



29. november 2018

---

Samlenotat vedrørende rådsmødet (ECOFIN) den 4. december 2018

1) Forslag om skat på omsætning af visse digitale tjenester

- *Generel indstilling*

*KOM(2018)148*

Materialet er udarbejdet af Finansministeriet og Skatteministeriet

2

## **Dagsordenspunkt 1: Skat på omsætningen af visse digitale tjenester**

KOM(2018)148

### **1. Resume**

*Kommissionen har 21. marts 2018 fremsat et direktivforslag om et fælles system for en midlertidig omsætningskat på visse digitale tjenester (Digital Service Tax – DST). Forslaget vil indebære en særskat på 3 pct. af omsætningen fra visse digitale ydelser fx internetreklamer rettet mod brugere i EU. Skatten pålægges koncerner, der både har en global omsætning på over 750 mio. euro og en omsætning på visse digitale ydelser i EU på over 50 mio. euro, uanset deres hjemsted. Direktivet er tænkt som en midlertidig løsning på de skattemæssige udfordringer ved den digitale økonomi, indtil en permanent (evt. global) løsning findes.*

*Der er generelt enighed blandt EU-landene om, at der er udfordringer med beskatning af den digitale økonomi, men der er ikke enighed om, hvordan disse bedst håndteres. Forhandlingerne om forslaget bærer præg heraf, idet der fortsat er politisk uenighed om forslaget. Hertil kommer en række tekniske og juridiske udeståender, som endnu ikke er tilstrækkeligt adresseret.*

*Det østrigske formandskab arbejder for, at man på det kommende ECOFIN kan enes om et kompromisforslag, men de konkrete udeståender taler for, at der er behov for at arbejde videre med forslaget på teknisk niveau. En anden mulighed er, at man afventer de igangværende drøftelser i OECD om de digitale udfordringer for skattesystemerne, inden man tager stilling til en evt. indførelse af DST i EU og det konkrete direktivforslag.*

### **2. Baggrund**

Kommissionen stillede 21. marts to direktivforslag, som indeholder bud på både en kortsigtet, midlertidig løsning og en langsigtet, permanent løsning til beskatning af den digitale økonomi.

Den kortsigtede, midlertidige løsning er et direktivforslag om et fælles system for en skat på omsætningen fra visse digitale tjenester (Digital Service Tax - DST), KOM(2018) 148. Forslaget er fremsat med hjemmel i TEUF-artikel 113 og kan vedtages med enstemmighed efter høring af Europa-Parlamentet.

Den langsigtede, permanente løsning er et direktivforslag om regler vedrørende selskabsbeskatning ift. en væsentlig digital tilstedeværelse, KOM(2018) 147, og indebærer indførelse af et såkaldt digitalt fast driftssted, som statueres, når selskabet efter nærmere kriterier anses at have væsentlig digital tilstedeværelse i et land.

Kommissionens forslag ligger i forlængelse af en del politisk opmærksomhed på området, som bl.a. skyldes, at det i en årrække for bl.a. nogle store amerikanske digitale virksomheder ved brug af skattely mv. og i kraft af de tidligere amerikanske skatteregler har været muligt at betale meget lav skat af den indkomst, de har tjent uden for USA, bl.a. i EU. USA har imidlertid i december 2017 vedtaget en skattereform af betydning for sagen - særligt den såkaldte GILTI-regel (Global Intangible Low Tax Income) i selskabsbeskatningen - som i henhold til OECD's vurdering indebærer, at amerikanske selskaber vil betale en effektiv skat på 13 pct.

af indkomst fra immaterielle aktiver i udlandet. Det vil også omfatte de digitale virksomheder i USA, herunder deres indkomst fra EU.

Der pågår allerede et internationalt arbejde vedr. beskatningen af den digitale økonomi bl.a. i EU, G20 og OECD. 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 udløste således ikke specifikke anbefalinger på området.

Arbejdet er dog videreført i OECD-regi med det formål at levere en endelig af-rapportering og konsensusløsning i 2020 og eventuelt med en tidlig afrapportering allerede i 2019, hvis der gøres tilstrækkelige fremskridt. En foreløbig rapport ”*Tax Challenges Arising from Digitalisation*” blev offentliggjort 16. marts 2018. OECD’s rapport analyserer problematikken og gør det klart, at der blandt OECD-landene endnu ikke er enighed om behovet for særbeskatning af den digitale økonomi.

Et grundlæggende princip i den internationale selskabsskatte Lovgivning er, at virksomheder beskattes dér, hvor værdien skabes, og ikke i forbrugslandet. Nogle lande mener dog, at der er særskilte udfordringer for den digitale økonomi, som kan løses ved at indføre øget beskatning på digitale produkter, i de lande, hvor brugerne befinder sig. Argumentet er, at brugerne ved at videreformidle deres data bidrager til den digitale virksomheds profit. Andre lande mener ikke, at der umiddelbart er behov for yderligere ændringer til de internationale principper efter implementering af BEPS-arbejdet og vedtagelsen af den amerikanske skattereform, og at det under alle omstændigheder er for tidligt at vurdere den reelle virkning af disse tiltag. En tredje gruppe lande mener ikke, at der er et særskilt digitalt problem, og vil derfor ikke udtage den digitale økonomi til særbeskatning, men finder det relevant at drøfte de generelle internationale principper for selskabsbeskatning, idet globaliseringen udfordrer den traditionelle selskabsbeskatning.

Enkelte EU-lande planlægger at indføre nationale tiltag, som i varierende grad svarer til Kommissionens DST-forslag. I visse af disse tilfælde er de nationale tiltag suspenderet, indtil der tages en beslutning i EU, mens andre forventes at træde i kraft uanset EU-enighed mhp. tilpasning til, hvis DST’en træder i kraft.

### **3. Formål og indhold**

Kommissionen begrundes sine forslag med, at der ved visse højt digitaliserede forretningsmodeller sker en værdiskabelse, hvor brugeren er placeret, og at en del af beskatningen derfor også skal ske dér. Kommissionens direktivforslag vedr. væsentlig digital tilstedeværelse, er Kommissionens bud på en *langsigtet* løsning for, hvordan skattesystemet kan indrettes til at tage højde for dette. Kommissionens direktivforslag om DST er derimod tænkt som en *midlertidig* løsning på kort sigt.

DST-forslaget er rettet mod virksomheder, som er kendetegnet ved højt digitaliserede forretningsmodeller, der gør det muligt at drive virksomhed i et land uden en fysisk tilstedeværelse, hvorfor virksomhederne typisk ikke har fast driftssted i de enkelte lande, de har omsætning i. Forslaget er således fokuseret på de digitale

aktiviteter, hvor Kommissionen mener, at der er størst forskel mellem værdiskabelsen ved brugeraktivitet og EU-landenes adgang til at beskatte efter eksisterende skatteretlige principper. Mens arbejdet med en langsigtet, permanent løsning pågår, foreslår Kommissionen derfor at indføre denne alternative beskatning på 3 pct. af omsætningen, fordi det ifølge Kommissionen sikrer en rimelig beskatning ift. de digitale virksomheders forventede overskud. DST-forslaget har dermed ikke til formål at imødegå de grundlæggende problemstillinger i den internationale selskabsbeskatning, som gør at denne umiddelbart ikke kan håndtere en digitalisering af økonomien, men udgør alene et forsøg på begrænset og midlertidigt at adressere udfordringerne.

DST'en har karakter af at være en afgift, da skatten pålægges omsætningen af bestemte tjenesteydelser, og ikke selskabets overskud ved denne omsætning. Den er dermed forsøgt lagt uden for det almindelige selskabsskattesystem, så den ikke vil være omfattet af EU-landenes dobbeltbeskatningsoverenskomster (DBO'er), som bygger på OECD's modeloverenskomst. Dette er der dog rejst tvivl om i OECD's arbejdsgruppe om DBO'er. Argumenterne peger her i retning af, at DST'en vil være omfattet af DBO'erne, der er baseret på OECD's modeloverenskomst. I så fald vil det slet ikke være muligt for EU-landene at pålægge udenlandske selskaber DST, da det vil stride mod deres DBO'er. Ifm. forhandlingerne af DST'en har en række EU-lande ligeledes betvivlet Kommissionens udsagn om, at DST'en ikke er omfattet af modeloverenskomsten. Problemstillingen er endnu ikke drøftet tilbundsående på teknisk niveau i Rådet.

#### *Skattepligtige indtægter og beskatningssted*

Direktivforslaget indeholder regler for, hvilke digitale tjenester, der er skattepligtige efter direktivet, i hvilket EU-land de digitale tjenester anses for at være skattepligtige, og hvordan proventet skal fordeles mellem EU-landene.

Forslaget indebærer en beskatning af omsætningen fra følgende digitale tjenester, der uddybes efterfølgende:

- a) Indtægter fra målrettet reklameplads på internettet
- b) Indtægter fra visse flersidede digitale platforme
- c) Indtægter fra salg af brugergeneret data

#### a) Indtægter fra målrettet reklameplads på internettet

Digitale virksomheder med en reklamebaseret forretningsmodel (fx Facebook, Google og YouTube) udbyder en gratis digital ydelse, gennem hvilken de får adgang til brugernes data. Ved at anvende disse data kan selskabet (fx Facebook) differentiere reklamepladsen på deres platform og derved sælge målrettet reklameplads til andre virksomheder. Således optimeres værdien af reklamepladsen og selskabets indtægt. Ifm. målrettede online reklamer er det selskabet (fx Facebook), som har monopol på den data, som denne har indsamlet om brugerne, og dermed alene har fuld indsigt i deres adfærd.

Efter direktivforslaget beskattes indtægter fra placering af reklamer på en digital platform, der er målrettet denne platforms brugere. For så vidt angår indtægter fra

de omfattede reklamer, er det leverandøren af reklamepladsen, der beskattes, uanset om denne ejer den digitale platform.

Beskatningsstedet er det EU-land, hvor den pågældende reklame optræder på brugerens elektroniske udstyr (apparat)<sup>1</sup> på det tidspunkt, hvor udstyret anvendes til at tilgå den digitale platform. Det tillægges ikke betydning, hvorfra betalingen for den skattepligtige tjeneste foretages.

Den skattepligtige indtægt fra reklameplads henføres til de enkelte EU-lande i henhold til, hvor mange gange en reklame har været vist på de respektive landes brugeres udstyr i den pågældende skatteperiode. Den skattepligtige indtægt fordeles uden sammenhæng til de faktiske reklameindtægter, der realiseres ved reklamer i de individuelle EU-lande, men alene i henhold til reklamernes antal visninger.

#### b) Indtægter fra visse flersidede digitale platforme (bl.a. formidlingstjenester)

Efter direktivforslaget beskattes indtægter fra at stille en flersidet digital platform til rådighed for brugere, som gør det muligt for brugere at finde og interagere med hinanden, og som også kan facilitere en bagvedliggende levering af varer eller tjenester direkte mellem brugerne. Eksempler på sådanne tjenester er fx AirBnb og Uber, som har en forretningsmodel baseret på at skabe virtuelle markedspladser, hvor brugere overfor andre brugere kan udbyde varer og services. Tjenesternes indtægt baseres på medlemsgebyrer eller gebyrer forbundet med monetære transaktioner mellem brugere, men værdien skabes af brugerne selv, idet de tilvejebringer de varer og service, som omsættes på markedspladsen.

Dette omfatter dog ikke indkomst fra levering af digitalt indhold, fx musik- og videostreamingtjenester, almindelig e-handel, levering af kommunikationstjenester og levering af betalingstjenester til brugere.

Beskatningsstedet bestemmes i to trin afhængigt af den digitale platforms funktion. Beskatningsstedet er det EU-land, hvor brugeren tilgår den digitale platform:

- i. Det EU-land, hvor brugeren tilgår den digitale platform til at gennemføre en bagvedliggende transaktion om levering af varer eller tjenester til andre brugere.
- ii. I andre tilfælde end punkt i) det EU-land, hvor brugeren via en konto tilgår den digitale platform i hele eller dele af skatteperioden, og hvor kontoen er åbnet ved hjælp af udstyr i dette EU-land.

Punkt ii) omfatter dermed digitale platforme, hvor der ikke sker en bagvedliggende transaktion om levering af varer eller tjenester mellem brugerne. Det er uden betydning for beskatningsstedet, hvor en eventuel bagvedliggende levering af varer eller tjenester finder sted.

---

<sup>1</sup> Herefter også omtalt som udstyr. Skal forstås i lighed med den engelske betegnelse ”device”.

Den skattepligtige indtægt fra flersidede digitale platforme henføres til de enkelte EU-lande ud fra samme kriterier, som anvendes ved bestemmelse af beskatningsstedet. Den skattepligtige indtægt fordeles i henhold til:

- i. Antal brugere, som har foretaget bagvedliggende transaktioner.
- ii. I andre tilfælde end punkt i) antallet af brugere, der har en konto, der gør det muligt at tilgå platformen.

Der tages således ikke højde for transaktionernes individuelle værdi. Under punkt i, sker fordelingen alene på baggrund af antallet af transaktioner. Under punkt ii, som omhandler digitale platforme, hvor der ikke sker underliggende transaktioner, sker fordelingen i stedet på baggrund af antal brugere, der har en konto.

#### c) Indtægter fra salg af brugergenereret data

Nogle digitale forretningsmodeller kan profitere ved direkte salg af brugernes data. En virksomhed kan have interesse i at købe den information, som data indeholder, da det giver virksomheden mulighed for at afkode forbrugernes præferencer, forbrugsmønstre, købekraft og kundeadfærd. Denne viden kan anvendes til at optimere reklamefremstød, produktporteføljer og lignende, som er særligt målrettet kunderne. I dette tilfælde (modsat ved salg af målrettet reklameplads) sælger selskabet (fx Facebook) brugernes anonymiserede rådata til virksomheder, som nu får fuld indsigt i brugernes adfærd.

Efter direktivforslaget beskattes indtægter fra overførsel af data indsamlet om brugere og indtægter fra data genereret fra brugeraktiviteter på digitale platforme. Beskatningen pålægges ikke indsamling af data eller brug af data indsamlet af virksomheder til disses interne formål, men kun de tilfælde, hvor der betales et vederlag mod overførsel af data, der er genereret af brugerens egne aktiviteter på en digital platform.

Beskatningsstedet er i det EU-land, hvor brugeren har anvendt elektronisk udstyr til at tilgå den digitale platform, og hvor der i den sammenhæng er genereret data om brugeren.

Den skattepligtige indtægt fra overførsel af data henføres til de enkelte EU-lande i henhold til antallet af brugere, hvorfra de overførte data er genereret i forbindelse med, at brugeren har tilgået den digitale platform. Der tages således ikke højde for overførslernes individuelle værdi, men derimod alene antallet af overførsler. Det tillægges ikke betydning, hvorfra betalingen for data foretages.

På ECOFIN 6. november 2018 drøftede EU-landene, hvorvidt indtægter fra salg af brugergenereret data skulle udgå af direktivet, hvilket der dog umiddelbart ikke var støtte til.

#### *Anvendelsesområde*

Direktivforslaget indeholder regler, der bevirker, at kun virksomheder af en vis størrelse bliver omfattet af skattereglerne. Virksomheder beskattes kun, hvis følgende to betingelser er opfyldt:

- Koncernens globale omsætning overstiger 750 mio. EUR (ca. 5,59 mia. kr.) og
- Koncernens omsætning i EU vedrørende visse digitale tjenester overstiger 50 mio. EUR (ca. 372 mio. kr.)

Det vil dermed kun være store virksomheder, der leverer visse digitale tjenester i EU, som omfattes af denne beskatning. Det tilstræbes dermed, at der ikke diskrimineres mellem virksomheder i EU og i tredjelande. Da få virksomheder i EU lever op til de to betingelser, må det i praksis forventes, at størstedelen af de virksomheder, der vil være omfattet af skatten, vil være virksomheder beliggende uden for EU.

Der har løbende været drøftelser af de anviste tærskler.

#### *Skattesatsen og skatteberegning*

Der foreslås en fælles skattesats på 3 pct., og at skatten pålægges bruttoomsætningen for de omfattede digitale tjenester. Når skatten pålægges bruttoomsætningen er det uden hensyn til, om koncernen har realiseret et faktisk overskud af sine aktiviteter.

Skattesatsen på 3 pct. af omsætningen er valgt, så det svarer til en skat på 20 pct. af overskuddet for virksomheder, der realiserer 15 pct. af deres omsætning til overskud<sup>2</sup>, hvilket Kommissionen vurderer som en realistisk overskudsgrad for digitale virksomheder. En skattesats på 20 pct. svarer ca. til den gennemsnitlige selskabsskattesats i EU<sup>3</sup>. Med denne logik vil en omsætningsskat på 3 pct. således kompensere for manglende normal selskabsbeskatning af et overskud på de digitale tjenester skabt i EU.

For virksomheder med en overskudsgrad, der er lavere end 15 pct. vil DST'en udgøre et højere skattetryk, end hvis virksomheden blev pålagt den gennemsnitlige selskabsskattesats i EU. Modsat vil en virksomhed med en højere overskudsgrad end 15 pct. opleve et lavere skattetryk ved DST'en, end hvis virksomheden blev pålagt den gennemsnitlige selskabsbeskatning i EU.

Direktivforslaget fastlægger endvidere ikke regler om, hvorvidt DST'en skal være en fradragsberettiget afgift, som selskaberne vil kunne fradrage i den skattepligtige indkomst. Dette skyldes, at forslaget er fremsat med hjemmel i artikel 113 TEUF, der vedrører indirekte beskatning. Kommissionen har dog stillet en anbefaling til EU-landene om, at EU-landene gør DST'en til en fradragsberettiget udgift. Hvis anbefalingen følges, vil selskabsskattegrundlaget således blive nedsat tilsvarende i EU-landene, hvori selskaberne har aktivitet, som faktisk selskabsbeskattes.

#### *Administration*

<sup>2</sup> Herved forstås, at hvis virksomhedens omsætning er 100, og der er fradragsberettigede udgifter for 85, så er overskuddet 15. Det vil sige, at overskudsgraden er  $15/100 = 15$  pct. En skat på 3 pct. af omsætningen svarer så til en skat på overskud på  $3/15 = 20$  pct. Dette bygger dog på en forudsætning om, at hele overskuddet fra den digitale tjeneste kan henføres til brugeren og ikke administration, udvikling mv. i hjemlandet.

<sup>3</sup> Den gennemsnitlige nominelle skattesats i EU er 23 pct.

Efter Kommissionens skulle DST'en administreres efter et one-stop-shop princip. Dette ville indebære, at den DST-pligtige virksomhed skulle registrere sig i ét EU-land efter eget valg, EU-identifikationslandet.

Det ville herefter være EU-identifikationslandet, som håndterede al kontakt med den DST-pligtige virksomhed samt modtog DST-angivelse og den skyldige skat. EU-identifikationslandet skulle have ansvaret for det administrative samarbejde med de øvrige EU-lande, herunder udveksling af skatteoplysninger og overførsel af den betalte skat.

Efter kompromisforslaget skal en virksomhed registreres i hvert enkelt EU-land, hvor virksomheden har afgiftspligtig aktivitet, og hvor den vil være forpligtet til at indgive selvangivelse og betale evt. skyldig DST. Med henblik på at minimere de administrative byrder for virksomhederne, skal identificering og selvangivelse ske ved en harmoniseret formular, som er ens for alle EU-lande. Men indberetning og betaling skal fortsat ske til hvert enkelt EU-land.

Koncerner er berettiget til at udpege en enhed (fx et datterselskab), som for samtlige EU-lande skal håndtere koncernens forpligtelser i forhold til DST'en. Hertil kommer, at virksomheder, som ikke har en tilstedeværelse i EU, skal udpege en repræsentant, som er hjemmehørende i EU, og som kan opfylde virksomhedens forpligtelser i forhold til DST'en. Repræsentanten er, på vegne af den virksomhed, som har udpeget denne, ansvarlig for at overholde alle forpligtelserne i forhold til DST'en, herunder betaling af skyldig DST i hvert enkelt EU-land.

Hertil kommer, at der indføres regler, som skal sikre spontan udveksling af relevante oplysninger til andre EU-landes skattemyndigheder, hvis der sker ændringer i en virksomheds selvangivne DST, hvad enten disse ændringer er virksomhedens egne eller skattemyndighedernes, som fx er sket på baggrund af kontrol.

EU-landene vedtager selv regler om forpligtelser vedr. regnskab, registrering m.m., som skal sikre, at DST'en bliver betalt til skattemyndighederne.

#### *I krafttræden og sammenhæng med permanente løsninger*

Kommissionen foreslår at lade direktivet træde i kraft 1. januar 2020.

Det er hensigten, at DST'en kun skal være en midlertidig løsning, som ophører, når der opnås enighed om en langsigtet, permanent løsning. Kommissionens direktivforslag vedr. væsentlig digital tilstedeværelse er tiltænkt at skulle træde i stedet for DST'en.

DST'en skal således ophæves i forhold til virksomheder hjemmehørende i EU, når reglerne om beskatning af væsentlig digital tilstedeværelse er vedtaget i EU. Direktivforslaget indeholder en bestemmelse, som sikrer, at dette sker automatisk. DST'en skal endvidere ophæves over for virksomheder i tredjelande, når der i dobbeltbeskatningsoverenskomsterne med disse lande er indarbejdet regler om digitalt fast driftssted ved væsentlig digital tilstedeværelse.



Formandskabet foreslår at underbygge DST'ens midlertidige karakter med en såkaldt "sunset-klausul", der angiver DST'ens udløb. Der har været drøftelser om, hvorvidt en sådan skulle være betinget af enighed om en langsigtet, permanent løsning enten i EU eller globalt, eller om DST'en under alle omstændigheder skal bortfalde på en given dato, uanset om man er nået til enighed om en langsigtet løsning eller ej. På ECOFIN 6. november 2018 drøftede EU-landene sunsetklausulen, og der var ikke klar enighed om den foretrukne model. Endvidere blev der stillet forslag om en betinget ikrafttrædelse, som indebærer, at man vedtager direktivet, men at det først træder i kraft, hvis man ikke senest i fx 2020 finder en global løsning.

Spørgsmålet om en evt. sunset-klausul eller en betinget ikrafttræden drøftes fortsat på teknisk niveau, ligesom der fortsat udestår afklaring af de nærmere krav til indholdet af en global aftale, som i givet fald kan udløse bortfaldet af DST'en (ved en evt. sunset-klausul), eller som er nødvendige for ikke at sætte DST'en i kraft (ved en evt. omvendt sunset-klausul).

#### **4. Europa-Parlamentets holdning**

Europa-Parlamentet skal høres i overensstemmelse med proceduren i TEUF artikel 113. Europa-Parlamentet forventer, at udtalelsen vedtages på plenarmøde i januar 2019.

#### **5. Nærhedsprincippet**

Kommissionen anfører, at direktivforslaget er i overensstemmelse med nærhedsprincippet, da alternativet til fælles regler er en række forskelligartede nationale tiltag, der vil skade det indre marked, indebære større administrative byrder for virksomhederne samt føre til konkurrenceforvridning.

Den danske regering er enig i, at forslaget er i overensstemmelse med nærhedsprincippet. Fælles regler begrænser virksomhedernes administrative byrder ved at skulle indordne sig under nye skatteregler i lande, hvor virksomhederne ikke har en fysisk tilstedeværelse eller eksisterende skattepligt. Hvis EU-landene hver især indfører forskellige former for digitale skatter vil forskelle i indretningen af disse formentlig også kunne føre til dobbeltbeskatning.

#### **6. Gældende dansk ret og lovgivningsmæssige konsekvenser**

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 (uden en fysisk tilstedeværelse) til danske forbrugere ikke vil udløse selskabsbeskatning i Danmark.

Udenlandske selskabers levering af digitale tjenester til danske brugere vil i praksis sjældent udløse fast driftssted i Danmark. Dermed bliver disse selskaber ikke selskabsskattepligtige af deres aktiviteter i Danmark.

For de digitale tjenester, der foreslås beskattet efter direktivet, vil selskaberne efter gældende internationale principper blive beskattet dér, hvor selskabet udøver sin indkomstskabende aktivitet.

I praksis indebærer direktivforslaget, at en transaktion mellem to virksomheder, fx salg af en online reklame, udløser dansk beskatning, fordi en tredje aktør - en dansk bruger - har foretaget en handling fx ved at se en reklame på internettet. Det er usædvanligt, at det er tredjepartens handling, der udløser beskatningen, og ikke selve transaktionen mellem de to virksomheder.

En vedtagelse af forslaget medfører behov for vedtagelse af ny lovgivning. Det vurderes umiddelbart, at ny lovgivning skal udformes uden tilknytning til de eksisterende love, der regulerer selskabsbeskatningen.

## **7. Økonomiske konsekvenser**

### *Statsfinansielle konsekvenser*

Det er forbundet med betydelig usikkerhed at vurdere de statsfinansielle konsekvenser ved at indføre en DST. Kommissionen skønner, at indførelsen af en DST på 3 pct. vil medføre et samlet merprovenu på ca. 5 mia. euro for EU-28. Vægtet med landenes BNI svarer det til et årligt dansk merprovenu på ca. ½ mia. kr.

En række forhold taler dog for, at merprovenuet kan blive væsentlig lavere, jf. nedenfor.

Det er uklart præcis hvilke forudsætninger, der ligger til grund for Kommissionens vurdering, men der er dog gjort en række antagelser, der synes tvivlsomme.

- For det første er der ikke taget højde for, at virksomhedernes betaling af DST'en vil kunne fradrages i deres selskabsskat. Kommissionen anbefaler denne fradragsmulighed, som de enkelte EU-lande dog selv kan bestemme om de vil indføre. Hvis der gives mulighed for fradrag af DST i den almindelige selskabsskat vil det reducere nettoprovenuet fra DST'en. Hvis EU-landene ikke indfører denne fradragsret vil det derimod give dobbeltbeskatning, som kan have negativ effektiv på økonomien.
- For det andet er der ikke taget højde for, at skatten vil påvirke priser, forbruger- og arbejdsudbudsadfærd og de afledte virkninger heraf på andre skatter og afgifter og dermed de offentlige finanser.
- For det tredje er der ikke taget højde for omkostningerne til systemudvikling og administration i de nationale skattemyndigheder. Direktivforslaget vil umiddelbart kræve, at der skal udvikles et nyt it-system, som kan administrere DST'en. Ifølge kompromisforslaget skal EU-landene administrere DST'en individuelt, hvorfor det er vurderingen, at der vil skulle ske nyudvikling samt ændringer af eksisterende it-systemer for at kunne håndtere dette. Baseret på erfaring fra lignende systemudvikling vurderes det, med

betydelig usikkerhed, at omkostninger hertil i Danmark vil ligge i intervallet 5-70 mio. kr., mens et it-system på niveau med en OSS-model (One-Stop-Shop) i Danmark vil koste i omegnen af 200 mio. kr. Endvidere vurderes det ikke realistisk at implementere DST'en inden for tidsfristen, dvs. til januar 2020. Det vurderes på et meget foreløbigt grundlag, at et færdigt it-system først vil kunne stå parat tre år efter direktivets implementering i dansk lovgivning samt, at en EU-specifikation er færdigdefineret. Kommissionen har ligeledes skønnet, at det vil tage ca. to-tre år afhængigt af løsningsmodellen. Det bemærkes endvidere, at der i forvejen er et betydeligt træk på udviklingskapaciteten i skatteforvaltningen i Danmark i de kommende år, og det vil derfor være vanskeligt at påtage sig flere store udviklingsopgaver.

- Endelig vil der være udgifter for myndighederne til kontrol af virksomhedernes betaling af DST. Det vurderes med betydelig usikkerhed, at en kontrol af ca. 200 virksomheder, som forventes omfattet af DST'en, vil kræve ca. 17 årsværk at gennemføre. Det er endvidere vurderingen, at det for skattemyndighederne vil være forbundet med betydelige 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. Det er desuden vurderingen, at visse tredjelande ikke vil anerkende en beskatning som den foreslåede, hvorfor det virker sandsynligt, at virksomhederne i disse lande kan have samme holdning.

#### *Samfundsøkonomiske og erhvervsøkonomiske konsekvenser*

En DST ventes at have forvriddende virkninger på det digitale indre marked i forholdet mellem i) digitale virksomheder hhv. ikke-digitale virksomheder, ii) virksomheder, hvis omsætningsstørrelse udløser DST'en, hhv. virksomheder, hvis omsætningsstørrelse ikke gør, iii) EU-virksomheder hhv. virksomheder fra øvrige lande, da skatten formentlig i praksis primært vil ramme EU-virksomheder iv) virksomheder, hvis forretningsmodel gør brug af digitale platforme, hhv. virksomheder, hvis forretningsmodel ikke gør og v) virksomheder, som efterlever beskatningsreglerne, hhv. virksomheder, som ikke gør (givet begrænsede muligheder for at håndhæve DST'en).

Indførelsen af en DST kan således medføre, at forbruget af visse digitale ydelser beskattes hårdere end andre varer og tjenester, og dermed svække konkurrenceevne, profitabilitet mv. hos udbyderne af disse ydelser. Denne skattemæssige forvridning indebærer risikoen for et samfundsøkonomisk tab. DST'en må i vidt omfang endvidere forventes overvæltet i forbrugerpriserne i EU og Danmark, og de danske og europæiske forbrugere vil reelt set betale skatteprovenuet. Højere priser trækker i givet fald alt andet lige i retning af lavere realløn og reduceret arbejdsudbud.

Det vurderes, at direktivforslaget vil betyde en forøgelse af de administrative byrder for erhvervslivet. Dette vil være en følge af, at de omfattede selskaber skal efterleve og indstille sig på et nyt skattesystem i tillæg til de eksisterende danske og udenlandske forpligtelser. Disse selskaber vil skulle afholde omkostninger til

overholdelse af forpligtelserne i direktivet samt overholde de dokumentationskrav til opgørelse og fordeling af det komplekse afgiftsgrundlag mv., der følger af lokal lovgivning i hvert enkelt EU-land, hvor der skal betales DST.

Erhvervsstyrelsens Team Effektiv Regulering (TER) vurderer, at direktivet medfører administrative byrder under 4 mio. kr. årligt. De bliver derfor ikke kvantificeret yderligere.

### **8. Høring**

Direktivforslaget blev 4. april 2018 sendt i høring. Der henvises til reviderede grund- og nærhedsnotat oversendt til Folketingets Europaudvalg 2. juli 2018 for nærmere gennemgang af høringssvarene.

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

Der er blandt EU-landene bred enighed om, at den digitale økonomi rummer udfordringer, som bør adresseres, men det er uenighed om, hvordan det bedst gribes an. Der er generelt enighed blandt landene om, at langsigtede globale løsninger er at foretrække.

En række EU-lande mener dog, at EU bør tage egne initiativer nu, så der sikres en øget beskatning af digitale virksomheder, og så EU-landene ikke tyer til unilaterale løsninger. Andre lande mener omvendt, at DST'en ikke vil løse problemer med manglende beskatning af digitale virksomheder og vil have negative økonomiske effekter, samt at den kan være skadelig ift. forholdet til andre lande (her refereres især til de meget kritiske udmeldinger vedr. DST-forslaget fra USA's finansminister samt relevante komitéer i Huset og Senatet).

Disse lande ønsker i stedet at prioritere en langsigtet global løsning.

Flere lande peger desuden på, at implementeringen af BEPS-minimumsstandarder og den amerikanske skattereform, der ifølge OECD indfører en effektiv amerikansk beskatning af amerikanske virksomheders udenlandske indtjening fra immaterielle aktiver på 13 pct., løser eller i vid udstrækning løser det skatteundgåelsesproblem, som eksisterede tidligere.

Nogle lande taler for en alternativ løsning, der bygger på BEPS-standarderne, og som også ville kunne håndtere udfordringerne vedr. digital beskatning. Løsningen indebærer mulig beskatning i forbrugslandet, hvis moderselskabets hjemland ikke sikrer en vis effektiv minimumsbeskatning.

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

Regeringen er positiv over for tiltag, der kan dæmme op for skatteundgåelse og udvanding af de enkelte landes skattegrundlag samt sikre fair selskabsbeskatning og lige konkurrencevilkår for virksomheder i EU. Derfor har regeringen lagt en ambitiøs linje ift. det generelle arbejde i både EU og OECD med at bekæmpe skatteundgåelse mv.

Regeringen er også positiv ift. at se på, hvordan den digitale økonomi påvirker det internationale selskabsskattesystem og hvordan man sikrer robustheden af skattesystemerne i lyset af digitaliseringen, og lægger stor vægt på, at også digitale virksomheder betaler den rette skat. Regeringen deltager således aktivt i drøftelserne af, om der i visse digitale forretningsmodeller sker en værdiskabelse hos brugerne, og hvordan det i givet fald kan være relevant ift. at sikre en korrekt beskatning. Regeringen deltager i det lys også konstruktivt og åbent i drøftelserne om Kommissionens forslag om en DST og forslaget om væsentlig digital tilstedeværelse, herunder mhp. at afklare de tekniske udfordringer, der fortsat udestår.

I lyset af problemstillingens grænseoverskridende karakter, lægger regeringen imidlertid ligesom andre lande stor vægt på at finde løsninger i det globale spor. Det gælder ikke mindst løsninger, som bygger videre på OECD's BEPS-standarder, og som bekæmper skatteundgåelse generelt, herunder også for digitale virksomheder. Regeringen er derfor positiv overfor et tysk-fransk forslag fra juli 2018 i OECD-drøftelserne, som styrker BEPS ved at indføre regler om effektiv minimumsbeskatning som et supplement til eksisterende CFC-regler<sup>4</sup>. Det pågældende forslag består af to elementer, 1) en minimumsbeskatning af globalindkomsten, hvorefter moderselskabet beskattes af den del af datterselskabets indkomst, der ikke minimumsbeskattes i udlandet (en ny supplerende form for CFC-beskatning) og 2) fradragsnægtelse for visse betalinger til koncernforbundne selskaber, der ikke minimumsbeskattes i udlandet. Et sådant forslag vil omfatte både digitale og ikke-digitale virksomheder og vil mindske omfanget af skatteundgåelse generelt. Et sådant forslag vil desuden være i fuld overensstemmelse med det gældende internationale skatteprincip om, at man beskatter et selskabs profit, der hvor værdien skabes, og vil således ikke indebære en risiko for erodering af dansk skatteprovenu, jf. nedenfor.

Det vurderes realistisk at opnå en OECD-enighed om et sådant BEPS-baseret forslag i løbet af 2019 eller 2020. Hvis det mod forventning ikke lykkes, vil det være muligt og realistisk at gennemføre et sådant forslag unilateralt i EU. Fra dansk side vil man således være fuldt indstillet på en evt. løsning, hvor man i EU forpligter sig til at gennemføre sådanne tiltag, såfremt der ikke opnås enighed herom i OECD.

Regeringen er omvendt skeptisk ved Kommissionens DST-forslag, som bryder med det internationale princip for selskabsbeskatning, at man beskatter et selskabs profit, hvor værdiskabelsen finder sted. Det er i Danmarks klare økonomiske og statsfinansielle interesse at fastholde dette princip. En bevægelse væk fra dette princip, enten partielt eller generelt, kan have negativ betydning for beskatningen af store danske selskaber, som fx har væsentlige immaterielle rettigheder (på linje med de digitale selskaber) og stor omsætning udenfor Danmark, men som betaler størstedelen af deres selskabsskat i Danmark. Fremadrettet vil sådanne virksomheder i givet fald kunne blive beskattet mere i andre lande og mindre i Danmark.

---

<sup>4</sup> CFC-beskatning betyder, at et dansk moderselskab beskattes af indkomsten i sit udenlandske datterselskab, når datterselskabet har CFC-indkomst af en vis størrelse. CFC-indkomst består fx af renter, kursgevinster, royalties, udbytter og (aktie) avancer. Reglerne sikrer beskatning af indkomster fra aktiver, som er nemme at flytte, dvs. mobile aktiver såsom gæld, immaterielle rettigheder og aktier.

Nogle kunne argumentere for, at fx også medicinalvirksomheder har en forretningsmodel, som er delvist drevet af brugerdata (fx data fra kliniske forsøg), og derfor også burde selskabsbeskattes i forbrugslandet. For lande med eksportorienterede og videnstunge virksomheder kan et brud med det etablerede internationale princip om selskabsbeskatning, hvor værdiskabelsen finder sted, således samlet set indebære et (potentielt betydeligt) tab af selskabsskatteprovenu generelt.

Regeringen vurderer derudover, at den foreslåede omsætningskat umiddelbart vil være særdeles svær at håndhæve over for virksomheder uden for EU, hvor en stor del af de virksomheder, som skatten i høj grad er målrettet mod, er hjemmehørende. Det kan for skattemyndighederne være forbundet med betydelige vanskeligheder at kontrollere, om virksomhederne selv angiver deres afgiftsgrundlag korrekt både i forhold til det samlede niveau og i forhold til fordelingen mellem de enkelte lande. I mange af de omfattede transaktioner vil pengestrømmene foregå mellem udenlandske virksomheder uden tilstedeværelse i EU, ligesom virksomhederne selv skal opgøre skattegrundlaget på baggrund af fx aktivitet fra danske brugere. Derudover vil nogle lande muligvis afvise at hjælpe EU-landene med at håndhæve skatten. Bl.a. derfor risikerer skatten i praksis at blive en skat, der primært betales af EU-virksomheder til skade for deres konkurrenceevne.

Forslaget om beskatning af omsætning bryder desuden med princippet om, at alene overskud beskattes, og medfører dobbeltbeskatning af virksomhederne og risiko for situationer, hvor virksomheder med tab alligevel skal betale skat.

Regeringen er endelig bekymret for betydelige implementeringsomkostninger, særligt henset til forslagens midlertidige karakter. En sådan beskatning bør have så lave administrative omkostninger som muligt for staten samt realistiske implementeringsfrister og så få administrative byrder for erhvervslivet.

Regeringen vil derudover styrke kontrollen på dette område for at sikre, at også de digitale selskaber betaler den rigtige skat. Det vil bl.a. ske igennem et øget samarbejde med udenlandske myndigheder, samt en undersøgelse af, hvordan skatteforvaltningen får et bedre grundlag til brug for kontrolarbejdet.

I lyset af de grundlæggende bekymringer ved forslaget og de tekniske og praktiske udfordringer og udeståender, der endnu ikke er afklaret, støtter regeringen sammen med andre lande ikke en vedtagelse af DST-forslaget. Det bemærkes, at også bl.a. Tyskland, Sverige, Finland og Irland aktuelt forventes at gå imod DST-forslaget.

Regeringen arbejder som nævnt aktivt og konstruktivt for at finde løsninger i det globale spor, men vil kunne støtte en politisk enighed om at vedtage passende EU-tiltag, hvis der ikke findes løsninger i det globale spor hurtigst muligt. Sådanne unilaterale tiltag kan fx være en EU-version af det tysk-franske OECD-forslag, eller kan være andre tiltag og man bør således ikke på forhånd lægge sig fast på at forpligte sig til at indføre DST i EU i den forbindelse.

Regeringen kan støtte, at de tekniske drøftelser om DST-forslaget forsætter, men finder i givet fald at de videre drøftelser så reelt skal adressere og søge at afklare de nævnte juridiske og tekniske udfordringer.

**11. Tidligere forelæggelser for Folketingets Europaudvalg**

Sagen er tidligere forelagt Folketingets Europaudvalg til orientering 2. november 2018 forud for ECOFIN 6. november 2018.