgivning indrettes.

Regeringen er åben for at se på, hvordan den digitale økonomi påvirker det internationale selskabsskattesystem, og lægger stor vægt på, at også digitale virksomheder betaler den rette skat.

Regeringen vil gå konstruktivt ind i drøftelserne af, om der i visse forretningsmodeller sker en værdiskabelse hos brugerne, der bør beskattes ved indførsel af digitale faste driftssteder. Direktivforslaget vil indebære en ændring af de internationale skatteregler, og drøftelserne i EU skal derfor bruges som et springbræt ind i OECD, så det udvikles som en løsning med deltagelse af de store økonomier uden for EU, hvor mange af de store digitale virksomheder er beliggende. Hvis man laver en løsning af denne karakter, hvor disse økonomier ikke medvirker, vil det alene have indvirkning internt i EU og med lande uden DBO'er, hvilket typisk vil være mindre økonomier.

Direktivforslaget indebærer dog en generel beskatning i forbrugslandet for så vidt angår levering af alle digitale produkter, og således også produkter, hvor der er lav eller ingen brugeraktivitet.

Regeringen mener, at drøftelsen om digitalt fast driftssted bør tage udgangspunkt i spørgsmålet om, hvorvidt der sker værdiskabelse hos brugeren, da det er vigtigt at holde fast i princippet om, at beskatning sker, hvor værdien skabes. Hertil kommer dog en særdeles svær opgave i at værdiansætte værdiskabelsen hos brugeren, da værdien typisk ikke beror på faktiske monetære transaktioner mellem brugeren og det digitale selskab.

Hvis ikke værdiskabelse er den centrale faktor, risikerer forslaget på sigt at åbne for en generel overgang til, at indkomst fra immaterielle rettigheder (fx varemærker eller patenter) i højere grad beskattes i omsætningslandet. Det vurderes, at Danmark som åben og vidensbaseret økonomi, ikke har en statsfinansiell interesse heri, idet der også er store danske selskaber med væsentlige immaterielle rettigheder, som har stor omsætning udenfor Danmark, men som betaler størstedelen af deres selskabsskat i Danmark.

Regeringen finder ikke, at beskatningsretten skal omfordeles, alene fordi onlinehandel på tværs af grænserne uden fysisk tilstedeværelse er blevet lettere. Det udløser normalt ikke indkomstbeskatning, når en virksomheds aktivitet i et land udelukkende består af fjernsalg,

uden at der er en fysisk tilstedeværelse. Dette princip fraviges i direktivforslaget for så vidt angår digitale produkter. Regeringen mener ikke, at der sker en værdiskabelse, når der leveres en vare digitalt, fx software eller en e-bog. Regeringen støtter derfor ikke, at beskatningsretten skal overgå til det land, hvori forbruget finder sted, men derimod at beskatning fortsat skal ske dér, hvor værdien er skabt.

Regeringen mener, at problematikken i, at de digitale virksomheder i høj grad er afhængige af immaterielle aktiver, som er svære at værdiansætte, også i høj grad kan håndteres ved at indføre såkaldte CFC-regler. Sådanne regler har bl.a. den fordel, at de finder anvendelse for alle virksomheder, og ikke kun digitale virksomheder. Det er relevant, fordi den digitale økonomi er langt fra den eneste del af økonomien, der er udsat for en stigende immaterialisering.

Regeringen vil derfor sideløbende arbejde i EU og OECD for, at der arbejdes for en international standard for såkaldt CFC-beskatning. CFC-beskatning er en langtidsholdbar løsning, der kan indføres på kort sigt.

Regeringen bemærker endvidere, at USA med skattereformen af december 2017 har vedtaget CFC-regler, som forventes fremadrettet at sikre en minimumsbeskatning på 10-13 pct. af den indkomst, der kan henføres til amerikanske selskabers immaterielle aktiver beliggende uden for USA. Ligeledes har EU-landene med skatteundgåelsesdirektivet vedtaget sådanne regler, der skal implementeres senest den 1. januar 2019.

Regeringen er endvidere bekymret for de umiddelbart vurderede implementeringsomkostninger og vil derfor arbejde for, at et digitalt fast driftssted har så lave administrative omkostninger som muligt for staten, samt at der er realistiske implementeringsfrister. Hertil kommer, at det for skattemyndighederne kan være forbundet med vanskeligheder at kontrollere, om virksomhederne selvangiver deres afgiftsgrundlag korrekt både i forhold til det samlede niveau og i forhold til fordelingen mellem de enkelte lande. Regeringen vil således arbejde for, at der ikke indføres unødige byrder for det offentlige i forbindelse med bestræbelserne på at fremme fair skattebetaling. Samtidig vil regeringen også arbejde for, at de administrative omkostninger ved et digitalt fast driftssted bliver så lave som muligt for erhvervslivet.

## **11. Tidligere forelæggelse for Folketingets Europaudvalg**

Sagen har ikke tidligere være forelagt for Folketingets Europaudvalg.