



Foto Shutterstock

**Af**  
AFSAGT

#Skat, virksomheder, selskaber, foreninger  
og fonde #Skatter og afgifter #Skatteret

Af Jakob Bundgaard, ph.d.,  
managing director / CORIT Advisory  
professor / Aalborg Universitet

# Data: Indledende tanker om kvalifikation og behandling i skatteretlig henseende

## 1. Baggrund

Den skattemæssige behandling af data er interessant. Emnet er spået en central placering på den skattepolitiske slagmark og er da også ét af hovedtemaerne for dette års konference i Berlin i regi af International Fiscal Association (IFA). Emnet er behandlet under overskriften: Big Data and Tax – Domestic and International Taxation of Data Driven Business, og jeg har sammen med Louise Blichfeldt Fjord været dansk na-

tionalrapportør. I dette lys har jeg fundet det relevant at dele nogle af vores konklusioner i dette indlæg.

Den samlede rapport har følgende overskrifter, og der henvises til rapporten og generalrapporten for de særligt interesserede (<https://corit-advisory.com/wp-content/uploads/2022/06/IFA-CahierVol106B.pdf>):



## Introduction: Legal Background

### Part One: Basic Principles: Character, Source and Nexus

- General overview
- Character
- Data as a stand-alone asset?
- Tax treatment of business transactions involving data
- Cross-border issues

### Part Two: Application of Treaty Principles

- General overview

### Part Three: Transfer pricing

- Application of transfer pricing principles

### Part Four: Special Regimes

- Reference Case Studies
- Data Brokers/Information resellers
- Data Feeds
- Performance Data Analytics
- Analytic Based Consultancies

Indledningsvis er det vigtigt at bemærke, at emnet endnu ikke i Danmark og mange andre lande har givet anledning til skatteretlig praksis eller lovgivning.<sup>1</sup> Af denne årsag er nedenstående og selve rapporten i realiteten blot udtryk for nogle indledende vurderinger baseret på generelle principper og retskilder.

## 2. Data som selvstændig aktivklasse

Rådata, forstået som enheder af information, der ikke indgår i noget produkt, database el.lign., er ikke ophavsretligt beskyttet i de fleste lande. Det store skattepolitiske spørgsmål er, om data i sig

selv udgør noget af værdi, eller om det er bearbejdningen af data, som genererer den egentlige værdi.

I skatteretlig henseende spiller det sædvanligvis ikke nogen rolle, hvorvidt noget udgør et aktiv. Hvor dette er relevant, tages der i praksis typisk udgangspunkt i den regnskabsmæssige behandling. I medfør af gældende regnskabspraksis bliver data ikke aktiveret på virksomhedernes balance. Formentlig skyldes dette de vanskeligheder, der er forbundet med en korrekt værdiansættelse heraf. Det er dog muligt, at visse aggregerede og strukturerede datasamlinger, såvel som algoritmer kan blive anset for at udgøre udviklingsprojekter, som kan kapitaliseres og anerkendes på balancen.

## 3. Skattemæssig kvalifikation og behandling

I skattemæssig henseende er det relevant at overveje, hvorledes data kan kvalificeres og behandles. Navnlig samler interessen sig om, hvorvidt data kan anses for at udgøre et immaterielt aktiv i henhold til AFL § 40, stk. 2. Ikke mindst af hensyn til muligheden for at kunne afskrive i skattemæssig henseende er dette relevant. Afskrivning er alene en mulighed for erhvervede immaterielle aktiver, og således ikke egenudviklede. På trods af det forhold, at AFL § 40 ikke synes at være udtømmende og relativt bred, følger det alligevel af bestemmelsen, at der skal være tale om immaterielle aktiver "såsom" de i forvejen oplyste kategorier. Rækkevidden af bestemmelsen er uklar, men en relevant fortolkning er, at bestemmelsen forudsætter, at der er tale om aktiver, som i nogen grad minder om de i forvejen omfattede og overvejende beskyttede immaterielle aktiver.<sup>2</sup>

I konteksten af big data-transaktioner, anser vi det for mest sandsynligt, at skattemæssige afskrivninger ikke vil være tilgængelige for rådata. Derimod synes ophavsretligt beskyttede databaser at være omfattet af AFL § 40, stk. 2. Usikkerheden synes dermed primært at være centreret omkring andre typer af datadrevne forretningsmodeller, herunder aggregeret og struktureret data, som ikke udgør en egentlig beskyttet database.

Såfremt data ikke falder inden for anvendelsesområdet af afskrivningsloven, ville det være en mulighed, at data falder i kategorien formuegenstande i medfør af SL § 5 a, der ikke indeholder et krav om, at en formuegenstand skal være materiel.<sup>3</sup> Dette ville i givet fald føre til skattefrihed/og ingen fradrag ved afståelse, medmindre der foreligger næring eller spekulation. Det er vores vurdering, at data næppe i praksis hører hjemme i den kategori, der leder til skattefrihed/og ingen fradrag.

De primære skattemæssige konsekvenser forbundet med big data-transaktioner synes at være genereringen af skattepligtig indkomst

og fradragsberettigede udgifter. Selv i fraværet af specifikke lovreger vedrørende data vil der formentlig være tale om skattepligtig indkomst, som skal beregnes og beskattes i medfør af statskattelovens regler og det heri indeholdte nettoindkomstprincip.

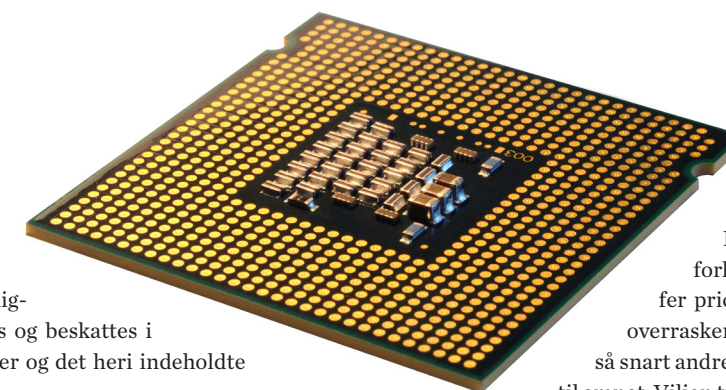
På købersiden vil købet af eller betalingen for adgangen til data kunne anskues som en driftsomkostning, jf. SL § 6a. Adgangen til at kunne fradrage omkostninger forudsætter naturligvis, at omkostningen er afholdt for at erhverve, sikre og vedligeholde skattepligtig indkomst. Samtidig må der ikke være tale om etablerings- eller formueudgifter.

Et spørgsmål, som navnlig internationalt har været drøftet, er, hvorvidt datadrevne transaktioner kan udløse beskatning baseret på en tankegang om, at der foreligger bytte-transaktioner (barter transactions). Dette kunne navnlig komme på tale, hvor man som bruger "gratis" stiller sine personlige data til rådighed mod at få "gratis" adgang til en platform eller et socialt medie. Os bekendt har sådanne overvejelser endnu ikke givet anledning til dansk beskatning.

## 4. Den internationale dimension

Dansk skatteret indeholder ikke nogen specifik bestemmelse, som tillader kildebeskatning af betalinger for data, digitale produkter eller services. Dog vil betalinger, som falder i royaltykategorien, kunne ifalde dansk begrænset skattepligt. Det er særligt interessant i denne henseende at holde sig for øje, at den danske interne royaltydefinition ikke omfatter "payments of any kind received as a consideration for the use of, or the right to use, any copyright of literary, artistic or scientific work including cinematograph films", jf. Artikel 12(2) i OECD's Modeloverenskomst. Dette har betydning i konteksten af IT-transaktioner, herunder software, som netop oftest anses for at være et "litterært arbejde".<sup>4</sup> Derfor behandles betalinger for software ikke som royalties i henhold til intern dansk ret. Yderligere indgår såkaldte ICS-transaktioner ej heller i den danske definition.

Den afgørende skillelinje i dansk ret er således, hvorvidt betalinger fra digitale produkter og services kan udgøre royalties, og hvorvidt leverancen af produkterne og ydelsen af services kan statuere et fast driftssted i skattemæssig henseende for yderen heraf. I fraværet af et fast driftssted vil sådanne betalinger i en dansk henseende dog alene kunne anses for at udgøre royalties (underlagt 22 % kildeskat, medmindre reduceret efter en DBO eller rente- og royaltydirektivet), hvis der er tale om patenterede data-baserede produkter.



## 5. Transfer pricing

Der findes endnu ingen vejledning i forhold til behandlingen af data i en transfer pricing-kontekst. Det ville dog ikke være overraskende, hvis skatteministeren følger trop, så snart andre lande begynder at røre på sig i forhold til emnet. Viljen til at anskue forskellige fænomener som IP i en TP-mæssig henseende er bestemt heller ikke fremmed, jf. eksempelvis anskuelser af DEMPE-funktioner som selvstændigt IP.<sup>5</sup> En mulig kategori, som kunne rumme visse datatransaktioner, kunne være kategorien: "hard-to-value intangible transactions".

## 6. Perspektiver

Forventningerne om, at data ville stå centralt på den skattepolitiske slagmark, synes at lade vente på sig. Det internationale fokus på datadrevne forretningsmodeller er for en periode erstattet af det mere generelle perspektiv i OECD's tosjle-tilgang med fokus på skattekonkurrence, skatteplanlægning og markedsstatsbeskatning. Hvis denne internationale aftale ikke kommer endeligt i mål grundet de politiske strømninger, er det dog ikke urealistisk, at lovgivere atter vil vende sig mod data som muligt beskatningsobjekt. Sker dette, opstår der en lang række skattemæssige problemstillinger, der nødvendigvis skal tages stilling til. I en dansk kontekst vil dette i fraværet af særlovgivning endnu en gang ske ved en fortolkning af de generelle principper og almindelige regler i skattelovgivningen, som ikke er udformet med tanke for nye fænomener såsom datadrevne forretningsmodeller. Det skal nok blive fornøjeligt.

# Noter

- <sup>1</sup> Derimod har der over en længere årrække udviklet sig en retsdisciplin under samlebetegnelsen IT-ret, som beskriver alle de retlige forhold vedrørende IT, på tværs af juridiske discipliner.
- <sup>2</sup> Jf. *Fjord Kjærsgaard & Bundgaard*: Afståelsesbeskatning ved flytning af DEMPE-funktioner? i TFS 2017, p. 668-672.
- <sup>3</sup> Se f.eks. den righoldige administrative praksis vedrørende kryptovaluta.
- <sup>4</sup> Jf. § 1, stk. 3, i ophavsretsloven.
- <sup>5</sup> Jakob Bundgaard & Louise Fjord Kjærsgaard, *Afståelsesbeskatning ved flytning af DEMPE-funktioner?*, TFS 2017, 668, pp. 668-672.