Håndbogsreol 2
ex. 2

Rapport fra Skatteministeriets IT-UDVALG

"Den globale informations-infrastruktur"

DET JURIDISKE LABORATORIUM VED KØBENHAVNS UNIVERSITET

Betænkning nr. 1356
1998

Kan købes hos boghandleren eller hos

Statens Information, Publikationsafdelingen
Postbox 1103.1009 København K
Telf. 33 37 92 28, Fax 33 37 92 80

ISBN 87-601-7338-06
Notex/København
Pris kr. 75 incl. moms

APRIL 1998

1 Indledning . . . . . -5-
1.1 Kommissorium . . . . . -5-
1.2 Udvalgets sammensætning . . . . . -6-
1.3 Problemafgrænsning og disposition . . . . . -7-

2 Sammenfatning af udvalgets overvejelser . . . . . -11-

3 Internettet og internethandlen . . . . . -14-
3.1 IT i husstandene . . . . . -14-
3.2 IT i virksomhederne . . . . . -15-
3.3 Hvad er Internettet . . . . . -16-
3.4 Handel på Internet . . . . . -20-

4 Internettet og skattesystemet . . . . . -26-
4.1 Indledning . . . . . -26-
4.2 Ændringer i handelsmønsteret . . . . . -26-
4.3 Ændringer i produktionen . . . . . -29-
4.4 Skatte- og afgiftskontrollen . . . . . -30-

5 Afgifter og Internettet . . . . . -32-
5.1 Indledning . . . . . -32-
5.2 6. momsdirektiv . . . . . -32-
5.3 Internetsalg fra udlandet til Danmark . . . . -36-
5.4 Internetsalg fra Danmark til udlandet . . . . -41-
5.5 Punktafgifter . . . . . -44-
5.6 Vurdering af afgiftsreglerne . . . . . -45-
5.7 Den nye Fælles Momsordning . . . . . -52-
5.8 Internethandlens konsekvenser for momsprovenuet . . . . . -53-
5.9 Konklusion . . . . . -57-

6 Skatter og Internettet . . . . . -59-
6.1 Indledning . . . . . -59-
6.2 Internetsalg fra udlandet til Danmark . . . . -60-
6.3 Internetsalg fra Danmark til udlandet -65-
6.4 Skattekontrol . . . . . -68-
6.5 Vurdering af skattereglerne . . . . . -73-

7 Andre transaktioner via Internet . . . . . -85-
7.1 Bankforretninger . . . . . -85-
7.2 Handel med værdipapirer . . . . . -87-
7.3 Spil på internet . . . . . -88-
7.4 Distancearbejde . . . . . -90-

8 Skat og Internet i internationalt perspektiv . . . . . -93-
8.1 Indledning . . . . . -93-
8.2 OECD-arbejde om Skat og Internettet -94-
8.3 EU-arbejde om Skat og Internettet . . . . . -97-

Bilag 1 . . . . . -99-

Bilag 2 . . . . . -101-

Bilag 3 . . . . . -104-

English Summary . . . . . -107-

1 Indledning

Skatteministeren besluttede i efteråret 1996 at nedsætte et IT-udvalg, der skulle analysere Internettets konsekvenser for skattesystemet. Udvalget har afholdt 8 møder og afslutter sit arbejde med denne rapport.

1.1 Kommissorium

Rapporten er udarbejdet på grundlag af nedenstående kommisorium:

> " Begrebet "den globale informations-infrastruktur" refererer til, at kommunikations- og computersystemer, der hidtil har været adskilt (telefonsystemer, kabelsystemer, satellitsystemer og computernetværk) lægges sammen til et enkelt globalt netværk.
>
> Internettet er den mest kendte del af "den globale informations-infrastruktur", men visse multinationale firmaer har etableret private mini-internet, der kan operere i døgndrift f.eks. på de finansielle markeder.
>
> "Den globale informations infrastruktur" er en del af en teknologisk udvikling, der går i retning af, at det bliver nemmere og billigere at overføre varer, tjenesteydelser og efterhånden også penge digitalt. Samtidig bliver adgangen til at sende og modtage digitalt mere udbredt i takt med udbredelsen af pc'er.
>
> Det medfører et skift i retning af, at en større del af de samlede handelstransaktioner sker digitalt. Allerede kendte digitale produkter bliver mere populære, og der udvikles nye former for digitaliserede varer og tjenesteydelser og nye digitaliserede former for levering og betaling. Endelig medfører udviklingen en større mobilitet - først og fremmest af produktionen af digitale produkter.
>
> Det har været fremført, at den her beskrevne udvikling vil påvirke mulighederne for at opretholde den nuværende beskatning.
>
> For så vidt angår den indirekte beskatning, er argumentationen den, at det bliver vanskeligt at opretholde en effektiv moms- og afgiftskontrol med varer og tjenesteydelser, der overføres digitalt på tværs af landegrænserne. Hermed risi-

kerer det offentlige at miste moms- og afgiftsprovenu af de produkter, der kan digitaliseres, f.eks. video, bøger, musik og konsulentrapporter. Vanskeligheder med opretholdelse af royaltybeskatningen er en anden side af denne udvikling.

For de direkte skatters vedkommende har problemerne omkring de skatteretlige begreb "fast driftssted" været nævnt. Hvem har beskatningsretten til indtægterne i et rådgivende konsulentfirma, der består af ingeniører fra forskellige lande, som samarbejder om at producere og udbyde produkter på Internettet? Vil der opstå skattekonkurrence således at produktion nemmere flyttes til det land, hvor beskatningen er mest lempelig?

Arbejdsgruppen får til opgave at beskrive de gældende beskatningsregler for digitaliserede transaktioner. Arbejdsgruppen skal vurdere, om der er behov for ændrede regler på området.

Den overordnede målsætning skal være at opretholde et sæt skatteregler, der på den ene side sidestiller digitaliserede transaktioner med konventionelle transaktioner, og som på den anden side er så enkel at administrere og kontrollere, at det er realistisk at få de skattepligtige til at overholde reglerne.

I den forbindelse skal arbejdsgruppen skelne mellem den regulering, der retter sig mod alle skatteydere, og de initiativer der tages overfor de skatteydere, der forsøger at omgå reglerne. Eventuelle forslag til initiativer skal være rettet mod at gøre det så enkelt som muligt for de ærlige skatteyderne at overholde reglerne, og så vanskeligt som muligt for uærlige skatteydere at omgå dem.

Arbejdsgruppen skal skelne til det arbejde der i øjeblikket foregår i WT0-, OECD- og EU-regi med henblik på at anvise internationale løsningsmuligheder, hvor det er mest adækvat."

1.2 Udvalgets sammensætning

IT-udvalget har haft følgende sammensætning.

Fra Skatteministeriet:
Konsulent Dorte Blou, Departementet.
Afdelingschef Palle Graff, Told- og Skattestyrelsen.

Kommiteret René Mikkelsen, Departementet (formand).
Fuldmægtig Morten Samuelsen, Departementet (sekretær).
Kontorchef Jonna Sneum, Departementet.

Fra Forskningsministeriet:
Fuldmægtig Michael Karvø.

Fra IT-brancheforeningen:
Økonomichef Kurt Cramon, IBM Danmark A/S.
Advokatfuldmægtig Steen Rødding Gori, Tele Danmark A/S.
Konsulent Malthe Jacobsen.
Cand.jur. Henrik Faust Pedersen, Price Waterhouse/Seier Petersen.
Kontorchef Henrik Ørum, IT-Brancheforeningen.

Fra Dansk Handel og Service:
Statsautoriseret revisor Allan Fornæs, Arthur Andersen.
Underdirektør Kim Munch Lendal, Dansk Handel og Service.

1.3 Problemafgrænsning og disposition

Når man skal prøve at belyse Internettets konsekvenser for skattesysstemet rejser der sig mange spørgsmål. Nedenfor gennemgås en række af de faktorer vedrørende den teknologiske udvikling i almindelighed og vedrørende forbrugernes og producenternes adfærdsmønstre i særdeleshed, der på længere sigt er afgørende for en vurdering af Internettets betydning for skattesystemet:

- Helt overordnet må man spørge, om udviklingen af Internettet er udtryk for et såkaldt "paradigmeskift", der vil få ligeså stor betydning for den økonomiske udvikling som den industrielle revolution, eller om Internettet blot er endnu et element i udviklingen i retning af øget mobilitet af varer, arbejdskraft mv. på linie med andre former for elekronisk kommunikationsudstyr (telefon, fax, tv etc.).

- Vil Internettet påvirke skatteprovenuet i negativ retning, fordi det bliver nemmere at skjule indkomster eller flytte indkomster til lavskattelande, eller kan Internettet tværtimod få en positiv indvirkning på skatteprovenuet, fordi det medvirker til øget samhandel og vækst?

Hvor hurtigt og i hvilket omfang digitaliseres varer og tjenesteydelser? I øjeblikket er det kun mindre softwareprogrammer samt blade, bøger og forskellige former for tjenesteydelser som rejsebureauvirksomhed, billetbestilling og home-banking, der leveres digitalt via Internettet. På sigt forventes det, at flere og flere produkter kan digitaliseres og dermed transporteres via nettet. Men hvor hurtigt kommer udviklingen til at gå?

Sker der konkurrenceforvridning i form af forskelle i den skatte- og afgiftsmæssige behandling af den samme vare afhængig af, om den leveres i fysisk eller digital form? Skattesystemet kan medføre forvridninger i konkurrencen, i det omfang der er forskelle i den skattemæssige behandling af en vare (f.eks. en bog), der leveres fysisk, og en bog, der leveres digitalt. Sådanne forskelle kan være med til at understøtte en ønsket teknologisk udvikling, men vil medføre problemer for de brancher, der sættes under pres. Eksisterer sådanne forskelle, bør de være udtryk for en bevidst politik og ikke blot være en konsekvens af en udvikling, som ikke var forudset, da reglerne blev fastlagt.

Hvor hurtigt og i hvilket omfang ændres produktionsprocesserne, så en større del af produktionen kan foregå digitalt? Digitale produktionsprocesser er vanskelige eller umulige at stedfæste. Hvis f.eks. tre arkitekter fra tre forskellige verdensdele sammarbejder om at udarbejde en arkitekttegning, eller tre musikere samarbejder om at komponere et musikstykke over nettet, hvor foregår produktionen så, og hvem har beskatningsretten af en eventuel indkomst?

Hvor hurtigt udvikles infrastrukturen, herunder udbygningen af telenettet og tilkoblingen af private husholdninger til Internettet? Hvis antallet af informationer og produkter, der skal leveres over nettet, stiger eksponentielt, kan den afgørende flaskehals blive båndbredden på telenettet. Kan udbygningen af telenettet følge med behovet?

Kan en ændret prisfastsættelse for netydelser være med til at afhjælpe kapacitetsproblemerne? Internettet er karakteriseret ved, at omkostningerne ved at være på nettet stort set er ens for alle brugere. Kan prisdifferentiering, afhængig af hvordan man bruger nettet, og hvilken kvalitet ens adgang til nettet har, være med til at afhjælpe nogle af kapacitetsproblemerne på nettet?

- Hvad betyder sammensmeltningen af forskellige medier for udviklingen? Skellet mellem telefonen, fjernsynet og den personlige computer er måske på vej til at blive udvisket. Denne udvikling kan få stor betydning for borgernes adgang til nettet.

- Medfører Internettet en vækst i fjernhandlen? Lidt forenklet kan Internettet sammenlignes med et postordre-katalog, hvor alle mulige varer udbydes, men hvor handlen er. karakteriseret ved, at man ikke har haft varen i hånden, før man beslutter sig for at købe den. Vil Internettet medføre en stigning i fjernhandlen, og hvor stor en stigning vil der i givet fald blive tale om?

  Betyder nettet bedre vilkår for skatteplanlægning? Gør Internettet det lettere for virksomheder med aktiviteter i flere lande at foretage skatteplanlægning, dvs. placere overskud og udbytte, der hvor beskatningen er lavest, uafhængigt af hvor produktionen foregår.

  Har danske virksomheder en relativ fordel på markedet for digitaliserede produkter? Lige såvel som nettet giver danske forbrugere bedre mulighed for at se varekataloger og handle på tværs af landegrænserne, øges danske virksomheders muligheder for at tilbyde varer til forbrugere i udlandet.

  Hvordan er sikkerheden i forbindelse med internethandel? Forbrugernes og de erhvervslivets tillid til sikkerheden i forbindelse med betalinger over nettet bliver ofte anført som den væsentligste barriere for et boom i internethandlen. Er der reelle sikkerhedsproblemer i forbindelse med internethandel? Medfører en forbedret sikkerhed et boom i handlen, eller vil forbrugerne og erhvervslivet fortsat være skeptiske?

  Betyder Internettet en større omkostningseffektivitet som følge af, at kommunikationen kan foregå direkte mellem producent og forbruger? Internetudviklingen medfører, at nogle mellemhandlere som f.eks. engros- og detailhandlere bliver overflødige, mens andre typer mellemhandlere dukker op. Hvordan vil en sådan udvikling påvirke handelsmønstrene?

Som det fremgår, kommer man meget let vidt omkring, hvis man skal forsøge at forudsige Internettets betydning for skattesystemet. Det har derfor været vigtigt for udvalget at afgrænse den problemstilling, der belyses med nærværende rapport.

Kapitel 2 indeholder en sammenfatning af udvalgets overvejelser.

Kapitel 3 gennemgår den teknologiske baggrund og indeholder et skøn over udviklingen i internethandlen.

Kapitel 4 indeholder generelle betragtninger om Internettets konsekvenser for skattesystemet.

Kapitel 5 indeholder en beskrivelse og vurdering af afgiftsreglerne i relation til Internettet og et skøn over udviklingens betydning for momsprovenuet. Kapitel *6* beskriver og vurderer skattereglerne i relation til Internettet.

Kapitel 7 ser på andre transaktioner end traditionel handel over Internettet f.eks. bankforretninger og spil, og kapitel 8 ser på de internationale initiativer, der er taget det seneste år omkring Internettet og skattesystemerne.

2 Sammenfatning af udvalgets overvejelser

Der er enighed i udvalget om, at udviklingen af Internettet er en positiv teknologisk udvikling, der bør understøttes af såvel regeringen som erhvervslivet.

Udvalget konstaterer, at der internationalt kan spores en vis bekymring fra erhvervslivet for, at det offentlige griber for tidligt eller forkert ind i udviklingen og forsøger at regulere den på en måde, der kan ende med at blive en barriere for udviklingen.

Udvalget har forsøgt at skønne over udviklingen i handlen over Internettet. Handlen stiger eksponentielt i disse år, og det er derfor meget vanskeligt at skønne seriøst særligt langt frem i tiden. Udvalget konstaterer imidlertid, at internethandlen - den eksponentielle udvikling til trods - næppe vil fylde væsentligt i økonomien på denne side af år 2001.

Det kan konstateres, at handel via Internettet - i hvert fald til private forbrugere - endnu er i en begyndelsesfase, som bl.a. er hæmmet af begrænsninger i anvendelsesmulighederne for betalingskort. Når disse forhindringer ikke længere er til stede, må det forventes, at handlen via Internettet får en betydelig større udbredelse. Denne større udbredelse af mulighederne for at handle via Internettet hos danske virksomheder vil samtidig skabe en større interesse for handel via Internettet i det hele taget, således at antallet af køb i udlandet vil stige.

I takt hermed vil de administrative systemer, der skal sikre, at momsen i de tilfælde, hvor reglerne foreskriver det, bliver betalt i Danmark, komme under pres. Samtidig vil der inden for de gældende regler kunne ske forskydninger fra køb hos en dansk leverandør med dansk moms til køb hos en udenlandsk leverandør uden dansk moms specielt i de tilfælde, hvor der er store momsforskelle.

Det er ikke muligt på nuværende tidspunkt at vurdere Internettets betydning for skattesystemet og for danske virksomheders konkurrencemæssige stilling på længere sigt. Hertil kommer, at de internationale diskussioner, der skal føre til forslag til fælles internationale løsninger, først lige er kommet i gang. Udvalget har dog konstateret, at det er en generel opfattelse i Danmark og i alle øvrige OECD-lande, at vi står foran en nyskabelse, der vil føre til omfattende ændringer i de kendte handelsmønstre. Disse ændringer vil have betydelige økonomiske og samfundsmæssige

konsekvenser. Det er også en generel opfattelse, at udviklingen kræver en stillingtagen på internationalt plan til, hvordan man håndterer de krav, den nye udvikling stiller.

Det er udvalgets opfattelse, at der ikke er noget akut behov for ændret skattelovgivning alene som følge af Internettets og internethandlens udvikling. Internethandel bør som udgangspunkt beskattes som enhver anden form for handel. Der skal ikke indføres nye skatter på eller skattefritagelse af internethandel, der skaber forvridninger i markedet.

Udvalget opfordrer til:

at danske myndigheder fortsat deltager aktivt i de internationale diskussioner om Internettets udvikling i EU-, OECD-, og WTO-regi,
at Danmark i EU-regi arbejder for, at den afgiftsbetingede konkurrenceforvridning på markedet for digitaliserede produkter begrænses,
at det internationale bistandssamarbejde mellem skattemyndigheder intensiveres,
at skattemyndighederne sikrer en effektiv kontol med korrekt afregning af told og moms af pakkepost,
at skattemyndighederne i samarbejde med de øvrige EU-lande intensiverer kontrollen med fjernsælgere, der ligger over 280.000 kr.'s grænsen,
at erhvervslivet er meget opmærksomme på udviklingen i internethandlen, da den kan medføre betydelige strukturelle ændringer indenfor bestemte brancher ikke mindst de brancher, hvis varesortiment kan digitaliseres og leveres via nettet,
at Skatteministeriet i et samarbejde med de berørte brancheorganisationer løbende overvåger og vurderer virkningerne af forskelle i de danske skatter og afgifter i forholdet til udlandet,
at udvalget fortsætter sit arbejde og afgiver en ny statusrapport ved udgangen af 1998.

Det er som nævnt ovenfor udvalgets opfattelse, at der ikke er et akut behov for at ændre skatte- og afgiftsreglerne alene som følge af internethandlen. Dels må det antages, at det absolutte niveau af handlen via Internettet - på trods af dens store udvikling i de førstkommende år - kan håndteres med de nugældende regelsæt, dels

skal eventuelle ændringer ske inden for rammerne af det internationale samarbejde, hvor diskussionerne fortsat er i gang. Der er dog behov for, at man allerede nu begynder at overveje, hvilke ændringer der er relevante på noget længere sigt. Hvis der på længere sigt bliver behov for ændrede regler, bør forskellige hensyn indgå i overvejelserne og afvejes i forhold til hinanden. Reglerne skal så vidt muligt beskytte skatteprovenuet, forebygge skatte- og afgiftsbetinget konkurrenceforvridning og sikre Danmark som et attraktivt sted at placere virksomheder og beskæftigelse, og samtidig skabe rammer for en uhindret udvikling af elektronisk handel og de dertil knyttede ændringer i handelsmønster og erhvervsstruktur.

Eventuelle fremtidige regelændringer bør så vidt muligt gennemføres i et internationalt samarbejde. Dels er problemstillingen grundlæggende international, dels vedrører den i vidt omfang regelsæt, som allerede er internationale - primært i EU-regi. I de internationale fora, hvor de skatte- og afgiftsmæssige konsekvenser af elektronisk handel diskuteres, bør Danmark være stærkt repræsenteret. Afgørende for en effektiv repræsentation i de internationale fora er, at Danmarks synspunkter formuleres med støtte fra og i åben dialog med repræsentanter fra dansk erhvervsliv.

Udvalget konstaterer, at Internettet er et led i internationaliseringen af økonomierne som generelt medfører øget mobilitet af varer og kapital og dermed øget pres på de skatter, der påhviler mobile kilder. Udvalget har peget på, at der er tendenser til, at virksomheders værdiskabelse og overskud i højere grad knyttes til viden og udvikling end til produktion. Tendenserne har særlig betydning for vidensintensive virksomheder som f.eks. virksomheder inden for IT-branchen. Samtidig medfører udviklingen inden for informationsteknologien, at produktion af viden til brug for produktionen ikke længere er bundet af, hvor produktion og salg finder sted. Disse virksomheder er derfor i deres valg af placering meget påvirkelig af skattereglerne.

Der er efter udvalgets opfattelse behov for, at udviklingen også efter fremlæggelsen af denne rapport følges nøje. På denne måde kan der skabes mulighed for, at der i lyset af den teknologiske og samfundsmæssige udvikling sker en løbende vurdering af de danske skatte- og afgiftsregler og reglernes betydning for danske virksomheders konkurrencemæssige stilling. Det foreslås derfor, at udvalget fortsætter sit arbejde og afgiver en ny statusrapport ved udgangen af 1998.

3 Internettet og internethandlen

Oplysningerne i kapitel 3 baserer sig på Forskningsministeriets publikationer, IT i tal (Forskningsministeriet, 1997) og Danske virksomheders brug af IT 1997 (Forskningsministeriet, 1997) og på en analyse af internethandlen i Danmark foretaget for Forskningsministeriet af analyseinstituttet IDC.

3.1 IT i husstandene

53 pct. af de danske husstande havde pc i 1997, hvilket er en fordobling på kun tre år. Der er ikke tegn på nogen stagnation eller udfladning i denne udvikling, idet yderligere 17 pct. overvejer at købe pc.

Sammenligner man udbredelsen af pc'er med andre goder såsom opvaskemaskine, mobiltelefon, video m.m., er pc'en ved at være et normalt gode i danske hjem. Det er således mere almindeligt at have pc end opvaskemaskine eller mikrobølgeovn. Pc'er er dog stadig ikke lige så udbredt som videomaskiner eller cd-afspillere.

Som generelt geografisk mønster er der en tendens til, at flere husstande har pc i bykommuner, på øerne og i hovedstadsområdet end i resten af landet. På samme måde er der en tendens til, at jo højere uddannelsesniveau, jo større andel har pc. Ser man på udbredelsen i forhold til husstandsindkomst, er der en meget klar tendens. Eksempelvis har under 20 pct. af husstandene med en årlig husstandsindkomst på mindre end 150.000 kr. en pc, mens den tilsvarende andel for husstande med mere end 500.000 kr. om året er over 60 pct. Bag disse tal ligger imidlertid en anden klar tendens. De lavere indkomstgrupper, med undtagelse af den laveste, er begyndt at anskaffe sig pc, og det er således indkomstgruppen 150-299.999 kr. pr. år, der har haft den største fremgang siden december 1994.

Familien Danmarks pc kan generelt karakteriseres således: Den er ca. 1 til 2 år gammel, har en processor af typen 486 eller Pentium, mere end 8 Mb Ram og en harddisk på mere end 500 Mb. Som styresystem anvendes DOS og Windows eller Windows 95. Denne beskrivelse dækker mellem 50 pct. og 75 pct. af de danske husstandes pc'er.

Langt de fleste (85 pct.) har tilsluttet printer, og ca. halvdelen kan i kraft af, at de har lydkort og CD-ROM-drev, betegnes som multimediecomputere.

Af væsentlig betydning er det, om husstanden er i stand til at kommunikere elektronisk med omverdenen. Dvs. sende og modtage elektronisk post, gå på Internet, bruge homebanking, osv. Det kræver et modem, og det har 25 pct. af husstandene med pc, hvilket er en stigning på knap 40 pct. på et år. Dette betyder, at 12 pct. af de danske husstande i dag er i stand til at kommunikere elektronisk via deres pc.

Pc'en i husstanden bruges generelt meget alsidigt. Anvendelsen spænder fra professionelt arbejde over underholdning til kunstforeningsaktiviteter. Det er dog mest normalt, at den bruges til spil, i forbindelse med studium, professionelt arbejde eller til husholdningsregnskabet. Dette brugsmønster har ikke varieret synderligt igennem de sidste tre år og giver dermed et godt indtryk af pc'ens rolle i familien.

Man må dog forvente en vis udvikling i dette brugsmønster i takt med, at pc'erne eller andre tekniske løsninger i stigende grad bruges til elektronisk kommunikation. Brugen af pc'en har været præget af, at den har været en isoleret enhed, hvis hovedfunktion var tekstbehandling og underholdning. I.takt med at husstandene kommer på nettet, må man forvente, at pc'en vil blive brugt endnu mere alsidigt, og at pc'en vil blive en kommunikationsport i husstanden på linie med telefonen og tv'et. Dermed vil flere i familien end de i dag én til to - typisk mandlige - brugere få nytte af den.

Der er ca. 2,4 mill, husstande i Danmark. IDC vurderer, at 250.000 danske hustande havde et internetabonnement i 1997, og forventer, at dette tal vil stige til 766.000 husstande i år 2000.

3.2 IT i virksomhederne

I foråret 1997 havde 78 pct. af virksomheder med over 5 ansatte installeret et lokalnet som IT-platform, og lidt flere havde etableret en ekstern elektronisk forbindelse (82,3 pct.) med hovedvægten på en relativ lille kapacitet på niveau med en hjemmecomputer.

48 pct. af virksomhederne med over 5 ansatte var opkoblet til Internettet. 10 pct. havde egen hjemmeside, og andre 10 pct. planlagde oprettelse af en hjemmeside. 7 pct. af virksomhederne med over 5 ansatte brugte Internettet til at foretage elektroniske bestillinger og indkøb, og 2 pct. solgte egne varer via virksomhedens hjemmeside.

Mere end hver anden virksomhed (53 pct.) mente, at der er for stor usikkerhed ved betalingsformidling over nettet, og blandt de helt store virksomheder (over 200 ansatte) var det 70 pct., der mente dette. Næsten hver anden virksomhed (46 pct.) mente ligeledes, at de juridiske usikkerheder i forbindelse med garanti, aftaleindgåelse, betingelser m.v. er for store. Andre forhold som teknologiinvesteringernes størrelse, intern omstilling, for lille kundepotentiale, teknisk kompleksitet m.v. oplevedes ikke som store barrierer af virksomhederne.

IDC vurderer, at 85.000 danske virksomheder havde et internetabonnement i 1997, og forventer, at dette tal vil stige til 335.000 virksomheder i år 2000.

3.3 Hvad er Internettet

3.3.1 Indledning

Populært siges det om Internettet, at det er et netværk af netværk. Hermed rammer man ganske vist kun det, der er det potentielle område for Internettets udbredelse. For det vil være mere præcist at omtale Internettet som den fælles sammenhæng eller grænseflade mellem netværk, som skyldes brugen af et standardiseret fælles Internet- "datasprog". Hermed angives også, at Internettet allerede har en stor potentiel platform i de eksisterende fysiske net, som f.eks. telefonnettet, og at kapacitetsudviklingen i nettransmissioner lige så meget hænger sammen med "let" softwareudvikling som "tung" fysisk netudbygning.

Den grundlægende standard for "datasproget" på Internettet er en protokol kaldet TCP/IP (Transmission Control Protocol/Internet Protocol), som forestår kommunikationen mellem nettene. TCP/IP fungerer på den måde, at datainformationer fra en afsender splittes op i små pakker indeholdende hver sin lille andel af den samlede information. Herefter sendes disse datainformationer via nettet (ikke nødvendigvis samme vej), indtil de igen ved bestemmelsesstedet samles til en maskinlæsbar fil, som modtageren kan anvende. Også på dette område finder der en løbende udvikling sted, og nye kapacitetsforøgende protokoller er på vej.

Internettet er i dag platform for mange former for funktioner og tjenester. Den mest almindelige anvendelse af Internettet knytter sig til diverse kommunikationsformer.

De kendteste af disse er World Wide Web med dets utal af hjemmesider, nyhedsgrupperne samt brugen af Internettet til e-mails og filoverførsel.

Når en bruger - det være sig privat eller erhvervsmæssigt - vil placere sig på Internettet med en hjemmesideadresse, hvorfra andre brugere kan indhente informationer eller bestille og købe varer, får vedkommende en elektronisk adresse, kaldet et domæne. Dette domæne, der repræsenterer brugeren udadtil, siger imidlertid intet om, hvor brugerens data rent "fysisk" befinder sig, men angiver kun hvilken navneautoritet, der har tildelt domænenavnet. En adresse kan derfor udmærket have et topdomæne der lyder på .dk (domæneregistreret i Danmark), mens de data, adressen linker til, befinder sig på en maskine i USA, og brugeren, der ejer domænet, opererer fra Moskva. Disse underliggende data er fuldstændigt mobile uafhængigt af det valgte domæne og kan på ingen tid flyttes fra maskine til maskine i et hvilket som helst land, uden at man af den grund behøver at ændre domæneadressen.

En nærmere beskrivelse af Internettet kan findes i rapporten "Forbrugerens retsbeskyttelse i grænseoverskridende digitale net" (Erhvervsministeriet, 1997) og i IT-sikkerhedsrådets arbejdspapir "Privatliv på Internet" (Regeringens IT-sikkerhedsråd, 1997).

3.3.2 Generel udvikling

IT-udviklingen med fokus på Internettet kan anskues på flere måder. For det første kan man få et billede af den generelle udvikling ved at se på antallet af opkoblinger til Internettet. Her må man skelne mellem de rene opkoblinger, hvor alene adgang til Internettet er opnået, vi kan kalde dem brugere, og de tilfælde af opkoblinger, hvor der til disse knytter sig forskellige former for indholdsservice i form af hjemmesider, egentlige informationsdatabaser, interaktive services m.m., såkaldte indholdsleverandører.

For det andet kan man få et billede af den generelle IT-udvikling med fokus på Internettet ved at se på forbruget af internetrelateret hardware og software, dvs. primært pc'er, men også modems og internetprogrammer som browsere og postprogrammer m.m. Omfanget af danskernes forbrug af hardware ses af de tal, der er angivet i afsnit 3.1.

Netværksudviklingen har hidtil baseret sig på anvendelsen af det eksisterende telefon-fastnet, hvor man i dag kan anvende modems med transmissionshastigheder op til 33 kbps (33.000 bits pr. sekund). Endvidere er det muligt at få Internetadgang via det såkaldte ISDN (Integrated Services Digital Network), som er en højhastigheds digital forbindelse med en transmissionskapacitet på typisk 64 kbps.

Den fremtidige netværksudvikling- eller for at være mere præcis, udviklingen i transmissionsmuligheder - er af betydning for tilgangen til Internettet, bl.a. set i lyset af muligheden for udvikling af nye og mere avancerede services, der vil kræve større transmissionskapacitet.

Allerede i dag tilbyder kabel-tv operatører internetadgang i udvalgte områder i Danmark via kabel-tv-nettet. Denne adgang giver en meget stor kapacitetsforøgelse, og vil forøge hastigheden på Internettet væsentligt. Endnu udnyttes kabel-tv-nettet dog ikke optimalt. En optimering i anvendelsen, således at højere hastigheder vil kunne opnås, og flere vil -kunne få adgang, vil finde sted i løbet af de kommende år.

Den såkaldte ADSL-teknologi (Asymmetrie Digital Subscriber Line) er en forbedret datatransmissionsteknologi, som baserer sig på og udnytter den almindelige telefon-fastnet-struktur. Denne teknologi forventer TeleDanmark at introducere i år 2000. Hermed vil der med internetadgang over telefonnettet kunne opnås meget høje hastigheder, og det vil blive muligt at modtage lyd og levende billeder i realtidskvalitet.

Endelig gøres der forsøg med luftbåren datatransmission enten radiospredt eller spredt via satellit, der i realiteten allerede på nuværende tidspunkt er muligt, men kræver yderligere udvikling før teknikken er tilgængelig for et større marked.

I fremtiden vil det være muligt at købe sig til forskellige grader af transmissionshastighed og kapacitet, og heraf følger en udvikling i retning af en differentieret prisstruktur ved brugen af Internettet.

3.3.3 Internet som ny anvendelse af kendt struktur

Internettet som sådan er altså ikke et nyt netværk, der er etableret ved siden af i øvrigt kendte netstrukturer som telefonnettet. Internettet baserer sig på de kendte netstrukturer og udnytter disse, men anvender andre elektroniske koder eller proto-

koller, som efterhånden er blevet standardiseret til bl.a. det, man i dag kender som World Wide Web.

Dette har haft konsekvens for Internettets tilgængelighed og popularitet, og har gjort det forholdsvist nemt at udbygge den eksisterende netværkskapacitet.

3.3.4 Anvendelse af Internettet

Som nævnt kan Internettet anvendes på mange forskellige måder, som f.eks. at udstille hjemmesider, til kommunikation i lukkede grupper - nyhedsgrupperne - samt til overførsel af e-mails og filer.

Hidtil har Internettet især været anvendt af grupper, der har ønsket at kommunikere på forskellige planer. Enten på højt fagligt plan, f.eks. i forskningsøjemed, hvor nettet har kunnet kommunikere viden i optimal grad, eller på et mere privat plan, især ved de utallige nyhedsgrupper, der i dag eksisterer på nettet. Denne kommunikation har i hovedtræk baseret sig på tekstfiler, som Internettet uden problemer har kunnet transportere.

Udviklingen i fremtiden går i retning af, at Internettet også anvendes til handel og markedsføring. Antallet af virksomheder, der præsenterer sig med hjemmesider på Internettet, er vokset voldsomt i løbet af 1997. I første omgang har disse virksomhedshjemmesider mere været anvendt til at præsentere virksomheden og dens produkter end som en egentlig salgskanal, enten af virksomhedens digitale varer, eller ved formidling - bestilling - af fysiske varer til levering eller af andre handelsydelser. Men dette billede er langsomt ved at vende, og det må forventes, at især handel med deciderede IT-produkter vil øges voldsomt i takt med, at netkapaciteten udbygges.

3.3.5 Sikkerhed

Et af de forhold, der har været debatteret som et problem for Internettets udvikling som en attraktiv handelsplatform, er spørgsmålet om sikkerheden på Internettet.

Det såkaldte public key-krypteringssystem giver mulighed for at basere elektroniske aftaler og betaling på krypteringsteknik. Hermed er der formentlig skabt en løsning på sikkerhedsproblemerne ved handel på Internettet, der kan række mange år frem.

Der er allerede initiativer på vej til implementering af krypteringssystemet. Forskningsministeren fremsætter i folketingssamlingen 1997/98 et lovforslag om digital signatur, der har til formål at skabe rammer for sikker elektronisk kommunikation baseret på public key-kryptering. Som opfølgning herpå er der i IT-branchen planer om etablering af certificeringscentre, som har til formål at autorisere krypterede meddelelser.

Krypteringsteknikken er endvidere allerede blevet bragt i anvendelse i forskellige standarder, senest det nyligt introducerede betalingssystem kaldet SET (Secure Electronic Transactions), som er introduceret af en række private aktører.

3.4 Handel på Internet

3.4.1 Indledning

Formålet med dette afsnit er at give et overblik over omfanget af den nuværende og potentielle elektroniske handel via Internettet i Danmark. Dvs. køb af varer og tjenesteydelser foretaget fra Danmark uden hensyntagen til, om leverandøren befinder sig i eller uden for landet.

Fokus er i denne forbindelse på mulighederne for at købe, betale og levere varer og tjenesteydelser via nettet. Måden varen eller tjenesteydelse leveres på er helt central. Generelt kan der skelnes mellem to former for handel via Internettet:

Fysisk levering. Den fysiske levering er karakteriseret ved, at kunden finder den ønskede vare på Internettet, bestiller varen og får den leveret med f.eks. posten.

Digital levering. Digital levering er karakteriseret ved at hele handelen, inklusive levering, foregår digitalt (on-line). I dag er de mest oplagte eksempler på dette, at man køber et stykke software på nettet, betaler med sit kreditkort og får produktet leveret ved filoverførsel via Internettet, eller at man, i form af abonnement, køber adgang til bestemte nyhedstjenester, databaser og web-aviser. I fremtiden kan man forestille sig mere avancerede former for digital levering af f.eks. cd'er, videofilm, konsulentbistand via konferencesystemer m.m.

3.4.2 Internethandel i dag og på kort sigt (år 2001)

Analyseinstituttet IDC har for Forskningsministeriet foretaget en analyse af omfanget af internethandel.

I IDC s analyse betragtes den totale mængde handel, hvor transaktionerne mindst er påbegyndt på Internettet, men betalingen ikke nødvendigvis afsluttet via Internettet. IDC ekskluderer desuden de transaktioner, der knytter sig til home-banking og køb og salg af aktier.

Desuden defineres internethandel for et geografisk område som den omsætning, der betales i området, uanset om varen købes indenfor eller udenfor det geografiske område. IDC ser således i undersøgelsen på alle varer, der købes fra Danmark, uanset om varen leveres af et udenlandsk eller et dansk firma.

IDC anslår, at 350.000 danskere i 1996 var brugere af Internet. Af disse købte 10 pct. varer via Internet svarende til 35.000 for et gennemsnitligt beløb på 740 kr. pr. år. Det betyder, at den samlede omsætning anslås til 26 mill. kr. for 1996. I samme forbindelse anslår IDC, at det samlede globale marked er på ca. 30 mia. kr., heraf 1,6 mia. i Europa, jf. tabel 1.

Tabel 3.1. Internethandel i 1996

	Danmark	Europa	OECD
Antal internetbrugere	350.000	8.900.000	33.000.000
Pct. af brugere, der køber via nettet	10	15	27
Årligt forbrug pr. bruger, Dkr.	740	1.200	3.400
Samlet internethandel 1996, kr. mill.	**26**	**1.600**	**30.300**

Kilde: IDC, juni 1997.

USA er generelt længere fremme end Europa med hensyn til internethandel og står for den altovervejende del af den estimerede globale omsætning på ca. 30 mia. kr. Der er kun 10 pct. af de danske internetbrugere, der handler på nettet, og de handler for et forholdsvis beskedent beløb. Dette er et område, hvor Danmark, der ellers generelt ligger i front på IT-området, halter bagefter. Det skyldes formentlig en stor oplevet usikkerhed i forbindelse med betaling via nettet samt det forhold, at det ikke

er muligt at betale med Dankort til leverandører i Danmark, og så det generelle forhold, at der i Danmark er mindre tradition for postordrehandel.

IDC har i december 1997 forsøgt at vurdere den fremtidige udvikling i internethandlen i Danmark i tidsspændet 1997-2001.1 IDC's vurdering indgår tre parametre:

1) Antallet af internetbrugere, hvor IDC skønner, at der år 2001 vil være ca. 1,7 mill, internetbrugere i Danmark.
2) Antallet af internetbrugere, der handler på nettet, hvor IDC skønner, at det i år 2001 vil være ca. 470.000 internetbrugere, der handler på nettet.
3) Det beløb, de gennemsnitligt køber for. IDC skønner, at i år 2001 er det gennemsnitlige beløb der købes for omkring 10.700 kr.

Den samlede estimerede handel på nettet vil i perioden 1997-2001 vokse fra 240 mill.kr. i 1997 til 5 mia. kr. i år 2001, jf. tabellen nedenfor.

Tabel 3.2: Perspektiverne for Internethandel

Ved udgangen af år:	Antal Internet-brugere	Antal brugere, der handler	Årligt forbrug i kr.	Samlet nethandel (mill. kr.)
1997	593.000	86.000	2.800 kr.	240
1998	928.000	180.000	3.900 kr.	700
1999	1.201.000	250.000	6.800 kr.	1.700
2000	1.350.000	339.000	7.700 kr.	2.600
2001	1.695.000	469.000	10.700 kr.	5.000

Kilde: IDC, juni 1997

Den beskrevne udvikling forudsætter, at

1) betalingsproblemerne løses, så det bliver muligt at bruge Dankortet til handel på nettet,
2) sikkerhedsproblemerne løses gennem bl.a. lovgivning om digital signatur,
3) priserne på adgang til nettet fortsat udvikler sig gunstigt i nedadgående retning,
4) kapacitetsproblemerne på nettet ikke forværres.

3.4.3 Internettet og detailhandlen

Mulighederne for handel på Internettet er en stor udfordring for dansk erhvervsliv. Handel på Internettet vil skabe nye forretningsmuligheder, men vil samtidig også være en trussel mod det eksisterende forretningssystem. Den i dag eksisterende struktur indenfor detailhandlen, vil med udbredelsen af Internettet på sigt blive mærkbart forandret.

Et antal brancher har allerede handel på Internettet tæt inde på livet, mens andre på nuværende tidspunkt kun har sporadisk berøring hermed. Eksempelvis rapporterer boghandlerbranchen og radiobranchen om en stigende konkurrence fra handel på Internettet. Boghandlerne kan konstatere et markant faldende salg af engelsksprogede bøger, ligesom salg af CD'ere fra udlandet er i fortsat stigning. Ligeledes er salg af computerprogrammer og computerspil over Internettet i stigning. Inden for servicesektoren, har mange rejsebureauer og lign. planer om billetsalg over Internettet.

Handel på Internettet vil åbne hidtil uopnåelige markeder for mange virksomheder, herunder også de små og mellemstore virksomheder. Internettet gør det muligt at markedsføre varer og tjenesteydelser til et globalt marked, hvilket stiller store krav til de markedsføringsmæssige overvejelser. De store virksomheder har en konkurrencefordel i forhold til de mindre virksomheder, fordi de i kraft af deres størrelse er i stand til at klare logistik-delen i forbindelse med handel på Internettet.

På forbrugersiden vil handel på Internettet være med til at lette de daglige indkøb. På sigt vil forbrugerne kunne benytte handel på Internettet til at spare tid. Man vil kunne foretage indkøbene hjemmefra, og uden for almindelig åbningstid, hvorved forbrugerne vil få mere fritid. De sædvanlige daglige fornødenheder, som man ikke har det store behov for at "se og mærke" kvaliteten af, vil - sat i det rigtige system - kunne få handel på Internettet til at vokse betydeligt. Imidlertid er det ikke på nuværende tidspunkt muligt at fremskaffe tal, der kan belyse denne tendens. Der kan kun blive tale om forventninger til forbrugernes adfærdsmønstre.

En veludbygget logistik-del er en væsentlig forudsætning for succes med salg af fysiske varer over Internettet. Flere dagligvareforretninger arbejder med planer om at tilbyde salg af dagligvarer over Internettet, levere varerne på arbejdspladsen, hvor

de vil blive opbevaret i køleskab pakket og klar til at tage med under armen på vej hjem. Konkurrence på logistik-delen må således forventes.

Imidlertid må det også forventes, at mærkevarer kan blive en vigtig del af Internethandlen. Der tænkes her på gængse mærkevarer som skjorter, strømper, sko o.lign.. Såfremt forbrugeren f.eks. ønsker at købe et par cowboybukser af et bestemt mærke, kan han eller hun via Internettet undersøge, hvor den pågældende mærkevare er billigst, og få den sendt direkte til døren. Fra USA kender man udbredelsen af såkaldte showrooms, hvor man går ind og studerer vareudbuddet, hvorefter man hjemmefra kan bestille den pågældende vare. For de erhvervsdrivende vil denne ide med et begrænset antal butikker som showroom og salg via Internettet være en ny forretningsmulighed.

På den anden side udgør Internettet en trussel mod den butiksstruktur, som vi kender i dag. De i dag eksisterende butikkers overlevelse vil i høj grad afhænge af, hvor stort behovet for at se og mærke varerne er for forbrugerne. Selve "oplevelsen" vil således få afgørende betydning for, om en forbruger vil vælge at handle fysisk i butikken eller over Internettet. Forretningerne vil således inden for de næste par år skulle tage stilling til hvilket koncept/koncepter, man vil vælge at køre sin forretning efter. Med andre ord, hvorledes vil erhvervslivet tage udfordringen fra Internettet op. Nogle er allerede nået langt i disse overvejelser, og tilbyder måske allerede nu varer/tjenesteydelser over Internettet, mens andre afventer udviklingen.

Internettet vil endvidere ændre forholdet mellem producent, distributør og detailhandel. Producenten kan således via Internettet sælge varerne direkte til forbrugerne uden anvendelse af de i dag eksisterende mellemled.

En anden trussel - men også udfordring - for erhvervslivet, er mulighederne for at digitalisere visse varer. Digitaliseringen vil betyde, at konkurrencen vil blive skærpet betydeligt - og det tilmed globalt. Omkostningsovervejeiser, herunder lønomkostninger og skatter og afgifter vil spille en væsentlig rolle for virksomhedernes fremtidige struktur og andre konkurrenceparametre end pris vil også spille en væsentlig rolle. Der tænkes her på den service i form af garanti m.v., der tilbydes i forbindelse med handlen på Internettet.

Også konkurrencemæssigt vil de erhvervsdrivende skulle gøre deres overvejelser. Danske skatter og lønomkostninger er høje, specielt når der sammenlignes med tred-

jelande uden for EU. Mange erhvervsdrivende vil med Internethandlens udvikling og den stigende globalisering skulle overveje virksomhedens traditionelle organisation, og specielt den måde, de organiserer sig på tværs af grænserne.

Digitaliserede produkter og i et vist omfang også fysiske varer leveres i dag momsfrit eller til en lavere udenlandsk moms fra udlandet til danske forbrugere, jf. kap 5. Det betyder, at danske virksomheder bliver mødt af en konkurrenceforvridning fra udenlandske virksomheder og er tvunget til at forholde sig hertil.

Konkurrencemæssigt har danske virksomheder således et stort beskyttelsesbehov i form af, at kontrollen ved indførsel af fysiske varer til Danmark er effektiv. Såfremt kontrollen ved indførslen af varer til især private forbrugere ikke er effektiv, er danske virksomheder udsat for en i længden uholdbar konkurrence udefra.

Dette nødvendiggør, at der sker en tæt overvågning af udviklingen af Internethandlen med henblik på løbende at vurdere de danske skatte- og afgiftsregler og danske virksomheders konkurrencemæssige stilling i lyset af den teknologiske udvikling.

4 Internettet og skattesystemet

4.1 Indledning

Ændringerne i virksomhedernes måder at fungere og organisere sig på og ændringerne i forbrugernes adfærd er følger af en række forhold, heriblandt den kraftige stigning i brug af IT og mere specifikt Internettet. At nogle varer handles via Internettet kan siges at være en direkte virkning af Internettet. Når virksomhederne imidlertid ændrer salgsformer og -organisering, og dette igen påvirker internethandelen, er virkningerne indirekte.

Skattesystemet - såvel det nationale som det internationale - tager udgangspunkt i den måde, produktion og handel på et givet tidspunkt foregår på. Skattesystemet ændres til stadighed. Dobbeltbeskatningsaftaler, regler om transfer pricing, principperne om fast driftsted og andre elementer i det internationale skattesystem forfines til stadighed. Disse ændringer i skattesystemet virker også tilbage på måden, hvorpå virksomheder og forbrugere agerer. I det omfang der sker fundamentale ændringer i den måde, hvorpå produktion og handel foregår - specielt over grænserne - kan det medføre et behov for, at skattesystemet tilrettes.

I dette kapitel gennemgås kort de ændringer i handelsmønstret og i produktionen, der kan få betydning for fremtidens beskatningsgrundlag forud for den mere detaljerede gennemgang af skatte- og afgiftsreglerne i tilknytning til internethandlen i kapitel 5 og 6.

4.2 Ændringer i handelsmønsteret

Internettet fremstår i stigende grad som en international handelsplads. Det afspejler sig bl.a. i de mange internationale bestræbelser, som for tiden udfoldes for at skabe tekniske og retlige rammer for denne elektroniske handel jf. kapitel 8.

Sålænge handel via Internettet foregår ad de etablerede handelsveje, er virkningerne for skattesystemet begrænsede. Der ses imidlertid en tendens til, at handelen via Internettet "springer mellemled over", eller at disse mellemleds rolle ændres. En producent kan i nogle tilfælde umiddelbart via Internettet henvende sig til købere i

alle lande og på den måde spare en national forhandler. Andre typer af mellemhandlere kan udnytte Internettet og arbejde direkte på det internationale marked, specielt hvis mellemhandleren tilføjer en form for "merværdi", som berettiger mellemhandlerens rolle.

Denne strukturtilpasning vil i et omfang, det stadig er svært at skønne om, gøre salgsleddet - hvad enten det er direkte knyttet til producenten eller en internationalt arbejdende mellemhandler - geografisk meget fleksibel. Kunden interesserer sig ikke for, hvor salgsorganisationen rent konkret befinder sig. Den derved opnåede nye form for mobilitet kan øge tendensen til, at virksomheder af denne type placeres i skattely.

Et andet element kan have en tilsvarende virkning. Det drejer sig om kommissionærsalg, der dækker den situation, at der fortsat er behov for en lokal repræsentation, men at denne alene tager sig af salgsarbejdet (modtager ordrer). Denne form for salgsorganisation er ikke ny og ej heller specifikt knyttet til brug af Internettet. Der er imidlertid grund til at tro, at den vil finde stigende anvendelse. Årsagen er, at virksomhederne med brug af Internettet kan opløse den traditionelle binding mellem salg og fysisk vareflow. Når sælgeren har indgået aftalen med kunden, afleveres ordren af sælgeren til leverandørens distributionsorganisation, der derefter tager sig af resten.

I begge tilfælde er der flere konsekvenser for beskatningsgrundlaget. En konsekvens er, at den avance, den nationale sælger har haft, set som beskatningsgrundlag kan blive flyttet fra forbrugslandet til producentlandet (eller som nævnt til et skattely). Det vil for nogle områder betyde en flytning af beskatningsgrundlag fra Danmark, i andre tilfælde til Danmark.

Det er ikke muligt på nuværende tidspunkt at skønne over omfanget af disse ændringer. Det må endvidere noteres, at den forretningsmæssige motivation for disse ændringer er en billiggørelse af salgsarbejdet, hvilket må forventes at slå igennem som en billiggørelse af varerne. Den derved opnåede besparelse vil formentlig i et vist omfang slå igennem som forbrug på andre områder.

Handel på Internettet er som udgangspunkt undergivet de almindelige told- og skatteregler. Moms er en generel afgift på forbruget. Der skal derfor betales moms af

alle varer og ydelser, uanset om de er erhvervet via Internettet eller på andre, traditionelle måder. Virksomheder, der driver handel via Internettet, skal betale indkomstskat eller selskabsskat af deres salgsindtægter på samme måde som virksomheder, der ikke sælger via Internettet. Dette udgangspunkt gælder både for indenlandsk og for udenlandsk handel.

På den anden side er told- og skattesystemer udviklet med udgangspunkt i de traditionelle handelsmønstre. Transaktioner er som oftest baseret på papir, og de varer, der leveres, er fysiske. Handel over grænserne forudsætter normalt, at der er en veludviklet salgsfunktion (agentur) til stede i det land, hvor man vil afsætte varer. Grænseoverskridende transaktioner er samlet hos importører og eksportører. Udenlandske virksomheders beskatning er baseret på deres fysiske tilstedeværelse her i landet og den fortjeneste, de opnår gennem denne fysiske tilstedeværelse. Opkrævning af de danske skatter og afgifter, der er forbundet med international handel, retter sig derfor til en forholdsvis begrænset kreds af virksomheder, der har erfaring i håndteringen af de regler, der gælder på dette område. På samme måde er kontrollen med, om reglerne for grænseoverskridende transaktioner overholdes, koncentreret på relativ få enheder.

Handel på Internettet vil medføre ændringer i disse kendte handelsmønstre. Det må antages, at antallet af grænseoverskridende transaktioner vil stige, og at flere virksomheder og privatpersoner som følge heraf får direkte berøring med skatte- og afgiftsregler for grænseoverskridende transaktioner. For udenlandske virksomheder vil det ikke i samme omfang være nødvendigt at være etableret her i landet i form af filialer og lign.

Generelt set vil øget handel via Internettet indebære følgende tendenser:

- der skal håndteres flere grænseoverskridende transaktioner,
- flere små og mellemstore virksomheder vil engagere sig i grænseoverskridende transaktioner,
- visse varegrupper digitaliseres og findes ikke længere udelukkende i fysisk form, så skatte- og afgiftsopkrævning kan ikke længere være baseret på en fysisk kontrol af varen,
- traditionelt salg gennem filialer får mindre betydning,
- der opstår andre former for mellemhandel,
- registrering og dokumentation i virksomheder vil i vidt omfang ikke være papirbaseret.

4.3 Ændringer i produktionen

Ligesom udviklingen i brug af Internettet påvirker markedspladsens organisering, sker der ændringer i produktionsleddet. Der er dels tale om "fysiske" ændringer dels om nye måder at anskue produktionen på. To nye former synes at vinde frem i takt med - og delvist afhængigt af - Internettets udbredelse. Den ene er "general manufacturing", den anden er "cost sharing".

Med "general manufacturing" tænkes på et virksomhedskoncept, hvor virksomheden alene har ansvaret for at gennemføre en af andre planlagt produktion. Virksomheden står ikke for indkøb. Moderselskabet - eller hvem der ellers måtte have kontrakten med virksomheden - ejer råvarerne og sørger for at de kommer til stede som aftalt, og samme kontrahent ejer virksomhedens produkter.

En fabrik, der arbejder under dette koncept, har meget få funktioner udover selve produktionen, og den har en tilsvarende meget begrænset risiko, da dens produkter pr. definition altid er afsat, og da dens råvarer altid er til stede netop på det krævede tidspunkt. Brister disse forudsætninger, er det ikke virksomhedens ansvar. Der vil derfor kun være behov for en meget lille egenkapital og en tilsvarende lille avance, da de ting, der normalt skal dækkes af egenkapital/avance - investering i fremtiden, risikoafdækning mv. - netop er fjernet fra fabrikken.

Med introduktionen af begrebet "cost sharing" i driftsøkonomisk teori ses værdiskabelsen ikke længere som knyttet til den fysiske bearbejdning af råstof, men som primært knyttet til arbejdet med information og viden, ikke mindst til produktudvikling i bred forstand, omfattende ikke kun det tekniske arbejde, men også marketing, design etc.

Cost sharing står i modsætning til det traditionelle syn på udviklingsarbejde som en aktivitet, der skal skabe forudsætning for den fremtidige produktion og værditilvækst. Udviklingsaktiviteterne er i nogle tilfælde set som en nødvendig omkostning, i nogle som en investering (med tilhørende aktivering og afskrivninger) og i andre tilfælde som en risikofyldt aktivitet, hvis udgifter helst og principielt (i hvert fald på længere sigt) skulle dækkes af indtægter fra royalties mv. Virksomhedens værditilvækst betragtes efter dette traditionelle koncept som knyttet til den fysiske forarbejdning og andre udførende aktiviteter. Det afspejler sig i sprogbrugen, idet

disse aktiviteter udover at bære egne direkte omkostninger også skal svare et "dækningsbidrag", som skal dække de forskellige "overheadomkostninger" som f.eks. ledelse og produktudvikling.

Tilsammen betyder disse ændringer en tendens til, at værdiskabelse og overskuddet (og dermed beskatningsgrundlaget) knyttes mindre til produktionen og mere til udviklingsarbejdet. Det betyder tilsvarende, at spørgsmålet om skattetryk (selskabsskatten) spiller en mindre rolle ved lokalisering af produktionsvirksomhed og en større rolle ved lokalisering af udviklingsaktivitet.

4.4 Skatte- og afgiftskontrollen

Øget handel via Internettet og udviklingen inden for informationsteknologi vil stille nye krav til skatte- og afgiftskontrollen, dels på specifikke områder, dels generelt. Specielt for momskontrollen vil udviklingen betyde, at der ikke alene skal føres kontrol med, om indenlandske virksomheder overholder deres forpligtelser, men at der også skal føres kontrol med, om udenlandske virksomheder virkelig betaler moms til Danmark i de tilfælde, hvor de har pligt til det. Hvis antallet af forsendelser fra ikke EU-lande stiger, bliver kontrollen med forsendelser fra tredjelande mere belastende. Generelt vil globaliseringen af virksomheder give nye kontrolproblemstillinger, dels for at fastslå af hvem og hvor en bestemt indkomst er erhvervet, dels fordi der vil opstå flere koncerninterne transaktioner, der sætter fokus på transfer-pricing. Endelig vil det forhold, at virksomhedernes dokumentationer og registreringer i stadig større omfang kun vil være til stede på elektroniske medier, stille krav til skatte- og afgiftskontrollen.

Det er ikke umiddelbart klart, at udviklingen af de elektroniske medier i sig selv vil medføre en større undergrundsøkonomi. Derimod kan den lettere adgang til elektronisk at overføre penge mv. medføre, at vi vil opleve nye kreative former for forsøg på at unddrage sig betaling af skatter og afgifter.

Effekten af indsatsen for at begrænse denne form for unddragelse vil være afhængig af, at de økonomisk udviklede lande viser evne til at kunne samarbejde om at begrænse omfanget af skattely, selskabsparadiser og løfte visse landes bankhemmelighed en smule.

Den nye teknologi giver imidlertid også skattemyndighederne nye muligheder. Som eksempel herpå er der som bilag 1 optrykt Skatteministeriets bidrag til en række ministeriers redegørelse til Folketinget om sikker digital kommunikation. Heraf fremgår det, hvordan Skatteministeriet allerede på en række områder benytter sig af internetteknologien med henblik på at sikre en effektiv administration.

5 Afgifter og Internettet

5.1 Indledning

Kapitel 3 indeholdt en generel beskrivelse af Internettet og internethandlens omfang. I de næste kapitler følger en gennemgang af skatte- og afgiftsregler i tilknytning til Internettet.

5.2 6. momsdirektiv

De danske momsregler bygger på EU's 6. momsdirektiv. Direktivet stammer fra 1977 med senere ændringer og bærer på flere måder præg af, at det regulerer et handelsmønster, som det så ud i 70'erne. Direktivet gennemregulerer EU-landenes momssystemer.

Direktivet fastsætter regler for, hvilke momssatser EU-landene skal anvende, og hvilke varer og ydelser der er omfattet af momspligten. Landene skal have en normalsats på mindst 15 pct. og kan have én eller flere reducerede satser på mindst 5 pct. Medlemslandene kan kun indføre reducerede satser på bestemte grupper af varer og ydelser, omfattet af et bilag H til direktivet. På denne liste finder man f.eks. levnedsmidler, sociale ydelser, bøger og kulturelle aktiviteter. Enkelte varegrupper kan helt fritages for moms eller pålægges en O-sats.

Ydelser, der leveres digitalt, er kun i ganske ringe omfang omfattet af liste H. EU-landene kan derfor normalt ikke reducere momsen på digitale ydelser i forhold til den generelle sats uden at komme i konflikt med direktivet.

Momsreglerne for varer og tjenesteydelser er noget forskellige. I direktivet er det defineret, hvornår der er tale om et varesalg, og hvornår der er tale om en tjenesteydelse. For at der kan være tale om levering af en vare, skal der ske en overdragelse af retten til som ejer at råde over et materielt gode. Alle andre former for salg er levering af tjenesteydelser.

Salg af et digitalt produkt vil derfor altid blive betragtet som en tjenesteydelse efter momsreglerne. Det kan derfor få betydning for momssatsen på det samme produkt, om det leveres fysisk eller digitalt. I lande, hvor der er flere momssatser, vil en bog i

fysisk form typisk være omfattet af den reducerede momssats, mens en bog, der sælges digitalt over nettet, vil være omfattet af standardmomssatsen. Dette spørgsmål er endnu ikke afklaret i EU-regi.

I direktivet er der desuden regler, der fastsætter, hvilket lands momsregler der skal anvendes ved international handel. Det er reglerne om beskatningssted eller leveringssted. I nogle tilfælde skal der momses i sælgerens land, og i andre tilfælde skal der momses i køberens land. Disse regler er også forskellige alt efter, om det drejer sig om salg af en vare eller om en tjenesteydelse.

EU's regler om beskatningssted for tjenesteydelser er forholdsvis komplicerede, idet der gælder forskellige regler afhængig af, hvilken ydelseskategori det drejer sig om, samt om modtageren er afgiftspligtig eller ikke afgiftspligtig, d.v.s. om modtageren er en virksomhed eller en privatperson. For at kunne tage stilling til, om ydelsen skal beskattes i Danmark, i et andet EU-land eller slet ikke i EU, er det nødvendigt først at klassificere ydelsen.

Hovedreglen i 6. momsdirektiv er, at tjenesteydelser beskattes i det land, hvor leverandøren er etableret, uanset hvem salget sker til. Som eksempel på ydelser, der er omfattet af hovedreglen, kan nævnes adgang til TV-programmer. Det indebærer, at hvis leverandøren er etableret uden for EU, pålægges der ikke moms i EU. Det indebærer også, at virksomheder, der køber sådanne ydelser i et andet EU-land, ikke kan trække momsen fra, men kun kan få den tilbage via en forholdsvis besværlig tilbagebetalingsprocedure. Ved salg til privatpersoner pålægges der ligeledes næsten altid moms i leverandørens land.

Når størstedelen af de ydelser, der leveres over nettet, alligevel pålægges moms i modtagerens land, skyldes det en undtagelsesregel i 6. momsdirektiv, hvorefter en række ydelser pålægges moms i modtagerens land, hvis modtageren er en virksomhed. Det gælder f.eks. rådgivningsydelser, informationsydelser og teleydelser, som f.eks. adgang til Internettet, fax og E-post. Det gælder endvidere handel med digitale varer som f.eks. software-programmer og bøger.

EU-landene har mulighed for at tage højde for, at en ydelse udnyttes inden for EU. Landene kan fastsætte, at leveringsstedet skal flyttes ind i EU, hvis ydelsen benyttes i EU. Tidligere var teleydelser omfattet af hovedreglen i 6. momsdirektiv, men der er 1. juli 1997 fastsat særlige regler for teleydelser, så de pålægges moms i EU.

Klassificeringen af ydelser efter 6. momsdirektiv er blevet sværere med årene. Det skyldes dels, at der med den nye teknologi er opstået en række nye ydelser, som man ikke forestillede sig ved 6. momsdirektivs tilblivelse, f.eks. en bog, der sendes on-line over Internettet. Der er også en tendens til, at ydelserne bliver mere sammensatte. F. eks. en kreditkortydelse består ikke kun af en betalingsydelse, men kan have tilknyttet en række tillægsydelser såsom f.eks. forsikringsydelser. På baggrund af, at det er blevet vanskeligere at kategorisere nye ydelsesformer i de kendte kategorier i direktivet, har hovedreglen (moms i sælgerens land) fået øget betydning.

Man må antage, at hvis 6. momsdirektiv ikke ændres, vil nye former for ydelser, herunder on-line ydelser, i højere grad blive omfattet af hovedreglen, da direktivtekstens undtagelsesregler ikke er målrettet til at opfange nye ydelsestyper.

I tabel 5.1 og 5.2 er de vigtigste momsregler i forbindelse med grænseoverskridende internethandel samlet i oversigtsform. Reglerne vil blive gennemgået i detaljer i afsnit 5.3 og afsnit 5.4.

Tabel 5.1. Moms af udenlandske virksomheders internetsalg til Danmark

SALG TIL / SALG FRA		Virksomheder	Private
EU-land	Fysiske varer	Den danske virksomhed skal betale moms i Danmark	Den udenlandske sælger skal betale moms. Ved salg under 280.000 kr. i salgslandet. Ved salg over 280.000 kr. i Danmark.
	Tjenesteydelser herunder digitale varer	Den danske virksomhed skal i de fleste tilfælde betale moms i Danmark.	Den udenlandske sælger skal i de fleste tilfælde betale moms i salgslandet.
Tredjeland	Fysiske varer	Den danske køber skal betale moms i Danmark.	
	Tjenesteydelser herunder digitale varer	Den danske virksomhed skal i de fleste tilfælde betale moms i Danmark.	Den udenlandske sælger skal i de fleste tilfælde betale moms i Danmark.

Tabel 5.2. Moms af danske virksomheders internetsalg til udlandet

SALG TIL / SALG TIL		Virksomheder	Private
EU-land	Fysiske varer	Den danske virksomhed skal i de fleste tilfælde ikke betale moms.	Den danske virksomhed skal betale moms. Ved salg over 280.000 kr./ 800.000 kr. i købslandet, ellers i Danmark, medmindre virksomheden lader sig momsregistrere i købslandet.
	Tjenesteydelser herunder digitale varer		Den danske virksomhed skal i de fleste tilfælde betale moms i Danmark.
Tredjeland		Den danske virksomhed skal i de fleste tilfælde ikke betale moms.	

5.3 Internetsalg fra udlandet til Danmark

5.3.1 Fra EU-virksomheder til virksomheder i Danmark

Fysiske varer. Denne form for internethandel er karakteriseret ved at kunden finder den ønskede vare på Internettet, bestiller varen og får den leveret f.eks. med posten eller anden transportør. Fakturaen kan evt. udstedes elektronisk over nettet, ligesom kunden også eventuelt kan betale elektronisk. Det er dog ikke alle EU-lande, der i dag accepterer en elektronisk faktura i stedet for en papirfaktura. I Danmark kan virksomheden anvende en elektronisk faktura, hvis både sælger og køber kan udskrive fakturaen i papirformat. Handel med fysiske varer over Internettet adskiller sig ikke væsentlig fra en bestilling over f.eks. telefonen. Der gælder derfor de almindelige momsregler for varesalg mellem EU-landene.

Efter de gældende EU-regler beregnes der ikke moms ved salg af varer fra en momsregistreret virksomhed i et EU-land til en momsregistreret virksomhed i et andet EU-land. Den danske købervirksomhed betaler moms (den såkaldte erhvervelsesmoms) **i** forbindelse med varekøbet. Denne moms kan samtidig afløftes på samme måde som indenlandsk købsmoms.

Ikke-momsregistrerede virksomheder (f.eks. en finansiel virksomhed eller en læge) skal betale dansk moms af varer indkøbt i andre EU-lande, hvis det årlige indkøb overstiger 80.000 kr. Betalingen af momsen til statskassen sker på næsten tilsvarende måde som for momsregistrerede virksomheder, og der gælder de samme regnskabskrav. Momsen skal dog betales med det fulde beløb, da den ikke-momsregistrerede virksomhed ikke har mulighed for at afløfte momsbeløbet. Ordningen indebærer, at momsen ved større indkøb betales i modtagerlandet, og indebærer samtidig en vis administration for de ikke-momsregistrerede virksomheder.

Momskontrollen ved EU-varesalg er baseret på indberetningerne til VIES (VAT Information Exchange System). Det er et EU-kontrolsystem, hvorefter virksomhederne i salgslandet skal oplyse til told- og skattemyndighederne om varesalg til andre EU-lande. EU-varesælgeres momsfrihed er desuden betinget af, at købers registreringsnummer fremgår af salgsfakturaen. Dette kontrolsystem, har været anvendt siden indførelsen af det indre marked pr. 1. januar 1993.

Kontrollen foretages i Danmark i forbindelse med Told•Skat´s almindelige kontrolaktivitet i form af regnskabskontroller i virksomhederne. Samtidig foretager afsenderlandets myndigheder en tilsvarende kontrol, og der sker et samarbejde myndighederne imellem efter reglerne om gensidig bistand. Alt i alt er der ikke specielle kontrolmæssige problemer i forbindelse med, at handlen indgås via Internettet.

EU er et fælles toldområde, og toldproblematikken er derfor kun relevant i forbindelse med indførelse af varer fra tredjelande jf. afsnit 5.3.3.

Tjenesteydelser (herunder digitale varer). For de fleste ydelser, der sælges til virksomheder her i landet er leveringsstedet (og dermed beskatningsstedet) Danmark i henhold til 6. momsdirektivs art. 9, stk. 2. Det gælder f.eks. rådgivningsydelser, informationsydelser og reklameydelser, men også software-programmer leveret digitalt. Den danske virksomhed skal derfor beregne moms, som straks kan afløftes efter de almindelige regler.

Ikke-momsregistrerede virksomheder følger de samme regler som momsregistrerede virksomheder Hvis virksomheden ikke er momsregistreret, kan momsbeløbet dog ikke afløftes.

Kontrollen med, at der betales moms i forbindelse med handlen med ydelser over Internettet, foretages i forbindelse med Told•Skat´s almindelige kontrolaktiviteter i form af regnskabskontrol.

De få ydelser, der er omfattet af hovedreglen i 6. momsdirektivs art. 9 stk.l, skal momsbelægges i leverandørens land (f.eks. rejsebureauydelser og adgang til tv-programmer). En momsregistreret virksomhed, der erhverver sådanne ydelser, får altså ikke et fradrag i sin udgående moms, men kan tilbagesøge momsen inden for rammerne af den tilbagebetalingsording, der findes i 8. momsdirektiv. Det betyder en ekstra administrativ og ofte likviditetsmæssig belastning for virksomhederne. En ikke-momsregistreret virksomhed har ikke denne tilbagesøgningsmulighed, hvis den erhverver ydelser omfattet af hovedreglen i art. 9 stk. 1. Virksomheden skal derfor betale salgslandets moms.

5.3.2 Fra EU-virksomheder til privatkunder i Danmark

Fysiske varer. Denne form for handel behandles momsmæssigt på samme måde som traditionelt postordresalg.

Dette indebærer, at hvis en EU-virksomhed ved fjernsalg/postordresalg omsætter for mere end 280.000 kr. årligt til Danmark, skal den udenlandske virksomhed registreres her i landet, og der skal betales dansk moms. Ved omsætning under denne beløbsgrænse skal sælgeren betale moms i salgslandet.

Kontrolmæssigt er der således behov for at kende den udenlandske sælgers omsætning vedrørende danske kunder. Det præcise kendskab kan reelt kun fås ved at anmode momsmyndighederne i sælgers hjemland om bistand.

Told•Skat er berettiget til at foretage eftersyn på de hovedposthuse, der modtager pakker mv. fra udlandet, og hos de virksomheder, der modtager pakker fra udlandet til besørgelse her i landet. Formålet hermed er blandt andet, at Told•Skat via besigtigelse af forsendelserne på hovedposthusene kan opnå kendskab til EU-sælgere, som skønnes at have en omsætning over fjernsalgsgrænsen på 280.000 kr. Derved underbygges grundlaget for de omtalte bistandsanmodninger.

Desuden kontrolleres fjernsalgssælgerene ved løbende indsamling af kontrolinformationer i form af udklip fra kuponmagasiner, kig på hjemmesider mv. Disse anvendes ligeledes til at underbygge grundlaget for bistandsanmodningerne.

Alt andet lige må det formodes, at omfanget af sådanne handler vil stige i takt med udbredelsen af Internettet, hvorfor kontrolbehovet ligeledes vil stige.

Tjenesteydelser (herunder digitale varer). Ved salg af tjenesteydelser til privatkunder skal der efter 6. momsdirektiv som hovedregel betales moms i det land, hvor leverandøren har sit faste forretningssted.

Kontrolmæssigt er der ingen specielle problemer knyttet til, at sådanne leverancer foretages via Internettet. Hvis told- og skattemyndighederne er i tvivl om, hvorvidt der er blevet betalt moms i leveringslandet, kan leveringslandet oplyse herom via reglerne om gensidig bistand.

5.3.3 Fra tredjelandsvirksomheder

Fysiske varer. Som hovedregel betales der moms og told ved indførsel af varer fra tredjelande. Ved indførsel af varer af ringe værdi skal der dog ikke betales moms og told. Der skal således kun betales moms, hvis varens pris overstiger 80 kr., og told, hvis prisen overstiger 165 kr.

Momsregistrerede virksomheder kan fratrække momsbeløbet i den efterfølgende afgiftsperiode.

Toldreglerne er fælles for hele EU. Det er derfor uden betydning for toldbeløbets størrelse, om indførsel sker direkte til Danmark eller via et andet EU-land. Der er en del tilfælde, begrundet i handelspolitiske forhold, hvor der ikke skal betales told. Herudover er der varer, der efter EU's toldkodeks er fritaget for told. Det gælder bl.a. almindelige bøger.

For pakker, der sendes pr. post, bliver told og moms beregnet af Told•Skat og opkrævet af Post Danmark i forbindelse med udleveringen af pakken. Afgiftsberegningen baserer sig på den tolddeklaration, der er udarbejdet af afsenderen.

Virksomheder, der er importørregistreret, kan fortolde ved en forenklet procedure, hvorefter varerne tages direkte hjem på lager, og fortoldningen sker herefter senest 10 arbejdsdage efter. Told og importmomsbeløbet skal indbetales senest den 16. i den efterfølgende måned.

Da varerne fysisk skal transporteres over grænsen som ved enhver anden import af varer, skal de almindelige fortoldningsprocedurer i forbindelse med indkøb af varer i tredjelande anvendes, og der er derfor ikke særlige kontrolmæssige problemer i forbindelse med, at handlen indgås via Internettet.

I princippet er der tale om et system, der beskytter både de danske kunder og det danske momsgrundlag. Opkrævningen er imidlertid afhængig af, at der findes en tolddeklaration, der angiver den rigtige værdi. En voldsom forøgelse af antallet af forsendelser kan desuden gøre administrationen af ordningen uforholdsmæssig dyr og kontrollen med ordningen mindre effektiv.

Tjenesteydelser (herunder digitale varer). Ved on-line køb af digitaliserede produkter skal der ikke betales told, selvom den tilsvarende fysiske vare bliver pålagt told. Spørgsmålet er dog ikke fuldstændigt afklaret i international praksis. I Danmark opkræves der ikke told. Under alle omstændigheder bortfalder en eventuel forpligtelse til at betale told senest den 1. januar 2000, som følge af aftaler indgået i WTO-regi. Alt andet lige er det derfor billigere at downloade et digitaliseret produkt uden told end at købe det samme produkt i traditionel form med told.

Efter de danske momsregler har man i videst muligt omfang udnyttet EU-mulighederne for at pålægge moms her i landet, hvis en ydelse købt i et tredjeland udnyttes her. Det gælder uanset, at der efter de almindelige EU-regler ikke er momspligt i det land, hvor aftageren er hjemmehørende. Danmark er ét af de meget få EU-lande, der på nuværende tidspunkt generelt anvender denne regel.

Momsregistrerede danske virksomheder skal derfor som hovedregel betale dansk moms i forbindelse med køb af tjenesteydelser fra tredielande. Som tidligere nævnt vil salg af et digitalt produkt altid være at betragte som en tjenesteydelse efter reglerne i EU's 6. momsdirektiv. Momsen kan senere trækkes fra sammen med indenlandsk købsmoms. Ikke-momsregistrerede virksomheder følger reglerne for de momsregistrerede, men har ikke mulighed for at fratrække momsbeløbet.

For privates køb af ydelser i tredjeland skal der ligeledes som hovedregel betales moms i Danmark. Ved privates køb påhviler betalingsforpligtelsen imidlertid den udenlandske leverandør og ikke forbrugeren her i landet.

De få ydelser, der er omfattet af hovedreglen i art. 9 stk. 1 i 6. momsdirektiv (f.eks. rejsebureauydelser og adgang til tv-programmer), skal ikke momsbelægges her i landet, men bliver behandlet efter de regler og momssatser, der gælder i leverandørens land.

Teoretisk har man så vidt muligt sikret det danske momsgrundlag og de danske virksomheder mod ulig konkurrence ved at udnytte mulighederne for at pålægge moms her i landet. For så vidt angår privates køb er det dog kun en teoretisk betragtning, da man i realiteten i de fleste tilfælde ikke har nogen muligheder for at håndhæve betalingsforpligtigelsen over for virksomheder i tredielande, der ikke er undergivet dansk myndighedsudøvelse. Det gælder især, hvis det drejer sig enkeltstående salg.

En del internationalt opererende virksomheder vil formentlig på frivillig basis lade sig momsregistrere her i landet, hvis de har on-line salg af et vist omfang til danske privatkunder. En vis del af handelen vil dog foregå fra virksomheder, der ikke er momsregistreret her i landet, og som ikke overholder betalingsforpligtigelsen, og det vil skabe afgiftsbetinget konkurrenceforvridning. Her har det bl.a. betydning, at det endnu næsten kun er Danmark, der har en generel regel om udnyttelseskriteriet. Kendskabet til reglen må man derfor antage er temmelig ringe uden for EU på nuværende tidspunkt.

5.4 Internetsalg fra Danmark til udlandet

5.4.1 Fra danske virksomheder til virksomheder i de øvrige EU-lande

Fysiske varer. Danske virksomheder kan sælge varer uden moms til virksomheder i andre EU-lande, hvis salget sker til momsregistrerede købere, og varerne sendes til udlandet. Danske virksomheder må derfor sørge for ved aftalens indgåelse over nettet at få modtagerens momsnummer. Da sælgeren formentlig ikke kender modtageren i forvejen, bør der ske en henvendelse til Told•Skat om gyldigheden af det opgivne momsnummer. Der gælder desuden særlige angivelseskrav til virksomheder, der leverer momsfrit til andre virksomheder inden for EU.

Modtagervirksomheden i det andet EU-land betaler herefter moms til modtagerlandets myndigheder med den momssats, der gælder i modtagerlandet. Har virksomheden fradrag for købsmoms, kan beløbet fratrækkes som indgående moms.

Da varerne fysisk skal transporteres over grænsen som ved enhver anden leverance af varer, skal de almindelige procedurer i forbindelse med momsregistrerede virksomheders salg af varer til momsregistrerede virksomheder i andre EU-lande anvendes. Kontrollen hermed er baseret på indberetningerne til VIES (listesystemet).

For varesalg til ikke-momsregistrerede virksomheder (f.eks. en finansiel virksomhed eller en læge) i andre EU-lande gælder det, at den danske sælger kan lade sig frivilligt momsregistrere i det andet EU-land, og derved komme til at konkurrere på lige vilkår.

Tjenesteydelser (herunder digitale varer). For de fleste former for tjenesteydelser

pålægges modtagervirksomheden moms i modtagerlandet. Dette gælder, uanset om den udenlandske virksomhed er momsregistreret eller ej. Systemet indebærer, at den udenlandske virksomhed fratrækker beløbet som indgående moms. Er virksomheden ikke-momsregistreret, indbetales momsbeløbet til modtagerlandets myndigheder.

Den danske virksomhed kan derfor sælge de digitaliserede produkter uden dansk moms, når salget sker til en virksomhed i et andet EU-land. Salget er konkurrence-neutralt, idet der betales efter modtagerlandets momsregler.

Hvis det drejer sig om de få ydelser, der skal momsbelægges i leverandørlandet (Danmark), kan udenlandske momsregistrerede virksomhed tilbagesøge beløbet inden for rammerne af 8. momsdirektiv. For denne kategori af ydelser kan den danske sælger ikke blot lade sig registrere i kundens land. For at kunne blive registreret skal der være en vis aktivitet i det pågældende EU-land f.eks. i form af et fast forretningssted.

5.4.2 Fra danske virksomheder til privatkunder i de øvrige EU-Iande

Fysiske varer. Hvis en dansk virksomhed har et væsentligt årligt salg til private i andre EU-lande, skal den danske virksomhed lade sig momsregistrere i modtagerlandet og betale moms til modtagerlandets myndigheder. EU-landene kan efter 6. momsdirektiv vælge mellem en omsætningsgrænse på 35.000 ECU (ca. 280.000 kr.) og 100.000 ECU (ca. 800.000 kr.). Ca. halvdelen af medlemslandene har valgt den lave beløbsgrænse.

Hvis den danske virksomheds salg ligger under beløbsgrænsen, skal den betale dansk moms af salget til de danske myndigheder, medmindre den danske virksomhed frivilligt lader sig registrere i modtagerlandet.

For virksomheder, der har en omsætning til et bestemt land, der ligger under den beløbsgrænse, det pågældende land har valgt, betyder dette regelsæt, at man skal konkurrere på ulige momsvilkår. Kun i ganske få tilfælde er den udenlandske moms lige så høj som den danske. Virksomheden kan undgå denne dårligere konkurrencemæssige stilling ved at lade sig momsregistrere i det land, hvor man sælger varerne. Dette medfører dog øget administrativt besvær og formentlig også ekstra omkostninger. Større virksomheder, dvs. virksomheder med en omsætning, der er større end

beløbsgrænsen i salgslandet, skäl under alle omstændigheder bære disse ulemper.

Kontrolmæssigt vil indgåelse af handler via Internettet ikke give anledning til særlige problemer. Det er ikke sandsynligt, at antallet af bistandsanmodninger fra de andre EU-lande vil stige væsentligt, da de fleste danske virksomheder med salg til andre EU-lande vil foretrække at være registreret i modtagerlandet for at kunne konkurrere på lige vilkår.

Tjenesteydelser (herunder digitale varer). Næsten uanset hvilken ydelse det drejer sig om, bliver leveringsstedet i dette tilfælde ikke flyttet hen til modtagerlandet. Der skal således betales moms efter hovedreglen, dvs. der hvor leverandøren har sit faste forretningssted (i Danmark).

Da der er tale om ydelser, gælder begrænsningen for postordresalg på 280.000 kr./800.000 kr. ikke. Der er endvidere ikke forbundet særlige omkostninger ved at erhverve ydelserne. Inden for dette område kan der derfor opstå prisforskelle, der udelukkende er en følge af forskellige momssatser. Som følge heraf er der derfor større risiko for, at udenlandske leverandører bliver valgt fremfor danske, da momssatserne i de øvrige EU-lande generelt er lavere end den danske momssats. Tilsvarende er der en risiko for, at virksomheder udenfor EU vælger et andet land end Danmark som center for deres europæiske aktiviteter.

5.4.3 Fra danske virksomheder til tredjelande

Fysiske varer. Varesalg til tredjelande kan i alle tilfælde ske uden moms til Danmark, uanset om der sælges til andre virksomheder eller til private. Modtagervirksomheden eller den private borger skal normalt selv sørge for at betale told og moms efter de regler, der gælder i modtagerlandet.

Da varerne fysisk skal transporteres over grænsen som ved enhver anden eksport af varer, skal de almindelige procedurer i forbindelse med afgiftspligtige personers eksport af varer til tredjelande anvendes. Kontrolmæssigt giver det ingen særlige problemer, at handlen indgås via Internettet.

Tjenesteydelser (herunder digitale varer). Salg til tredjelande vil normalt kunne ske uden moms til Danmark, uanset om salget sker til en virksomhed eller en privat

person. Det vil herefter være op til modtageren at betale et eventuelt momsbeløb i modtagerlandet. Man må dog være opmærksom på, at der måske er en tendens til, at modtagerlandet gerne vil sikre sig, at der nu også bliver betalt moms af den pågældende ydelse. Der kan derfor være enkelte lande, der stiller krav om, at sælgervirksomheder skal indbetale momsbeløbet i modtagerlandet (på samme måde som det efter dansk lovgivning kræves, at tredjelandsvirksomheder, der sælger til privatpersoner her i landet, skal betale moms i Danmark). Som eksempel herpå kan nævnes Canada, der har visse regler for at sikre betaling af omsætningsafgiften. Danske virksomheder, der opererer på et internationalt marked, kan derfor pådrage sig forpligtelser overfor andre landes skattemyndigheder udover de forpligtelser, de har i forhold til de danske myndigheder.

Kun i de få tilfælde, hvor salg af tjenesteydelser er omfattet af hovedreglen i art. 9, stk 1 i 6. momsdirektiv (f.eks. rejsebureauydelser og adgang til tv-programmer), skal der betales moms i Danmark.

Kontrolmæssigt kan det være vanskeligt at konstatere, om digitaliserede varer rent faktisk sælges til tredjelande, idet varerne formentlig relativt let kan videresendes til eksempelvis danske modtagere. Kontrollen består i sådanne tilfælde af en flerhed af elementer. Her kan nævnes en vurdering af ydelsens art og beskaffenhed (relevans for modtageren), hvilke aftaler/dokumentation der foreligger om ydelsens omfang, økonomiske kalkulationer, elektronisk korrespondance i form af ordreafgivelse og -bekræftelse samt betalingstransaktionen.

5.5 Punktafgifter

5.5.1 Varer sendt fra andre EU-lande til Danmark

Inden for de varegrupper, der er pålagt EU-harmoniserede afgifter (alkohol, tobak og mineralolier), skelnes mellem fjernsalg (defineret som salg af varer, som sendes eller transporteres direkte eller inddirekte af sælgeren eller på hans vegne) og fjernkøb, hvor køberen er ansvarlig for transporten.

Ved fjernsalg skal den udenlandske sælger betale punktafgiften. Den udenlandske sælger skal registreres og stille sikkerhed for skyldige afgifter. Såfremt virksomheden ikke har filial eller lignende i Danmark, kan registreringen ske ved en fiskal repræsentant.

Har sælgeren ikke overholdt sin forpligtigelse til at betale afgiften, hæfter modtageren for afgiften.

Ved fjernkøb skal modtageren betale punktafgift i Danmark. Cigaretter, vin og spiritus kan dog i et vist omfang indføres uden danske afgifter, hvis køberen personligt medbringer varerne. Der er ikke mulighed for indførsel af fyringsolie uden betaling af dansk afgift.

Ved køb af andre punktafgiftspligtige varer f.eks. kaffe, te, mineralvand m.v. skal varemodtageren anmelde indførslen til den lokale told- og skatteregion ved varemodtagelsen, uanset hvem der står for transporten. Ved køb af disse varer påhviler pligten til at betale dansk punktafgift således den danske kunde både ved fjernsalg og fjernkøb. Ved fjernsalg af chokolade- og sukkervarer, bekæmpelsesmidler og klorerede opløsningsmidler er det dog sælgeren, der skal betale afgiften, såfremt virksomhedens samlede salg til Danmark udgør over 280.000 kr. årligt. Kun såfremt kunden personligt afhenter den punktafgiftspligtige vare i et andet EU-land til privat forbrug, skal der ikke svares afgift.

I punktafgiftslovene er der hjemmel til, at Told•Skat kan foretage eftersyn af varer under transport, når disse varer erhvervsmæssigt sælges fra udlandet eller erhvervsmæssigt transporteres til andre end registrerede virksomheder.

5.5.2 Varer sendt fra tredjelande

For punktafgiftspligtige varer, der sendes til en forbruger i Danmark fra et tredjeland gælder, at der altid skal svares punktafgift ved indførslen. For chokolade er der dog en minimumsgrænse på 80 kr. svarende til momsreglerne.

5.6 Vurdering af afgiftsreglerne

5.6.1 EU-virksomheders internetsalg i Danmark

Fysiske varer. Ved salg af fysiske varer fra andre EU-lande til en dansk momsregistreret virksomhed skal den danske virksomhed betale dansk moms og virksomheden kan fratrække momsbeløbet i sit momsregnskab. Disse regler gælder uafhængigt af, om varen bestilles og eventuelt betales over Internettet, og der er ikke behov for ændringer.

For så vidt angår salg til danske privatkunder kan varer indkøbes med salgslandets momssats, hvis kunden selv afhenter varen. Disse regler gælder uafhængigt af, om varen bestilles og eventuelt betales over Internettet, og der er ikke behov for ændringer.

Danske forbrugere kan i princippet også frit erhverve varer overalt i EU, hvis de får varerne tilsendt. Som en følge af reglerne om fjernsalg, skal den udenlandske sælger imidlertid betale dansk moms, hvis salget til danske kunder overstiger 280.000 kr.

Postordresalg over grænserne finder i øjeblikket kun sted i relativt begrænset omfang. Når den grænseoverskridende postordrehandel endnu ikke har så stor udbredelse skyldes det nok bl.a., at mange postordrevirksomheder i realiteten er rettet mod hjemmemarkedet. Danske postordrekunder, der ønsker at købe varer i udlandet, kan naturligvis gøre det, men det er ret besværligt, da informationsmaterialet ofte ikke er målrettet danske forbrugere (størrelser på tøj f.eks. varierer fra land til land), og oftest påløber der en del ekstraomkostninger ved køb i udlandet.

Muligheden for handel via Internettet vil formentlig føre til, at fjernsalg af varer får en større volumen. Der bliver flere forbrugere, der efterspørger varer på tværs af grænserne. Der bliver også flere udbydere på tværs af grænserne. Den lette kontakt mellem kunde og leverandør betyder, at også mindre virksomheder, der ikke har det apparat, der er nødvendigt for egentlig postordresalg, kan komme ind på markedet.

Antallet af køb hos udenlandske virksomheder, der leverer for mere end beløbsgrænsen på 2.80.000 kr. vil stige. Der vil komme et større salg hos dem, der i forvejen ligger over grænsen, og nye virksomheder vil komme til. Fjernsalgsreglerne sikrer i princippet, at der betales moms i Danmark, så de danske virksomheder ikke trues af afgiftsbetinget konkurrenceforvridning, og momsprovenuet er sikret. Det forudsætter imidlertid, at det kan opretholdes en effektiv kontrol med, at de EU-virksomheder, der sælger for over 280.000 kr. til danske forbrugere, bliver momsregistreret her i landet.

Hvis antallet af grænseoverskridende transaktioner øges, betyder det desuden, at der bliver solgt flere varer til danske forbrugere af virksomheder i EU-lande, der ikke når op på en omsætning over 280.000 kr. Varer, der erhverves via handel på Internettet fra virksomheder, hvis omsætning ligger under beløbsgrænsen, bliver pålagt moms efter de satser, der gælder i det land, hvor virksomheden er beliggende. For-

skelle i momssatser kan derfor have betydning for valget mellem indenlandsk og udenlandsk køb, specielt hvis salgslandet for den pågældende vare har en nul-sats, som UK f.eks. har på bøger, eller en sats, der i øvrigt er væsentlig lavere end den danske sats på 25 pct.

Det betyder et pres på de danske virksomheder, der leverer de samme varer, og det medfører et tab af momsprovenu. Presset bliver størst i de tilfælde, hvor en lavere momssats eller en nulsats kompenserer for forsendelsesomkostningerne, f.eks. bøger, der købes i UK eller Irland med O-moms.

Ideen med det indre marked er imidlertid netop, at der skal skabes et åbent europæisk marked for varer og tjenester. Forbrugerne skal have mulighed for at erhverve varer og tjenester dér, hvor udbuddet er bedst. Det er derfor en påregnelig konsekvens af det indre marked, at indkøb i et vist omfang flyttes til andre lande med de virkninger, det har for hjemmemarkedets virksomheder og for momsgrundlaget. På den anden side er der grænser for, hvor stor en afgiftsbetinget konkurrenceforvridning og hvor stort et provenudræn højmomslandene kan og vil bære. Hvis internethandlen bliver meget stor, kan det blive nødvendigt at skærpe kontrollen med udenlandsk postordresalg til danske kunder og tage problemstillingen om salg fra virksomheder, der ligger under 280.000 kr. s grænsen, op i EU-sammenhæng.

Tjenesteydelser (herunder digitale varer). Virksomheder, der køber tjenesteydelser eller digitale varer i et andet EU-land er normalt momspligtige i Danmark og kan umiddelbart fratrække den pålagte moms i den udgående moms efter de normale momsfradragsregler. Dette gælder for alle de ydelsestyper, der er specielt defineret i 6. momsdirektiv. For andre ydelser, herunder bl.a. nye typer ydelser, gælder hovedreglen, hvorefter der skal betales moms i leverandørlandet. Herefter skal virksomhederne igennem en forholdsvis omstændelig tilbagesøgningsprocedure for at få tilbagebetalt momsen. Det ville derfor være hensigtsmæssigt, hvis der skete en ændring af 6.momsdirektiv, så nye internetydelser også som udgangspunkt pålægges moms i forbrugslandet.

En dansk privatkunde, der køber en tjenesteydelse eller en digital vare inden for EU, skal betale moms i det land, hvor produktet kommer fra. Denne moms er typisk lavere end den danske moms. For fysiske varer er der en beløbsgrænse, der begrænser omfanget af "postordresalg". En tilsvarende grænse findes ikke for tjenesteydelser.

Hertil kommer, at digitale produkter kan leveres, uden at der påløber forsendelsesomkostninger. Inden for dette område kan der derfor opstå prisforskelle, der udelukkende er en følge af forskellige momssatser. Som følge heraf er der derfor en større risiko for, at udenlandske leverandører bliver valgt fremfor danske, og at der betales udenlandsk moms i stedet for dansk moms, end det er tilfældet i forbindelse med salg af fysiske varer.

Et værn mod denne udvikling kunne bestå i, at bundgrænsen for fjernsalg også skulle gælde for salg af digitale varer. Hermed opnår man en momsmæssig ligestilling mellem leverandører af fysiske og digitale varer i samme land. Man må dog antage, at en sådan ændring af 6. momsdirektiv vil være meget svær at få gennemført, da reglerne om fjernsalg er en særordning, der på længere sigt må antages at skulle afskaffes, jf. afsnit 5.7 om Kommissionens forslag til en ny fælles momsordning.

5.6.2 Tredjelandsvirksomheders internetsalg i Danmark

Fysiske varer. Køb af fysiske varer i lande uden for EU bliver belagt med moms ved indførsel. Bagatelgrænsen på 80 kr. for moms er normalt uden betydning for konkurrencen og for momsgrundlaget. Forsendelsesomkostningerne er relativt høje. Regelsættet for importmoms og forsendelsesomkostningerne sikrer således, at handel via Internettet med fysiske varer fra ikke EU-lande ikke truer de danske virksomheder og momsgrundlaget.

Dette forudsætter imidlertid, at der altid opkræves importmoms i forbindelse med indførslen, jf. ovenfor, hvor det er beskrevet, hvordan kontrollen med opkrævningen af importmoms og told er tilrettelagt. Det skal sikres, at denne kontrol er effektiv, ikke mindst hvis antallet af Internetkøb i tredjelande får en større volumen.

Tjenesteydelser (herunder digitale varer). Normalt vil køberen af tjenesteydelser skulle betale moms i Danmark. Ved køb af tjenesteydelser og digitale varer er der imidlertid ingen fysisk vare, og der er derfor ingen toldprocedurer, der kan sikre, at der betales moms i Danmark.

Skattemyndighederne fører regnskabskontrol med alle virksomheder, også de virksomheder der er momspligtige i forbindelse med køb af tjenesteydelser i tredjelande. Det gælder både momsregistrerede virksomheder, der kan afløfte momsen, og ikke-momsregistrerede virksomheder uden mulighed for afløftning. Denne kontrol

adskiller sig ikke fra normal momskontrol med virksomheder. På denne måde er der skabt sikkerhed for, at virksomhedskøb belastes med moms her i landet.

Salg af tjenesteydelser og digitale produkter til private forbrugere skal som hovedregel også momsbelægges i Danmark, men her er det den udenlandske sælger, der har pligt til at kontakte de danske myndigheder og sørge for, at momsen betales. Det kan ikke forventes, at alle virksomheder er sig denne forpligtelse bevidst, især da det inden for EU næsten udelukkende er Danmark, der har en sådan regel. Man må gå ud fra, at store virksomheder, herunder de internationale internetudbydere, der er vant til at operere på flere udenlandske markeder, tilrettelægger deres salg, således at de lever op til deres forpligtelser efter den danske momslovgivning. Mindre virksomheder, der kun lejlighedsvis handler med danske kunder, har næppe kendskab til deres forpligtelse til at lade sig momsregistrere her i landet, og de vil i øvrigt kun have ringe forståelse for, at de skal kontakte en dansk myndighed, som de ikke har kendskab til. Kontrollen med, om disse virksomheder lader sig momsregistrere, er overordentlig vanskelig, og der er oftest ingen mulighed for at pålægge sanktioner. De danske myndigheders muligheder for opfølgning er ikke altid til stede, da man ikke har kendskab til, at transaktionen har fundet sted, og de danske regler vil ikke kunne håndhæves overfor virksomheder, der ikke er etableret i Danmark, hvis Danmark ikke har aftale om gensidig bistand med det pågældende land.

Virksomheder med hjemsted uden for EU kan vælge at etablere en filial el. lign. inden for EU i et land, hvor momsen er lavere end i Danmark. I så fald gælder de regler, der er beskrevet ovenfor om salg af tjenesteydelser og digitale varer fra EU-lande, og der kan på samme måde opstå afgiftsbetinget konkurrenceforvridning og tab af momsprovenu, ved at virksomheden betaler lavere moms i et andet EU-land i stedet for den danske moms.

Endelig skal det nævnes, at digitale varer kan erhverves uden forsendelsesomkostninger, hvilket øger risikoen for, at tredjelandsvarer uden dansk moms kan udkonkurrere tilsvarende danske varer.

Man må derfor konstatere, at der på dette område ikke er nogen effektiv beskyttelse af de danske virksomheder mod afgiftsbetinget konkurrenceforvridning. Der er heller ingen beskyttelse mod tab af momsindtægter inden for dette vareområde.

Denne effekt - i modsætning til hvad def gælder for handel inden for EU - er en følge af, at den udenlandske sælger ikke overholder de gældende danske regler. Dette synes at være betænkeligt ud fra retssikkerhedsmæssige hensyn. Hvis man vil imødegå denne udvikling, må der findes metoder til at "flytte momsen tilbage" til EU og Danmark. Dette kan ske ved at lægge forpligtelsen til betaling af moms på f.eks. Internet-udbyderen eller på den virksomhed, der formidler betalingen. Udvalget har dog ikke overvejet denne mulighed nærmere, da den i givet fald forudsætter en generel ændring af EU s momsregler.

I den forbindelse er det vigtigt, at alle EU-landene anvender et fælles regelsæt, så det er klarere for tredjelandsvirksomheder, at der skal betales moms i EU ved salg af digitale varer og ydelser til privatkunder i EU.

5.6.3 Danske virksomheders internetsalg i udlandet

Danske virksomheder kan sælge varer til momsregistrerede virksomheder i andre EU-lande eller i tredjelande uden dansk moms.

Hvis danske virksomheder vil sælge til private forbrugere i det øvrige EU eller til EU-virksomheder, der ikke er momsregistrerede, skal der som udgangspunkt beregnes dansk moms. Ved salg af fysiske varer til forbrugere skal der betales moms i modtagerlandet, hvis den danske virksomheds salg overstiger beløbsgrænsen for postordresalg i det pågældende land. Denne grænse ligger i flere lande på 800.000 kr. Dette er en ulempe for (mindre) virksomheder, der kun lejlighedsvis sælger via Internettet til udenlandske forbrugere. De mister herved de fordele, der ligger i den lette adgang til et stort marked, som netop er en af de muligheder, der ligger i at kunne udbyde varer på Internettet, medmindre de lader sig momsregistrere i det pågældende land.

Som nævnt tidligere gælder beløbsgrænsen for postordresalg ikke ved salg af tjenesteydelser herunder digitale produkter. Her skal danske virksomheder altid beregne dansk moms. Digitale produkter leveret af danske virksomheder vil derfor generelt set være dyrere end de tilsvarende produkter leveret af virksomheder i andre EU-lande. Der kan heller ikke konkurreres på forsendelsesomkostninger. Konklusionen er, at danske virksomheder, der udbyder digitale produkter, kun i begrænset omfang kan udnytte de fordele, der ligger i at kunne udbyde deres produkter via Internettet til en bred kreds af forbrugere inden for EU.

Virksomhederne har altid den mulighed at lade sig momsregistrere i et andet EU-land, men ved salg af digitale produkter kræves det, at virksomheden etablerer sig i det pågældende EU-land, dvs. opretter et kontor eller lign. Hvis de gør det, skal der betales moms i det pågældende land og ikke i Danmark. Denne løsning vil være en administrativ belastning for virksomhederne og medføre øgede omkostninger. Muligheden står derfor i realiteten kun åben for virksomheder af en vis størrelse og med et vist internationalt know-how.

Salg til lande uden for EU sker i de fleste tilfælde uden moms. Der er derfor ingen afgiftsmæssige forhold, der besværliggør salg via Internettet af hverken varer eller tjenesteydelser til virksomheder og forbrugere i lande uden for EU. I de få tilfælde, hvor der skal betales dansk moms, er det et fælles EU-problem, at der ikke kan sælges til lande uden for EU uden moms, men danske varer vil have sværest ved at konkurrere, fordi vi har den højeste momssats.

5.6.4 Punktafgifter

Ved grænseoverskridende salg af varer omfattet af de EU-harmoniserede afgifter er udenlandske virksomheder stillet på samme måde som danske virksomheder, og der er ingen afgiftsbetinget konkurrenceforvridning. Tilsvarende er det danske afgiftsprovenu sikret.

Virksomheder kan blive udsat for en afgiftsbetinget konkurrenceforvridning, i det omfang angivelsespligten på andre punktafgiftspligtige varer (f.eks. kaffe, te, chokolade) ikke overholdes. På tilsvarende måde kan der opstå et provenutab for det offentlige. Forsendelsesomkostningerne vil dog typisk udhule fordelene ved køb i andre lande.

5.7 Den nye Fælles Momsordning

De momsregler, der er beskrevet ovenfor i kapitel 5.2 - 5.4, er de gældende regler inden for EU's såkaldte momsovergangsordning. Reglerne går som nævnt ud på, at der ved intern EU-handel som hovedregel pålægges moms i kundens land. Dette indebærer, at varer som hovedregel cirkulerer momsfrit i EU, hvorefter der betales moms i modtagerlandet.

Kommissionen har fremsat et arbejdsprogram til en fælles momsordning. Efter denne plan vil Kommissionen i 1999 komme med de væsentlige forslag til en sådan ny ordning. Den fælles momsordning indebærer, at virksomheder, der har aktiviteter i flere EU-lande, kun skal registreres i ét EU-land. Ved salg af varer eller ydelser til andre EU-lande eller i andre EU-lande pålægges der moms efter de regler, der gælder i registreringslandet.

For at dette system kan fungere uden konkurrenceforvridning nødvendiggør det en harmonisering af EU-landenes momssatser og momsregler, således at der gælder de samme eller næsten de samme momsregler i alle EU-landene.

Ordningen indebærer som nævnt, at alt salg pålægges den momssats, der gælder i registreringslandet. Dette indebærer også, at fjernsalgsreglerne vil falde bort.

Ved en harmonisering af momssatserne i EU vil en kunde ikke længere kunne reducere sine momsudgifter ved at indkøbe en vare eller ydelse over Internettet i et andet EU-land. Foretrækker en kunde at købe en vare eller ydelse over Internettet i et andet EU-land, skyldes det derfor andre faktorer end momsen.

Med hensyn til indkøb i lande uden for EU vil det fortsat være muligt de facto at indkøbe varer og ydelser uden moms. Ved et fælles EU-momssystem vil et samlet EU derfor have fælles interesse i at sætte ind overfor, at tredjelandsvirksomheder ikke kan levere varer/ydelser uden moms til borgere i EU.

Man må antage, at der på IT-området vil ske EU-ændringer inden den fælles momsordning træder i kraft. For at tilpasse momsreglerne til udviklingen inden for internethandel har Kommissionen således i sommeren 1997 nedsat forskellige arbejdsgrupper der skal belyse momsproblemerne i forbindelse med internethandel. Kapitel 8 indeholder en nærmere beskrivelse af disse gruppers arbejde.

5.8 Internethandlens konsekvenser for momsprovenuet

5.8.1 Indledning

Hvilke konsekvenser har internethandlen for momsprovenuet? Det er et af de spørgsmål, der har haft størst interesse, når pressen i den seneste tid har beskæftiget sig med Internettets konsekvenser for skattesystemet. Dette afsnit forsøger at besvare spørgsmålet. Problemstillingen kan angribes på forskellige måder. Med udgangspunkt i afsnit 3.3.'s bud på internethandlens omfang i år 2001 giver dette kapitel et bud på, hvilke konsekvenser internethandlen på kort sigt vil få for momsprovenuet. Desuden skønnes der over, hvor stor en del af den samlede mængde af varer man kan forestille sig leveret i digital form. Dette skøn giver et indtryk af den teoretiske risiko for provenutab på længere sigt.

5.8.2 Provenurisiko på kort sigt

For at kunne skønne over virkningerne af internethandlen på momsprovenuet er det nødvendigt at kvantificere det forventede omfang af handlen via Internet og af den del af momsindtægterne, der kan henføres til denne handel. Herudover er det nødvendigt at skønne over hvor stor en del af denne forventede handel, der ikke vil blive betalt moms af.

Det optjente momsgrundlag skønnes at blive på i alt 458,8 mia. kr. i 1998. Heraf stammer 289 mia. kr. svarende til et provenu på godt 72 mia. kr. fra det private forbrug. De resterende 170 mia, kr. svarende til et provenu på godt 40 mia. kr. stammer fra det offentliges forbrug og boligbyggeri og -benyttelse. Endelig vedrører en mindre del ikke-momsregistrerede erhverv, der ikke kan få afløftning for moms af indkøbet.

Det samlede momsprovenu skønnes at blive ca. 114 mia. kr. i 1998, men det er kun en mindre del af det samlede momsprovenu, der berøres i forbindelse med handel på Internettet.

Momsregistrerede virksomheder har ingen særlig interesse i at købe varer- og tjenester uden moms over Internettet. Disse virksomheder vil alligevel kunne få afløftet moms i forbindelse med deres momsafregning, og der ville opstå problemer med fradrag for omkostningerne i skatteregnskabet, såfremt man ikke angiver sit køb i momsregnskabet.

Ikke-momsregistrerede erhverv kan ikke afløfte momsen. Hvis en virksomhed prøver at unddrage sig momsen i forbindelse med internetkøb i udlandet, vil virksomheden løbe en risiko, hvis den samtidig bogfører omkostningen ved internetkøbet for at få skattefradrag. Kun hvis hele virksomheden drives "sort", kan det betale sig at holde internetkøbet udenfor momsregnskabet. I disse tilfælde må skattemyndighederne fæste lid til, at virksomhedens aktiviteter bliver opfanget ved hjælp af de eksisterende kontrolsystemer.

Internettet gør det ikke nemmere for danske virksomheder, der uretmæssigt sælger momsfrit til udenlandske kunder, da handel på nettet foregår via banker o. lign. i stedet for med kontanter. Til forskel for almindelig sort økonomi, der er baseret på kontant betaling, er skattemyndighedernes kontrolmuligheder bedre ved handel over nettet, da betalingstransaktioner normalt foretages over en konto i en bank.

Det er langt overvejende husholdningerne, der har tilskyndelse til at købe momsfrit eller med lav udenlandsk moms på Internettet. Det momstab, der opstår som følge heraf, skyldes dels, at de gældende regler i visse tilfælde gør det muligt at handle lovligt til lavere moms i udlandet, og dels, i det omfang der i henhold til reglerne skal betales moms i Danmark, at kontrollen med overholdelsen af reglerne i det konkrete tilfælde ikke har været tilstrækkelig effektiv.

I afsnit 3.4.2 skønnede Forskningsministeriet og IDC, at den samlede danske internethandel i år 2001 vil udgøre ca. 5 mia. kr. Tallet omfatter både indenlandsk handel og grænseoverskridende handel, både handel med fysiske og med digitale produkter og både handel mellem virksomheder og privatforbrug. Internettets eksponentielle udvikling taget i betragtning er tallet forbundet med stor usikkerhed.

I afsnit 5.3 blev det vist, at risikoen for et provenutab er størst i forbindelse med privates:

- **køb af fysiske varer hos sælgere i andre EU-lande, der omsætter for mindre end 280.000 kr. årligt til Danmark.** Her skal der ikke betales moms til Danmark, men sælgeren skal betale moms i salgslandet.

- **køb af digitale varer og tjenesteydelser i andre EU-lande.** Heller ikke her er der momspligt i Danmark, men sælgeren skal betale moms i salgslandet.

- **køb af digitale varer og tjenesteydelser hos sælgere uden for** EU. Sælgeren er principielt momspligtig i Danmark, men de danske skattemyndigheder vil have vanskeligt ved at kontrollere, at der bliver betalt dansk moms.

Der er ingen statistiske undersøgelser, der viser, hvor stor en del af den samlede danske internethandel, der falder i disse tre kategorier. Hvis man skønner, at 20 pct. af den samlede internethandel falder i disse kategorier, betyder det en omsætning i år 2001 på 1 mia.kr. svarende til et potentielt provenutab på 250 mill.kr eller ca. 2 promille af det nuværende samlede momsprovenu på 114 mia.kr.

5.8.3 Provenurisiko på lang sigt

Risikoen for tab af momsindtægter og afgiftsbetinget konkurrenceforvridning er størst, når det drejer sig om privates køb af digitale produkter. Det skyldes, at momsen ved køb inden for EU skal betales i leverandørlandet, hvor momsen typisk er lavere. Ved køb uden for EU er der en betydelig risiko for, at levering de facto sker uden momsbetaling, fordi den udenlandske sælger ikke overholder sin pligt til at betale moms til Danmark.

I dette afsnit er der derfor skønnet over, hvor stor en del af det samlede forbrug i Danmark, der falder på produkter, der i princippet kan digitaliseres. Skønnet er baseret på beregninger, der er foretaget med udgangspunkt i den seneste forbrugsundersøgelse fra 1987 og opgørelsen af det samlede privatforbrug for 1995. Skønnet giver et indtryk af, hvor stort det samlede provenutab i forbindelse med levering af digitale produkter teoretisk kan blive.

Ved hjælp af forbrugsundersøgelsen fra 1987 kan man skønne over privatforbruget i de varegrupper, hvor varen kan overføres digitalt. Det skal bemærkes, at der er tale om en bruttoliste over varer, der *kan* digitaliseres, ikke varer, der altid vil blive købt i digitalisereret form. P.g.a. undersøgelsens alder vil den endvidere undervurdere forbruget af spil og software til pc. Til gengæld overvurderes potentialet for eksempelvis bøger og lignende.

I forbrugsundersøgelsen opregnes de danske husholdningers private forbrug til alle kategorier af varer. Ud fra forbruget af den enkelte vare eller tjeneste kan man beregne andele af det samlede forbrug i forbrugsgrupper svarende til opgørelsen i natio-

nalregnskabet. Disse forbrugsandele eller -kvoter kan herefter ganges med de seneste tal fra 1995 for danskernes samlede privatforbrug.

Følgende varegrupper kan komme på tale:

Tabel 3.4. Potentielt provenutab som følge af internethandel med digitaliserede varer.

Varer og tjenester	Privatforbrug	Moms af privatforbruget = max. potentielt provenutab
	—— mill. kr. ——	
Programmer til pc'er	107	21
Musik	1.297	259
Videofilm	761	152
Aviser	2.875	0
Blade	1.308	262
Tidsskrifter	551	110
Bøger og opslagsværker	2.038	408
I alt	**8.937**	**1.212**

Musik kan i princippet overføres elektronisk via telefonnettet, men der stilles meget store krav til computerudstyr, hvis musikken skal overføres i cd-kvalitet, og til lagring vil det være nødvendigt med en cd-brænder. Denne form for kopiering af musik er desuden ikke lovlig efter gældende regler. Overførsel af videofilm til computeren kan endnu ikke gennemføres. Men på samme måde som med musik vil muligheden kunne være til stede indenfor en årrække.

Da aviser er pålagt nulmoms, vil en udflytning til udlandet af det danske avissalg ikke resultere i et tab af momsprovenu.

Blade og tidsskrifter vil også kunne digitaliseres og tilføjes ekstra dimensioner i form af videoklip mv. Bøger og opslagsværker kan i princippet digitaliseres og sælges over nettet. Opslagsværkerne er et oplagt emne for digitalisering. Disse bliver allerede i vidt omfang solgt på cd-rom og vil således også kunne overføres digitalt. Generelt gælder det for disse varegrupper, at de enten allerede er - eller på sigt vil blive - digitalt overførbare. Såfremt alle de varer og ydelser, der kan digitaliseres, bliver digitaliseret og overført via Internettet fra udlandet, kan det maksimale tab af

momsprovenu skønnes til i størrelsesordenen 1.200 mill. kr. svarende til 1,1 pct. af det nuværende samlede momsprovenu på 114 mia.kr.

Så stort et momstab forudsætter imidlertid, at alle forbrugere har adgang til Internettet og benytter det til indkøb, og det scenario ligger langt ude i fremtiden. Det er fortsat kun en mindre del af forbrugerne, der har adgang til Internettet, og igen kun en del af disse, der vil benytte sig af internethandel i større udstrækning. Forbrugerne vil næppe - selv om det teknisk bliver muligt - foretrække hele forbruget af de pågældende varegrupper leveret digitalt, hvis anvendeligheden i øvrigt ikke er den samme, som f.eks. en fysisk bog sammenlignet med en digitalt overført bog.

Sammenfattende kan det konkluderes, at der ikke på nuværende tidspunkt foregår et salg af digitaliserede varer af betydning via Internettet. Der er potentiale for en vis vækst, men selv på mellemlangt sigt må det forventes, at et evt. momsprovenutab, som følge af at det private forbrug skifter til digitaliserede varer, skal måles i promille af det samlede momsprovenu.

5.9 Konklusion

Er der grundlag for ændrede momsregler for at undgå et provenutab som følge af den voksende internethandel?

For det første må man tage i betragtning, at fysiske varer, der bliver leveret fra tredjelande, altid bliver momsbelagt i Danmark. Det vil sige, at uanset hvordan privates handel via Internet med fysiske varer fra lande uden for EU kommer til at udvikle sig, vil der ikke opstå et momstab, hvis der kan opretholdes en effektiv kontrol med pakkeposten.

For det andet må man lægge til grund, at formålet med etableringen af det indre marked pr. 1. januar 1993 var at stimulere den samlede handel inden for EU og dermed også den private grænseoverskridende handel. Det kan derfor ikke betragtes som et egentligt momstab, at handel i et vist omfang flyttes fra køb i Danmark til køb i andre EU-lande. For at holde denne grænseoverskridende handel inden for visse generelle rammer har man på EU-plan fastsat regler om, at postordresalg over et vist niveau skal beskattes i det land, hvor den private køber bor. Som nævnt er denne grænse - som kun gælder for fysiske varer - for Danmarks vedkommende fastsat til

280.000 kr. Endelig skal man tage i betragtning, at køb af varer i andre EU-lande medfører, at der skal afholdes udgifter, der ikke skal afholdes ved køb i Danmark. Denne faktor begrænser også køb af varer uden dansk moms.

Ovenstående betragtninger gælder for fysiske varer. Men som det fremgik af kapitel 5.8 er det potentielle momstab som følge af internethandel med digitaliserede produkter heller ikke truende.

Konklusionen af disse betragtninger er, at der i den periode, som man med rimelighed kan udarbejde skøn over, ikke er behov for ændrede momsregler af hensyn til momsprovenuet. Der kan muligvis på længere sigt opstå en anden situation. Hvis det bliver tilfældet, må spørgsmålet tages op igen.

Selvom de overordnede virkninger på det danske momsgrundlag ikke umiddelbart skaber et behov for ændringer i de gældende momsregler, må det alligevel konstateres, at der på visse punkter mangler neutralitet i beskatningen. Samtidig kan det konstateres, at der kan optræde afgiftsbetinget konkurrenceforvridning. Det er udvalgets opfattelse, at der i EU- og OECD-regi skal arbejdes for, at denne afgiftsbetingede konkurrenceforvridning elimineres.

6 Skatter og Internettet

6.1 Indledning

I dette kapitel vil der på baggrund af de eksisterende lovregler om indkomstskat for personer og selskaber 0g dobbeltbeskatningsoverenskomster blive set på konsekvenserne af handel over Internettet med henholdsvis fysiske varer, digitaliserede produkter og tjenesteydelser.

Muligheden for at kunne beskatte en indkomst optjent i forbindelse med internethandel bestemmes af to faktorer. For det første er det en betingelse, at den person eller det selskab, der tjener indkomsten, er skattepligtig til Danmark efter de interne danske skatteregler, den såkaldte subjektive skattepligt. Når Danmark har indgået en dobbeltbeskatningsoverenskomst med et andet land, er det for det andet en betingelse, at denne overenskomst ikke forhindrer Danmark i at beskatte en indkomst, selv om indkomstmodtageren er skattepligtig til Danmark efter vores interne regler. Dansk beskatning forudsætter altså såvel skattepligt efter dansk lovgivning som beskatningsret efter en dobbeltbeskatningsoverenskomst.

Der sondres mellem to typer skattepligt. Fuld skattepligt og begrænset skattepligt.

Den fulde skattepligt baserer sig hovedsageligt på kriterier som bopæl, registrering og ledelsens sæde her i landet. Personer, selskaber, fonde m.v. der er **fuldt skattepligtige** her til landet, er skattepligtige af al indkomst, hvad enten den er indtjent her i landet eller i udlandet, det såkaldte globalindkomstprincip.

Den begrænsede skattepligt er baseret på indkomstkilde i Danmark og typen af indkomst. Personer, selskaber, fonde m.v., der ikke er fuldt skattepligtige her til landet, er begrænset skattepligtige, såfremt de har de typer indkomst her fra landet, herunder erhvervsindkomst gennem et fast driftssted, som er positivt opregnet i lovgivningen. Denne opregning er udtømmende. En indkomst med kilde hér, der ikke positivt er nævnt, kan således ikke beskattes i Danmark.

Ved vurderingen af i hvilken udstrækning Danmark kan beskatte, kan man for den fuldt skattepligtige sige, at det afhænger af dobbeltbeskatningsaftalernes bestemmelser om beskatningsret. For den begrænset skattepligtige må man se såvel på, om

indkomsten overhovedet er undergivet dansk skattepligt, og i bekræftende fald, om der er beskatningsret.

For at udlandet kan beskatte, gælder der helt tilsvarende betingelser om skattepligt og beskatningsret til dette land. Her kan det komme til at spille ind, at visse lande baserer deres fulde skattepligt på territorialitetsprincippet i modsætning til globalindkomstprincippet. Lande, der baserer sig på territorialitet, beskatter kun det, der er indtjent på dette lands territorium, samt eventuelt det, der indføres til landet.

6.2 Internetsalg fra udlandet til Danmark

6.2.1 Varer

Danmark vil kunne beskatte indkomst optjent i forbindelse med salg af varer, såfremt handlen foregår gennem et fast driftssted her i landet.

Efter dobbeltbeskatningsoverenskomsterne er det en betingelse for beskatning i kildestaten af indkomst ved grænseoverskridende forretningsmæssig virksomhed, at sælgeren udøver sin virksomhed gennem et fast driftssted i kildestaten.

Fast driftssted defineres som: "et fast forretningssted, gennem hvilket et foretagendes viksomhed hel eller delvist udøves."

Efter denne definition ligger der i begrebet fast driftssted, at der skal være tale om et forretningssted i form af lokaler eller eventuelt maskineri eller udstyr. Dette forretningssted skal dernæst være fast, d.v.s. det skal være beliggende et bestemt sted og have en vis permanent karakter. Foretagendet skal udøve sin forretningsaktivitet **gennem** dette faste forretningssted. Som alt overvejende hovedregel kræver dette, at der er ansat personale ved det faste forretningssted, men det er ikke nogen nødvendig betingelse.

Disse nødvendige betingelser for, at der foreligger et fast driftssted, er imidlertid ikke tilstrækkelige. Det kræves ydermere, at aktiviteten, der udøves gennem det faste forretningssted, er af en vis kvalificeret karakter. Virksomhed udført gennem det faste forretningssted anses ikke for kvalificeret, hvis det må ses som noget, der er af forberedende eller hjælpende karakter i relation til hovedvirksomheden. En

virksomhed kan således godt have et fast forretningssted i landet uden at have et fast driftssted.

OECD's og FN's modeloverenskomster opregner en række aktiviteter, der anses for at være forberedende eller hjælpende, og som derfor ikke medfører, at der foreligger fast driftssted, uanset at der for så vidt foreligger et fast forretningssted som disse aktiviteter udføres igennem helt eller delvist.

Disse undtagelser er i OECD's modeloverenskomst følgende:

a. anvendelsen af indretninger udelukkende med henblik på **oplagring, udstilling eller udlevering** af varer tilhørende foretagendet,
b. opretholdelsen af et varelager tilhørende foretagendet udelukkende med henblik på oplagring, udstilling eller levering,
c. opretholdelse af et varelager tilhørende foretagendet udelukkende med henblik på **forarbejdning** hos et andet foretagende,
d. opretholdelsen af et fast forretningssted udelukkende med henblik på at foretage **indkøb af varer** eller **indsamle oplysninger** for foretagendet;
f. opretholdelsen af et fast forretningssted udelukkende med henblik på at udøve enhver anden **virksomhed af forberedende eller hjælpende karakter** for foretagendet, og
f. opretholdelsen af et fast forretningssted udelukkende for at udøve enhver **kombination af de i a - e nævnte aktiviteter,** forudsat at det faste forretningssteds samlede virksomhed, der er et resultat af denne kombination, er af forberedende eller hjælpende karakter.

I modsætning til OECD' s modeloverenskomst, foreligger der i henhold til FN's modeloverenskomst (der benyttes af en række udviklingslande) et fast driftssted, hvis der er et lager i landet, hvorfra der regelmæssigt leveres varer cfr. a og b ovenfor.

Uanset at den udenlandske sælger ikke har noget egentligt fast driftssted i den ovenfor beskrevne betydning, kan der opstå et fast driftssted i visse tilfælde, hvor sælgeren benytter sig af en mellemmand.

Dette vil være tilfældet, når mellemmanden er agent for sælgeren, forudsat at agenten er **afhængig.** Al indkomst, som kan henføres til den afhængige agents salg, kan

beskattes her i landet. Dette gælder også, såfremt agenten sælger på global basis, da al virksomhed, der kan henføres til et fast driftssted, beskattes i det faste driftssted. Er der derimod tale om en **uafhængig** agent, opstår der ikke fast driftssted for sælgeren. Sondringen mellem disse to typer agenter, bliver derfor af afgørende betydning. Sondringen har især betydning i forbindelse med digitale varer og tjenesteydelser, fordi de nemmere kan sælges og distribueres over mange lande af en enkelt agent.

Når der skal sondres mellem afhængig contra uafhængig agent, findes der to opfattelser af, hvordan OECD-modellen skal fortolkes. Nogle af OECD-landene er af den opfattelse, at det forhold, at en agent har og sædvanligvis udøver en fuldmagt til at indgå kontrakter i mandantens navn, altid betyder, at agenten er afhængig. Andre OECD-lande er af den opfattelse, at når en uafhængig agent handler inden for sin sædvanlige forretningsvirksomhed, ændrer han ikke uden videre status til afhængig agent, selv om han har fuldmagt til at indgå kontrakter i mandantens navn. Hvis der er tale om standardkontrakter, som agenten har pålæg fra mandanten om at bruge, og som agenten ikke har nogen mulighed for at ændre på, forbliver agenten uafhængig.

Den seneste danske lovgivning på området og retspraksis lægger sig tæt op ad den sidste fortolkning. Der er nu udtrykkelig hjemmel for, at fjernsalg via en agent, der har fuldmagt til at binde mandanten, ikke anses for at være et fast driftssted i Danmark for den udenlandske fuldmagtsgiver. Efter dansk retspraksis udgør en uafhængig agent, der handler inden for sin sædvanlige forretningsvirksomhed, ikke et fast driftssted for mandanten, selv om agenten indgår bindende kontrakt i mandantens navn, og der er tale om standardkontrakter. Derimod er der ikke i retspraksis taget stilling til, hvordan det forholder sig, når agenten indgår individuelt forhandlede kontrakter. Efter Skatteministeriets opfattelse gør denne situation agenten til en afhængig agent med deraf følgende beskatningsret til Danmark.

6.2.2 Tjenesteydelser

På samme måde som der er regler for beskatning af udenlandske produktionsvirksomheder indkomst i Danmark, er der også regler for beskatning af vederlag, der betales for tjenesteydelser i liberale erhverv.

For at tjenesteydelser i liberale erhverv kan beskattes i her i landet, kræves det efter

dansk ret, at den der udøver et liberalt erhverv, har et fast sted her i landet, gennem hvilket virksomheden udøves. Begrebet "fast sted" er ikke defineret i OECD's modelkonvention. Reelt svarer "fast sted" imidlertid til fast driftssted, og det er denne fortolkning, der bliver lagt til grund i dansk ret.

I en række dobbeltbeskatningsoverenskomster er det bestemt, at såfremt personer i liberalt erhverv indenfor en 12-månedersperiode opholder sig mere end 183 dage i den anden stat, skal det sidestilles med et fast sted.

Efter dansk ret vil en udlænding, der opholder sig i Danmark i mere end seks måneder i sammenhæng, blive fuldt skattepligtig her til landet.

En udenlandsk virksomhed i liberalt erhverv, der via Internettet leverer tjenesteydelser til en dansk kunde, herunder holder møde med kunden over Internettet, vil ikke kunne beskattes i kundens stat, dvs. i Danmark. Der er hverken noget fast sted eller noget ophold i kundestaten.

I. visse tilfælde, kan de ydelser, der leveres af personer i liberalt erhverv have karakter af royalties. Dette er tilfældet, hvor ydelsen går ud over almindelig kompetence i faget, og må betegnes som know-how. Se nedenfor om royalties.

6.2.3 Royalties

For så vidt angår alle varer, ydelser o. lign., bag hvilke der ligger en ophavsret, et patent, en mønsterbeskyttelse eller know-how, opstår det spørgsmål, om vederlag for benyttelse af disse varer, ydelser m.v. skal anses for royalties og skattemæssigt behandles derefter.

Det skal bemærkes, at såfremt den udenlandske sælger har et fast driftssted i Danmark, og royaltybetalingerne er effektivt forbundet med dette faste driftssted, skal de skattemæssigt behandles som indkomst i det faste driftssted. Udgangspunktet er imidlertid her, at den udenlandske sælger, der benytter Internettet i forbindelse med salg til sine danske kunder, ikke har fast driftssted i Danmark.

Hvad angår royalties, er definitionen i dansk lovgivning meget snæver. Bestemmelsen i kildeskattelovens § 65C, stk. 4, definerer royalties således:

"Til royalty henregnes betalinger af enhver art, der modtages som vederlag for anvendelsen af eller retten til at anvende ethvert patent, varemærke, mønster eller model, tegning, hemmelig formel eller fremstillingsmetode eller som vederlag for oplysninger om industrielle, kommercielle eller videnskabelige erfaringer."

Egentlige copyright royalties er ikke dækket af denne definition.

Dobbeltbeskatningsoverenskomsternes royaltydefinition er bredere.

I OECD- modellens art. 12 defineres royalties således:

"Udtrykket "royalties" betyder i denne artikel betaling af enhver art, der modtages som vederlag for anvendelsen af, eller retten til at anvende enhver ophavsret til et litterært, kunstnerisk eller videnskabeligt arbejde, herunder spillefilm, ethvert patent, varemærke, mønster eller model, tegning, hemmelig formel eller fremstillingsmetode, eller for oplysninger om industriel kommerciel eller videnskabelig erfaring."

FN-modellens definition er endnu videre, idet den medtager retten til at bruge kommercielt eller industrielt udstyr.

Det er helt givet, at der ikke er tale om royalties, hver gang der handles en vare, der er baseret på en immateriel rettighed. Der er næppe nogen, der er i tvivl om, at den privatperson, der køber en bog, betaler for en vare, og at der ikke er tale om, at bogkøberen betaler royalties til forfatterrettighedernes indehaver.

Sondringen mellem royalties på den ene side og betaling for varer på den anden, går mellem dispositioner over den immaterielle rettighed som sådan, og dispositioner over enhver form for kopi fremstillet på basis af den immaterielle rettighed.

Rettighedshaveren har som udgangspunkt eneret til:

- at fremstille eksemplarer af det ophavsretligt beskyttede værk,
  at gøre det beskyttede værk tilgængelig for almenheden i oprindelig eller ændret skikkelse.

Ønsker andre at opnå rettighedshaverens samtykke til at benytte det ophavsretsbeskyttede værk på en af de beskrevne måder, og denne benyttelse sker mod betaling, er der tale om royaltybetaling.

Den skattemæssige konsekvens af, at der foreligger en royaltybetaling fra den danske kunde til den udenlandske forretningsdrivende, bestemmes af, om der er en dobbeltbeskatningsoverenskomst eller ej mellem Danmark og rettighedshaverens hjemstat. Er der én dobbeltbeskatningsoverenskomst, er det afgørende, om den følger OECD-modellen eller FN- modellen.

Er der ingen dobbeltbeskatningsoverenkomst, kan Danmark beskatte efter sin interne sats med 30 pct. af royaltiens bruttobeløb. Denne beskatning kan dog kun ske, når der er tale om de royalties, der er opregnet i kildeskattelovens § 65C, stk. 4, jf. ovenfor. Når Danmark kan beskatte en royalty, skal der i forbindelse med udbetaling eller godskrivning af royalty til personer i udlandet indeholdes royaltyskat. Den, for hvis regning udbetalingen eller godskrivningen foretages, er indeholdelsespligtig, forudsat at vedkommende har hjemting her i landet.

Såfremt en dobbeltbeskatningsoverenskomst følger OECD-modellen, kan betalingen af en ydelse, der må karakteriseres som royalty, kun beskattes i den udenlandske forretningsdrivendes bopælsstat. Danmark er i så fald afskåret fra at beskatte.

Såfremt dobbeltbeskatningsoverenskomsten følger FN-modellen og tillader kildestaten, her Danmark, at beskatte royaltybetalingerne med en vis procent af betalingens bruttobeløb, kan Danmark beskatte den udenlandske forretningsdrivende af betalingerne fra den danske kunde med den fastsatte overenskomstsats. Dette gælder dog ikke, hvis der er tale om copyrightroyalties.

Da de fleste royalties i forbindelse med overførsel over Internettet netop er copyrightroyalties, vil den snævre danske definition af skattepligtige royalties afskære Danmark fra at beskatte, da der i så fald ikke er begrænset skattepligt for den udenlandske forretningsdrivende.

6.3 . Internetsalg fra Danmark til udlandet

Udgangspunktet er, at der er tale om en dansk fuldt skattepligtig. Al indkomst på global basis er skattepligtig her.

Spørgsmålet er herefter, i hvilket omfang udlandet vil være i stand til at beskatte sælgeren af vedkommendes grænseoverskridende handel over Internettet. Udgangs-

punktet er her, ligesom det er i Danmark, at det er det pågældende lands egne regler, der er afgørende for, om aktiviteten kan beskattes i købslandet. Hvis Danmark ikke har indgået en dobbeltbeskatningsaftale med det pågældende land, gælder dette ubetinget. I så fald vil der ved skatteberegningen i Danmark blive taget hensyn til, at indkomsten også er beskattet i udlandet, således at der ikke bliver tale om dobbeltbeskatning.

Hvis der er en dobbeltbeskatningsaftale, hvilket vil være den typiske situation i forhold til de lande, Danmark eksporterer til, begrænses købslandets muligheder for at beskatte den danske sælgervirksomhed af de regler, der er aftalt i dobbeltbeskatningsaftalen.

6.3.1 Fast driftssted

Begrebet fast driftssted er en international norm, der kan genfindes i de enkelte landes lovgivning. De betragtninger, der er anført om, i hvilket omfang en udenlandsk virksomhed kan beskattes i Danmark, gælder derfor - generelt set - også i den omvendte situation, hvor det skal afgøres, i hvilket omfang en dansk virksomhed kan beskattes i udlandet. Begrebet fast driftssted kan dog være defineret på forskellige måder i andre landes interne lovgivning. Visse lande har en bredere definition, end tilfældet er i Danmark. Udlandet kan derfor have en mere vidtgående adgang til at beskatte, end Danmark har. Om denne bredere beskatning kan gennemføres afhænger herefter af, om dobbeltbeskatningsoverenskomsten med det pågældende land følger OECD- eller FN-modellen. Begrebet fast driftssted efter FN-modellen, der bruges som forhandlingsmodel af mange ikke OECD-lande, er mere omfattende end efter OECD-modellen.

Efter OECD-modellens definition af fast driftssted giver f.eks. et udleveringslager i kundestaten ikke fast driftssted, uanset at lageret er permanent. Efter FN-modellen derimod, vil et udleveringsvarelager, hvorfra der regelmæssigt udleveres varer til kunder, udgøre et fast driftssted i dette land.

Visse overenskomster har bestemmelser om den såkaldte: "strongest force of attraction." Dette dækker over, at virksomheder, der i forvejen har et fast driftssted, kan beskattes i kildestaten, såfremt de foretager salg af tilsvarende karakter som det, **der** foretages af det faste driftssted, uanset at salget klart foretages fra hovedkontoret

i hjemlandet. Sker salg over Internettet fra hovedkontoret i stedet for det faste driftssted, kan denne handel så at sige blive henført til det faste driftssted og blive beskattet i udlandet.

Det kan, som de ovenfor omtalte eksempler viser, således forekomme, at udlandet kan beskatte i situationer, hvor Danmark må afstå herfra i den omvendte situation på grund af manglende begrænset skattepligt. Dels fordi de udenlandske interne skattepligtsregler om fast diftssted er bredere end de danske, dels fordi overenskomsten også definerer fast driftssted bredt.

Der kan også forekomme udvidelser af begrebet "fast sted", der er af betydning for beskatning af indkomst fra liberalt erhverv (tjenesteydelser). I en række overenskomster er det således bestemt, at såfremt personer i liberalt erhverv opholder sig mere end 183 dage i en 12-månedersperiode i den anden stat, skal det sidestilles med et fast sted. I ganske få, meget kildestatsvenlige overenskomster, er det en tilstrækkelig betingelse, for at kildestaten kan beskatte, at personer i liberalt erhverv modtager betalinger fra kunder i den pågældende stat.

Kun i de få tilfælde, hvor selve betalingen fra kundestaten er tilstrækkelig til beskatning dér, kan en dansk virksomhed i liberalt erhverv komme ud for beskatning i udlandet, når tjenesteydelsen leveres over Internettet.

6.3.2 Royalty

Såfremt en dobbeltbeskatningsoverenskomst følger OECD-modellen, vil betalingen af en ydelse, der må karakteriseres som royalty, kun kunne beskattes i royaltymodtagerens bopælsstat, dvs. Danmark.

Såfremt dobbeltbeskatningsoverenskomsten giver kildestaten ret til at beskatte royalties med en nærmere angivet procent af bruttoroyaltybeløbet, vil udlandet kunne beskatte den danske sælger. En sådan hjemmel er typisk indeholdt i dobbeltbeskatningsaftaler, der er indgået efter FN-modellen, men den kan også forekomme i dobbeltbeskatningsaftaler, der er indgået efter OECD-modellen, hvor man konkret har fraveget reglen om, at royalties ikke kan beskattes i kildestaten. Det kan også forekomme, at royalty-bestemmelsen indeholder en anden definition af begrebet royalty end modelkonyentionerne. I så fald kan også vederlag, der hverken efter dansk eller

gængs international opfattelse kan karakteriseres som royalty, blive beskattet i udlandet.

I alle tilfælde, hvor der er indgået en dobbeltbeskatningsaftale, bliver der ved beskatningen i Danmark efter globalindkomstprincippet taget hensyn til, at indkomsten er beskattet i udlandet, således at dobbeltbeskatning undgås.

6.4 Skattekontrol

Det danske skattesystem bygger i vid udstrækning på, at borgere og virksomheder er forpligtede til at indsende en række oplysninger til skattemyndighederne. Det gælder både oplysninger om egne indkomstforhold (selvangivelsespligten) og oplysninger til brug ved (korrekt) beskatning af andre skatteydere. De sidstnævnte pligter påhviler primært virksomheder, der leverer en lang række oplysninger, der anvendes i forbindelse med den fortrykte selvangivelse. Der må nødvendigvis udøves en vis kontrol med, at regler om at afgive oplysninger til skattemyndighederne bliver overholdt.

De fleste love om skatter og afgifter indeholder bestemmelser om skattemyndighedernes kontrolmuligheder. Alternativt kan myndighedernes hjemmel til at foretage kontrol være anført i en særlov som f.eks. skattekontrolloven.

6.4.1 Virksomheders transaktioner

I forbindelse med opkrævning af skatter og afgifter vil myndighedernes kontrolindsats primært være fokuseret på regnskabsmæssige registreringer. Der er en omfattende lovgivning omkring virksomheders pligt til at føre daglige bøger, udarbejde årsregnskaber mv. Det gælder generelt for alle erhvervsvirksomheder, at de skal føre et bogholderi i overensstemmelse med lovregler, der er fastsat i bogføringsloven med tilhørende bekendtgørelse. Er der tale om virksomhed, der drives i selskabsform er de grundlæggende regler om bogføring udbygget med krav **til** virksomhedens aflæggelse af årsregnskab.

I forhold til skatte- og afgiftssystemet er disse regler udbygget med regler om især supplerende oplysninger og specifikationer mv., der eksempelvis skal indsendes sammen med selvangivelse og årsregnskab, for at den indsendte selvangivelse kan anses for fyldestgørende som grundlag for skatteansættelsen.

Set fra et kontrolmæssigt synspunkt er det væsentligt, at denne lovgivning med tilhørende bekendtgørelser medfører, at virksomhederne skal foretage systematiske registreringer af alle økonomiske transaktioner og af alle varestrømme i virksomheden. Det indebærer bl.a., at der skal etableres et transaktionsspor i virksomhedens bogholderimæssige registreringer, der muliggør en effektiv revisionsmæssig efterprøvelse af registreringernes rigtighed.

Det følger endvidere af de anførte lovbestemmelser, at der skal foreligge dokumentation for alle posteringer i virksomhedens bogholderi. Det forventes som hovedregel, at dokumentationen foreligger i form af eksterne bilag, der forventes at være udstedt af andre erhvervsdrivende.

Skattekontrollovens § 6 giver skattemyndighederne adgang til at foretage kontrol af erhvervsdrivendes bogholderi og andre forhold af betydning for og med tilknytning til den erhvervsmæssige virksomhed.

Det skal anføres, at der reelt ikke sker nogen ændring i forhold til de ovenfor omtalte krav og forpligtelser i relation til at registrere økonomiske transaktioner, fordi transaktionerne f.eks. i form af varesalg sker ved en elektronisk transmission.

De forpligtelser, der er beskrevet ovenfor gælder på samme måde for udenlandske virksomheders filialer og lign. (fast driftssted) her i landet.

De nugældende regler om bogføring, regnskabsaflæggelse og oplysnings- og selvangivelsespligt kan generelt anses for at være tilstrækkelige til at sikre, at fiskus modtager de skatter og afgifter, der forudsættes i lovgivningen.

Det bemærkes i den forbindelse, at bogføring af vare- og pengestrømme i en virksomhed ikke alene foretages for at opfylde lovgivningsmæssige krav fra det offentlige. Der er også tale om absolut nødvendige værktøjer for enhver erhvervsvirksomhed, som anvendes til styring af såvel produktion som - ikke mindst - likviditet. Virksomheder, der ikke har styr på disse vigtige funktioner, har som hovedregel en kort levetid.

I forbindelse med de traditionelle opfattelser af transaktionsspor og dokumentation skal man dog være opmærksom på den udvikling, der allerede foregår i mange virk-

somheder, hvor man i større og større omfang anvender elektroniske medier i forbindelse med finansielle registreringer. Det medfører i mange virksomheder - ikke mindst internationale koncerner - at man ikke længere opfylder de traditionelle opfattelser af f.eks. bogføring og dokumentation. Mange koncerner har således centrale computere, der lagrer finansbogholderi for f.eks. alle europæiske datterselskaber på samme sted. Bogføringen foregår enten i det pågældende land eller sker online. Ofte opbevares en del af den underliggende dokumentation for registreringerne også i det pågældende land. Disse forhold har ikke hidtil medført kontrolmæssige problemer i f.eks. de nordiske lande, selv om koncernen har placeret bogføringen i eksempelvis UK.

Det gælder dog kun for de såkaldt seriøse virksomheder, der vel også generelt ønsker at medvirke til, at de lovpligtige skatter og afgifter også tilflyder de offentlige kasser.

Handel og andre økonomiske transaktioner via elektroniske medier ændrer ikke radikalt ved dette bortset fra, at der er betydelig risiko for, at der opstår huller i transaktionskæden.

Det kan således konkluderes, at det ikke medfører særlige yderligere kontrolproblemer, at handel og økonomiske transaktioner foregår via f.eks. Internet.

6.4.2 Fastlæggelsen af oplysningspligt

Det er en væsentlig forudsætning for såvel oplysningspligt som mulighederne for at foretage kontrolmæssige undersøgelser, at den pågældende virksomhed kan anses for oplysningspligtig her til landet.

Det giver i de fleste tilfælde ikke anledning til problemer at fastslå, om en given virksomhed er oplysningspligtig i Danmark. Det er således åbenbart, at en virksomhed, der har lagre og kontorlokaler og ansatte medarbejdere på en plads i Danmark, vil skulle betale moms, kildeskat mv. for de ansatte medarbejdere osv.

I langt de fleste tilfælde vil disse forhold være knyttet sammen med, at virksomheden har etableret et fast driftssted i Danmark eller udøver sin virksomhed her i landet gennem en befuldmægtiget, jf. afsnit 6.2.

Ikke mindst i skattelitteraturen findes en omfattende omtale af begrebet fast driftssted. Det gælder f.eks. i forbindelse med dobbeltbeskatningsaftalernes definitioner og kQmmentarer til dette i skatteretlig forstand væsentlige begreb.

Det forudsættes således, at en virksomhed - for at have etableret et fast driftssted - har erhvervet eller lejet lokaler, hvorfra virksomhedens drives. Det faste driftssted har også sammenhæng med ansættelsen af personale og - naturligvis - med de funktioner, der udføres fra driftsstedet. Det kræves således sædvanligvis, at det faste driftssted har en vis selvstændighed i forhold til modervirksomheden.

Det bemærkes i den forbindelse, at lovligt etablerede aktieselskaber og andre selskaber normalt altid anses for at være et fast driftssted. Dette er dog modificeret de senere år i f.eks. dansk skatteret med indførelse af reglerne om tvungen sambeskatning og skattepligt begrundet i ledelsens sæde.

Den teknologiske revolution ændrer ikke ved disse forhold, men medfører dog en række ikke hidtil kendte vanskeligheder. Det er uomtvisteligt, at også elektroniske transaktioner må tage deres udgangspunkt i et fast driftssted ét eller andet sted i verden. Det er derimod forbundet med vanskeligheder at fastslå, hvor dette driftssted er beliggende; et forhold der udspringer af, at der ikke findes en ubrudt kæde af transaktioner ved f.eks. handel på Internet.

På den anden side er Internettet ikke udtryk for den rene anarki. De virksomheder eller personer, der opererer på nettet, kan pålægges pligter til at sikre en vis kontrolmulighed for offentlige myndigheder. Det kan formentlig ske uden nogen større skadevirkning for anvendelsen og udbredelsen af de nye kommunikationsformer. Det bør overvejes - og bliver også overvejet internationalt - om sådanne pligter kunne pålægges de virksomheder, der ejer telenet, satellitter, netbetalingssystemer mv. Det kan naturligvis drøftes, om det er realistisk at gennemføre sådanne pligter i forbindelse med den teknologiske udvikling. Det forekommer sandsynligt, at et internationalt samarbejde herom vil have en væsentlig betydning for den mere odiøse anvendelse af denne form for samhandel.

6.4.3 Varer og tjenesteydelser

Fra en kontrolmæssig betragtning er der en betydelig forskel på forskellige former for transaktioner. Transaktioner med fremsendelse af fysiske varer vil det altid være muligt at konstatere ved selv relativt simple kontrolprocedurer, naturligvis afvejet efter væsentlighed og risiko.

Hvis der er tale om overførsel af tjenesteydelser f.eks, konsulentbistand el. lign., kan det være vanskeligt at kontrollere modtageren, idet mange sådanne opgaver kan udføres uden personlig tilstedeværelse eller overførsel af et fysisk aktiv. Fakturering og betaling kan gennemføres elektronisk.

I de fleste tilfælde vil modtageren (betaleren) dog have behov for dokumentation - bl.a. til brug for skattemyndighederne - for de afholdte udgifter, dvs. en faktura el. lign., der f.eks. kan være fremsendt via Internet, men udskrevet på papir af kunden.

6.4.4 Transfer pricing

I takt med udviklingen i internethandlen vil skattemyndighedernes behov for at kunne dokumentere forskellige økonomiske og varemæssige transaktioner indenfor en multinational koncern øges.

Man må formode, at det vil være nødvendigt for koncernen at holde regnskab med koncerninterne transaktioner, bl.a. for at forebygge eventuelle besvigelser, og dermed også muligt for skattemyndighederne at følge et transaktionsspor.

Det kan selvfølgelig ikke afvises, at der vil blive gjort forsøg på at overføre midler til f.eks. skatteoaser alene med det formål at unddrage sig beskatning. Denne form for mere tvivlsomme transaktioner forekommer formentlig allerede med den nugældende lovgivning og med anvendelse af kendt teknologi.

Kontrollen af denne form for skatte- og afgiftsarrangementer er imidlertid vanskelig og bliver formentlig gjort vanskeligere af anvendelse af elektronisk teknologi, men der er gode muligheder for ved anvendelse af traditionelle revisionsmetoder og handlinger at afdække sådanne transaktioner. Naturligvis vil anvendelsen af den mest moderne teknologi forbedre myndighedernes muligheder for at afsløre sådanne transaktioner.

Folketinget har i februar 1998 vedtaget en lov om transfer-pricing problematikken, der bl.a. har til formål at förbedre skattemyndighedernes kontrolmuligheder på dette område.

6.5 Vurdering af skattereglerne

Som det fremgår ovenfor, er betingelserne for, at stater kan beskatte udenlandske virksomheders grænseoverskridende aktiviteter afhængig af, om der foreligger fast driftssted/fast sted, og om en betaling må anses for at være royalty.

Det drøftes i øjeblikket i OECD-regi, i hvilket omfang internethandel kan rummes inden for disse traditionelle begreber. Det drøftes endvidere, om disse begreber bør omdefineres, eller om man skal lade selve transaktionsmåden definere transaktionen. Der henvises herom til kap.8.

6.5.1 Fast driftssted

Det har været drøftet, om de traditionelle betingelser for, at der er fast driftssted, kan være opfyldt, hvis handel formidles elektronisk gennem en fast server her i landet. Der kan siges at være forretningssted, i og med at der benyttes udstyr i Danmark. Dette foretningssted skal være fast. Heri ligger to krav, nemlig en vis geografisk beliggenhed og tidsmæssig varighed. Geografisk vil kravet kunne være opfyldt, hvis serveren er anbragt stationært på ét givet sted. Tidsmæssigt vil kravet kunne være opfyldt, f. eks. hvis transaktionerne går gennem den stationære server i et vist tidsrum på ca. 6 måneder eller mere. Endelig kræves det, at forretningsaktiviteten udføres gennem det faste sted. Dette kan være opfyldt, hvis alle led i handelstransaktionen foregår gennem serveren.

Spørgsmålet er herefter, om de aktiviteter, der går gennem dette faste forretningssted er så kvalificerede, at der foreligger et fast driftssted. Såfremt sælgeren både averterer, modtager ordrer og betaling gennem serveren, kan forretningen siges at være udøvet gennem dette forretningssted.

Ovenfor er der talt om serveren i bestemt ental. Dette er ikke tilfældigt. Ofte vil sælgeren benytte flere servere. Disse kan være placeret i forskellige lande. De kan enten rumme alle funktioner, såsom hjemmeside, afgivelse af ordre, aksept og betaling, eller de enkelte servere kan rumme en enkelt eller et par af funktionerne.

Selv om de enkelte servere rummer alle funktioner, er det ikke sikkert, at alle funktioner også rent faktisk går gennem en enkelt server. Kunden vil blive betjent gennem den eller de servere, der er mindst belastede på transaktionstidspunktet. Hverken køber eller sælger vil formentlig vide om alle led i transaktionen er gået gennem én server, eller hvis dette skulle være tilfældet, gennem hvilken server ordren er afgivet og effektueret.

Dette gør det på det nærmeste umuligt at afgøre, hvor meget og hvad der er effektueret gennem den enkelte server. Da en stat kun kan beskatte den indkomst, der kan henføres til det faste driftssted, står man over for et nærmest uløseligt allokeringsproblem.

Hvis de enkelte servere kun rummer enkelte funktioner, således at en hjemmeside er på én server, ordreafgivelsen går genem en anden, akcept gennem en tredie og betalingen gennem en fjerde, kan man næppe tale om fast driftssted. Den server, som en hjemmeside er på, svarer til et sted, hvor man udstiller eller annoncerer. Dette er en aktivitet, der ikke er så kvalificeret, at der er tale om fast driftssted. Det er yderst tvivlsomt, om en server, der udelukkende modtager ordrer eller betalinger, er nok til at kunne sige, at aktiviteten udføres **gennem dette faste sted,** da der kræves flere servere for at hele transaktionen kan gennemføres.

Særligt med hensyn til digitaliserede varer, der kan leveres direkte i digitaliseret form fra en server til kundens PC, kan det hævdes, at en database med digitalt indhold er et varelåger, og at hele transaktionen kan ses som opretholdelse af et varelager, udelukkende med henblik på udstilling og levering. En sådan aktivitet medfører ikke et fast driftssted efter OECD-modellen, men kan gøre det efter FN-modellen.

Som det fremgår, kan det være vanskeligt at anvende begrebet fast driftssted (artikel 5) og reglerne om forretningsmæssig indkomst og dens allokering (artikel 7) på internethandel. Dette rejser det grundlæggende spørgsmål, om disse begreber er egnede, når formålet er fastlægge hvilken stat, der kan beskatte disse operationer.

Den elektroniske handel er efter sin natur karakteriseret ved, at automatiserede funktioner kan udføre en mængde forretningsmæssige transaktioner i en kildestat, med en meget ringe fysisk tilstedeværelse dér og uden nødvendigvis at deltage i nogen videre udstrækning i denne stats økonomiske liv.

Det forekommer derfor uhensigtsmæssigt i denne sammenhæng at basere fordelingen af beskatningsretten mellem stater på tilstedeværelsen af en server og anse denne som fast driftssted, et begreb der er baseret på en fast og kvalificeret geografisk tilstedeværelse.

Hertil kommer, at hvis man skulle godtage én fast server, der rummer alle funktioner, der er nødvendige for gennemføre en elektronisk købs- og salgstransaktion som et fast driftssted, forudsat at de tidsmæssige krav er opfyldt, ville det blive meget let at få fast driftssted, hvor man skulle ønske det.

Det er på den anden side lige så let at undgå at få fast driftssted. Det eneste, der behøves, er at flytte alle funktioner til en anden server, f. eks. hver anden måned. Begge dele strider mod den grundlæggende ide om et fast driftssted, som en så kvalificeret tilstedeværelse i en stat og deltagelse i dennes økonomiske liv, at det bør give anledning til beskatning.

De danske regler om fast driftssted, fortolkes i overensstemmelse med OECD-modellens principper og kommentarer. Der er endnu ikke udarbejdet en fælles holdning mellem OECD-landene til en server som fast driftssted. Det foreløbige arbejde peger stærkt imod at godtage dette, hviket man kan være enig i fra dansk side.

For så vidt angår generering af en hjemmeside på en server i Danmark, vil det hverken efter intern ret eller efter overenskomsterne kunne anses for et fast driftssted, fordi det må sidestilles med annoncering.

Udgangspunktet er således, at handel via Internettet ikke i sig selv giver fast driftssted i Danmark. Dette betyder imidlertid ikke, at virksomheder, der anvender Internettet til salg, aldrig får et fast driftssted i kildestaten, dvs. i Danmark. Dette afhænger af, om de øvrige omstændigheder ved salget er sådanne, at der er fast driftssted.

Såfremt salget foretages af sælger selv, direkte til kunderne over Internettet, er der ikke fast driftssted i kundelandet (Danmark), idet der ikke er et fast sted hér, gennem hvilket salget foregår.

I visse tilfælde, opretholder sælgerne et lager af varer, der endnu ikke er solgt, i kundelandet. Dette kan f.eks. være motiveret af hensynet til hurtig levering. Efter dansk

ret udgør et sådant lager ikke et fast driftssted. Om der i dette tilfælde foreligger et fast driftssted efter en dobbeltbeskatningsoverenskomst afhænger af, om overenskomsten med det pågældende land følger OECD- eller FN-modellen.

En udenlandsk sælger, der opretholder et permanent udleveringslager i Danmark, og i øvrigt sælger varer over Internettet, vil ikke kunne beskattes i Danmark, uanset om overenskomstens definition af fast driftssted medtager udleveringsvarelageret, da der ikke er den fornødne skattepligt.

Til varesalget, kan der i kundelandet være knyttet visse aktiviteter, der tager sigte på at fremme salget. Show-room, reklame og markedsundersøgelser i Danmark vil heller ikke medføre fast driftssted her i landet. Såfremt det er nødvendigt at tilbyde efterservice, vil dette imidlertid betyde, at der er et fast driftssted.

Ved handel med fysiske varer, er der således ingen retlig forskel mellem handel via Internet og traditionel postordresalg. Derimod kan der meget vel opstå en faktisk forskel, i og med at handel, der tidligere krævede tilstedeværelse i kildestaten, fremover meget vel kan foretages fra hjemlandet over en hjemmeside. Dette vil - som nævnt i indledningen - give en tendens til mindsket kildestatsbeskatning og tilsvarende øget bopælsstatsbeskatning.

I de internationale diskussioner om betydningen af handel via Internet for skattereglerne har man været inde på, om en internetudbyder eller et teleselskab kunne betragtes som agenter for den sælgende virksomhed. Hvis man yderligere antog, at internetudbyderen eller teleselskabet var en "afhængig agent", jf. afsnit 6.2. ville det have den virkning, at den udenlandske virksomhed, hvis salg blev formidlet gennem en dansk internetudbyder eller et dansk teleselskab, havde fast driftssted her i landet. En sådan opfattelse er ikke gældende ret i Danmark.

Teleselskabets kunde køber en serviceydelse af selskabet, der i princippet ikke adskiller sig fra at bestille en vognmand til at transportere en fysisk vare fra et sted til et andet.

6.5.2 Royalties

Det har været drøftet, i hvilket omfang transaktioner over Internettet falder ind under den traditionelle definition af royalties, når talen er om immaterielle goder,

der tages direkte ned på kundens pc. Spørgsmålet har især været drøftet i relation til computerprogrammer.

Udgangspunktet må være, at hvis der er tale om rent salg over Internettet af et program, er der tale om salg, og de sædvanlige betingelser om, at der skal foreligge fast driftssted i kundens stat skal være opfyldt, for at denne kan beskatte. Imidlertid kan der være knyttet andre ydelser til leveringen over Internettet end det rene salg. Ofte vil sælgeren tilbyde en service i forbindelse med salget, f.eks. efterfølgende hjælp og vejledning i forbindelse med brugen af et computerprogram. Denne service kan være en royalty, idet der kan være tale om: "oplysninger om industriel, **kommerciel,** eller videnskabelig erfaring". Her er tale om en ydelse, der ikke kan beskyttes som en egentlig ophavsrettighed, men som falder under kategorien "forretningshemmeligheder." Betalingen for denne brugerservice kan efter omstændighederne anses for en royalty, navnlig hvis der er tale om modifikation af programmet.

Programmer, der sælges over Internettet, kan leveres således, at kunden først kan bruge dette, når der er leveret en kode, der åbner programmet. Dette kan fortolkes ind i definitionen af royalties, da denne dækker "hemmelig formel eller forretningsmetode." Det forekommer at være en overfortolkning at anse en kode for omfattet af begrebet "hemmelig formel", men der er enkelte lande, der lægger dette til grund.

Et program kan sælges til en virksomhed, der i forbindelse med købet erhverver retten til at kopiere programmet i et vist antal eksemplarer, udelukkende til internt brug i virksomheden. Strengt taget er denne kopiering udøvelse af en ophavsretsfunktion. Der er imidlertid ikke tale om kopiering til videresalg, men udelukkende til internt brug, og hele transaktionen må anses for salg.

Den fremherskende opfattelse kan opsummeres som følger:

- Der er tale om royalties, når der sker en begrænset overførsel af retten til at udnytte ophavsretten m.v., og kontrakten ikke har karakter af salg af rettigheden.
- Betaling for software til personligt brug eller brug i en virksomhed repræsenterer salg af en vare, ikke en betaling af royalty.
- Hvis en ophavsret m.v. afstås, er betalingen ikke royalty, men en salgsavance.
- Hvis der er tale om blandede kontrakter, skal kontrakten opdeles på de enkelte komponenter, der skattemæssigt behandles separat. Hvis en del kan anses for at

> **være** underordnet, kan den skattemæssige behandling eventuelt bestemmes af karakteren af hovedkomponenten.

Hvis der er tale om royalties, er det copyright, således at der ikke er begrænset skattepligt i Danmark. I andre lande kan sådanne royalties imidlertid være omfattet af det pågældende lands regler om begrænset skattepligt.

Bortset fra de egentlige royaltykontrakter, f.eks. i form afret til fremstilling og salg, er der således sjældent tale om royalty. I stedet vil der være tale om indkomst ved forretningsmæssig virksomhed (artiklerne 5 og 7 i OECD's modelkonvention) kapitalgevinst (artikel 13) eller indkomst ved personlig virksomhed (artikel 14).

Det skal dog bemærkes, at fortolkningen af, hvad der kan dækkes af royaltydefinitionen, varierer. Visse lande har en mere vidtgående fortolkning end andre.

Retligt synes der ikke at være nogen forskel på, om et immaterielt gode overføres via Internet eller på anden måde. Imidlertid vil transaktioner over Internet ofte være af en særlig karakter, i og med at der forekommer mange blandingskontrakter. Dette er især tilfældet i forbindelse med overførsel af computerprogrammer. I disse kontrakter kan indgå egentlig copyright, salg af enkelte kopier, service og know-how.

Ved blandede kontrakter kan **en** del af kontraktssummen blive karakteriseret som royalty og blive beskattet som sådan.

Der har været tanker fremme om, at man skulle definere handel over Internet med digitaliserede ydelser som royalties. Dette synspunkt med at lade selve mediet for en handel definere dennes karakter rent skattemæssigt, finder næppe megen støtte.

Hvis man ville gå ind for dette synspunkt, ville det indebære, at enhver køber, privat såvel som forretningsdrivende, skulle indberette enhver handel de foretog over Internettet, eventuelt kombineret med forpligtelse for køberen til at indeholde royaltyskat. I praksis ville dette være helt uhåndterligt. Endvidere ville det kunne lede til en kædebeskatning, såfremt sælgeren ikke er identisk med rettighedshaveren/producenten. Den private køber af f.eks. et computerprogram skulle indeholde royaltyskat. Den skattepligtige i dette tilfælde ville være sælgeren af programmet. Såfremt programmet blev fremstillet og solgt i henhold til en royaltykontrakt mellem rettigheds-

haveren og fremstilleren/sælgeren, skulle denne på ny indeholde royaltyskat. Denne gang ville det være rettighedshaveren, der var den skattepligtige.

Ideen har til formål at komme uden om kravet om fast driftssted som betingelse for beskatning i kildestaten. Øvelsen er imidlertid helt indholdsløs i alle de mange tilfælde, hvor en dobbeltbeskatningsoverenskomst baserer sig på OECD-modellen, i og med at denne bestemmer, at det udelukkende er rettighedshaverens bopælsstat, der kan beskatte.

Det er den danske holdning, at en transaktion må vurderes som sådan efter sit indhold. Måden hvorpå ydelsen overføres fra sælger til køber er ikke et relevant grundlag at definere transaktionen på.

6.5.3 Skattekontrollen

Fra en generel betragtning har vi i Danmark et funktionelt og acceptabelt sæt af regler og muligheder for at foretage kontrol af erhvervsmæssige transaktioner. Men der kan vel altid stilles ønske om yderligere kontrolmuligheder.

Umiddelbart synes den største hindring for en effektiv kontrol at have forbindelse med handel mv. over landegrænser. Der er en betydelig tendens til på disse områder at håndhæve den nationale suverænitet meget restriktivt.

Som udgangspunkt er der ikke behov for større ændringer i de forskellige regler om regnskab og kontrol. Der kunne måske være behov for at indskærpe pligten til i alle transaktioner at sikre et ubrudt transaktionsspor og for at understrege dokumentationspligten.

Det er et faktum, at enhver form for kontrol er vanskelig, hvis den ene part i en transaktion er en privat person. Det skyldes, at en privat person ikke har samme interesse i at modtage en faktura eller kvittering for leverancen, da den private person ikke har behov for dokumentation som grundlag for registrering af transaktionen i sit bogholderi.

Problemet har også en vis sammenhæng med, at private personer som hovedregel ikke skal dokumentere deres private forbrug, og med hensynet til privatlivets fred og

boligens ukrænkelighed. Disse forhold har haft en væsentlig betydning ved udformningen af myndighedernes kontrolbeføjelser. Samme forhold spiller en betydelig rolle ved lovgivning, der kunne pålægge private personer forskellige oplysnings- og angivelsespligter over for skatte- og afgiftsmyndighederne. Det er særdeles vanskeligt at foretage en rimelig kontrol af, at sådanne pligter efterleves.

Som udgangspunkt vil handel via Internettet ikke indeholde skattemæssige kontrolproblemer. Det private forbrug vil ske med midler, der allerede er beskattede. Anvendelse af eventuelle ubeskattede midler (sorte penge) er som udgangspunkt ikke et særligt kontrolproblem, der er afledt af den elektroniske revolution.

6.5.4 Internationalt kontrolsamarbejde

Der foregår allerede på nuværende tidspunkt et udstrakt samarbejde mellem skatte-, afgifts- og toldmyndigheder i EU´s medlemslande og andre lande ikke mindst lande, der er medlem af OECD. Samarbejdet bygger på en række internationale aftaler, der strækker fra bistandsbestemmelser i dobbeltbeskatningsaftaler til EU-direktiver og OECD-konventioner.

Der skal ikke i denne sammenhæng foretages nærmere gennemgang af disse regler, men blot konstateres, at det legale og det praktiske grundlag for det internationale kontrolsamarbejde er til stede. Det gælder om at få dette samarbejde til at fungere optimalt og om inden for de nuværende rammer at få samarbejdet gearet på en måde, så det kan matche konsekvenserne af den teknologiske udvikling.

Udviklingen af elektroniske medier og kommunikation har ikke nogen væsentlig indflydelse på kontrolproblemerne, hvis de relevante transaktioner vedrører fysiske varer og genstande. Det ændrer ikke kontrolprofilen, at en vare bestilles via Internet i stedet for via telefon, på telefax eller ved et almindeligt brev.

Overførsel af tjenesteydelser og digitale leverancer (musik, billeder, software og lign.) giver nogle kontrolproblemer, men det vil som udgangspunkt være muligt at foretage kontrol hos sælger. Det vil også være muligt at udveksle oplysninger om sådanne handler mellem myndighederne i de involverede lande. Det forudsætter dog, at parterne er hjemmehørende i lande, der har evne og vilje til at foretage kontrol også af denne form for transaktioner.

Hvis den ene part er placeret i et skattely, hvor der ikke stilles krav om oplysninger til myndigheder om erhvervsmæssige aktiviteter, indsendelse af regnskaber eller selvangivelser, vil det naturligvis være vanskeligere at foretage effektiv kontrol. Men myndighederne er traditionelt særligt opmærksomme over for transaktioner, der sker via kendte skattely. 0g der findes metoder, der også kan afsløre disse former for eventuel skatte- og afgiftskriminalitet.

6.5.5 Nye **handelsmønstre betydning for skattereglerne**

I den traditionelle handel med varer er en udenlandsk virksomhed, der vil operere på det danske marked, afhængig af en dansk salgsorganisation. Salgsorganisationen kan være etableret i eget regi eller i fremmed regi. Hvis salgsorganisationen er etableret i eget regi, kan den være etableret som datterselskab eller som en afdeling, filial eller en repræsentant, der handler på den udenlandske virksomheds vegne. Hvis salgsorganisationen er etableret i fremmed regi, kan der være tale om en dansk importør, en agent, der handler på egne vegne, eller en kommissionær. I det traditionelle handelsmønster vil den samlede fortjeneste, der opnås ved at sælge et bestemt produkt, være sammensat af en fortjeneste, der optjenes i de forskellige led i salgskæden. Den del af den samlede fortjeneste, der optjenes hos virksomheder i Danmark, beskattes direkte i Danmark efter reglerne om fuld skattepligt. Dette gælder for salgsfunktioner, der udføres i fremmed regi af danske virksomheder, men også for salgsfunktioner i eget regi, der er etableret som danske datterselskaber. Den del af den samlede fortjeneste, der optjenes gennem afdelinger og lign. her i landet, bliver også beskattet i Danmark, men i så fald efter reglerne om begrænset skattepligt (fast driftssted). Noget tilsvarende gælder for levering af tjenesteydelser.

En vækst i handel via Internettet rejser nogle nye problemstillinger i forhold til dem, der kendes fra de kendte handelsmønstre. Handel via Internettet skaber mulighed for direkte salg fra producent til forbruger uden mellemled. Denne direkte kontakt mellem udbyder og forbruger findes for så vidt også ved det traditionelle postordresalg. Det traditionelle postordresalg er dog ret ufleksibelt i forhold til handel i "rigtige" forretninger. Denne mangel på fleksibilitet bliver i vidt omfang elimineret ved handel via Internettet.

Generelt set formindskes derfor behovet for at have en salgsorganisation i det land, hvor man ønsker at sælge varer eller ydelser. Det betyder - igen generelt set - at den

del af den samlede fortjeneste ved salg af et produkt, der kan beskattes i det land, hvor varen bliver solgt, bliver mindre, medens den del af den samlede fortjeneste, der kan beskattes i det land, hvor virksomheden hører hjemme, bliver større. Det er vanskeligt at skønne over, hvilken betydning denne udvikling får. Med de skøn over handelen via Internettet, der fremgår af kapitel 3, vil der stadigvæk være et stort område for varesalg efter de traditionelle handelsmønstre. Det kan føre til, at udenlandske virksomheder alligevel ønsker at opretholde en salgsorganisation, som også tager sig af den elektroniske handel. Behovet for at opretholde en salgsorganisation er muligvis størst, når det drejer sig om salg til private, og mindre når der er tale om "business to business"-salg.

Der må dog regnes med en vis forskydning af skattegrundlag mellem landene, der er afhængig af, i hvilket omfang der er tale om "salgslande" eller "købslande". Det har ikke været muligt for udvalget at kvantificere effekten heraf for Danmark nærmere.

Selvom de udenlandske virksomheder ønsker at opretholde en salgsorganisation, vil der være tendenser, der gør, at salgsorganisationen ændrer karakter, og at den del af den samlede fortjeneste ved at salg af et produkt, der kan beskattes i købslandet, bliver mindre. Dette hænger sammen med, at den nye informationsteknologi medfører betydelige ændringer i den måde, virksomheder tilrettelægger deres interne forretningsgange på. Der henvises til kapitel 4, hvor disse generelle tendenser er beskrevet nærmere. Her skal blot bemærkes, at tendensen til at slanke bestående salgsorganisationer, og til f.eks. at erstatte dem med agenter, der kun tilfører varen en begrænset værditilvækst, vil betyde, at der bliver mindre at beskatte i købslandet end ved de traditionelle handelsmønstre.

Selvom handel via Internettet kan finde sted uden de traditionelle mellemled, forudsætter kontakten mellem køber og sælger tilstedeværelsen af andre, typisk elektroniske mellemled. Kontakten etableres gennem én eller flere internetudbydere. Ét eller flere teleselskaber sørger for, at køber og sælger kan kommunikere. Selve handelen sker gennem bearbejdelse af transaktionerne i én eller flere computere enten hos én af parterne eller hos tredjemand. Endelig sker der en betalingsformidling gennem en ekstern betalingsformidler. Det skal derfor overvejes, om der på sigt er behov for at tilpasse de gældende regler for begrænset skattepligt således, at den udenlandske salgsvirksomhed er skattepligtig her i landet, selvom der ikke findes et fast driftssted i traditionel forstand. Det har således været diskuteret, om en internet-

udbyder eller et teleselskab kan betragtes som en repræsentant for virksomheden. Det har som nævnt også været diskuteret om tilstedeværelsen af f.eks. en server, der ejes eller benyttes af en udenlandsk virksomhed, kan udgøre et fast driftssted, hvorfra virksomheden udøves, og om en hjemmeside kan udgøre et fast driftssted.

Endelig er det i forbindelse med levering af digitaliserede produkter relevant at undersøge, om den betaling der præsteres, er et salgsvederlag (erhvervsindkomst) eller en royalty. Hvis det sidste er tilfældet, kan det for danske købere betyde, at de skal tilbageholde royalty-skat af det vederlag, de betaler til den udenlandske virksomhed. For den danske sælger kan det betyde, at de skal betale skat til et fremmed land, uden at de har fast driftssted i det fremmede land.

6.5.6 Konklusion

I det traditionelle handelsmønster bliver den samlede fortjeneste ved at sælge et produkt beskattet i de enkelte led i salgskæden. Der er flere lande, der får hver deres andel i beskatningen af den samlede fortjeneste.

Hvis Internettet medfører, at enkelte led i salgskæden forsvinder eller deres funktioner begrænses, koncentreres beskatningen i højere grad i et enkelt land. Umiddelbart betyder det således, at der er en risiko for, at der bliver rokket ved den balance mellem bopælslandets og kildelandets ønske om at beskatte virksomhedsindkomst, man hidtil internationalt har været enig om.

Det er for tidligt at sige noget om, hvordan den endelige effekt på fordelingen af beskatningsgrundlag mellem de enkelte lande vil udvikle sig, og om balancen vil forskydes væsentligt. Problemstillingen er i høj grad egnet til at blive bearbejdet i international sammenhæng, således at der er mulighed for at opretholde en rimelig balance, selvom forholdene ændrer sig. Det skal undgås, at enkelte lande tager initiativer, der i endnu højere grad risikerer at forstyrre balancen.

Hvis man f.eks. introducerer nye former for kildelandsbeskatning for at kompensere for det skattegrundlag, der går tabt, medfører det som modstykke et skattetab for det land, hvor virksomheden hører hjemme. Det er nemlig dette land, der skal kompensere for den dobbeltbeskatning, der ellers bliver resultatet. For virksomhederne kan det føre til en beskatning, der er højere, end det ellers ville være tilfældet. Dette kan

føre til mindst lige store forvridninger som dem, der følger af flytningen af skattegrundlag som følge af de nye handelsmønstre.

Disse betragtninger gælder for erhvervsbeskatningen (beskatning af fast driftssted og lign.), men de gælder også for royaltybeskatningen. Hertil kommer, at royaltybeskatning i modsætning til beskatning af erhvervsindkomst er baseret på bruttovederlaget og ikke på en egentlig opgørelse af en skattepligtig indkomst, hvor der også kan tages hensyn til de udgifter, der har været nødvendige for at erhverve indkomsten.

I OECD-sammenhæng har man været inde på nogle kriterier, der kan være vejledende, når man skal finde frem til den måde, hvorpå man skal tilrettelægge beskatningen af handel via internet og den globale elektroniske handel i det hele taget. Her skal fremhæves to af kriterierne:

For det første skal både vedtagelse af nye regler i de enkelte lande og ændringer i de bestående internationale regler struktureres på en sådan måde, at der sker en rimelig fordeling af skattegrundlaget ved handel via Internettet mellem staterne. For det andet skal der lægges vægt på at tilpasse de eksisterende regler til handelen via Internettet fremfor at indføre nye former for beskatning. Efter udvalgets opfattelse giver en sådan indgangsvinkel mulighed for at komme til løsninger, der både tager hensyn til de fiskale interesser og til de danske virksomheders interesser.

7 Andre transaktioner via Internet

Kapitel 5 og 6 indeholdt en beskrivelse af de regler på skatte- og afgiftsområdet området, der er af betydning for virksomheder og private, der handler via Internettet. Det er også muligt via Internettet at foretage andre transaktioner, der på den ene eller anden måde har en skattevinkel. Nogle af dem beskrives nedenfor.

7.1 Bankforretninger

Der findes off-shore banker og banker i skatteoaser, der tilbyder hemmelige konti, der bliver meget vanskelige at spore. Det er på denne måde muligt at bringe penge i skattely. Der kan være tale om penge, der er optjent i udlandet, og som dermed unddrages beskatning. Der kan være tale om flytning af kapitaler, således at man undgår beskatning af afkastet. Mulighederne findes i forvejen, men den lette kommunikation via Internettet gør, at der bliver en videre kreds af personer, der får en aktuel adgang til disse muligheder.

For at man skal kunne disponere over penge via Internettet, må pengene først blive bragt ind i et elektronisk kredsløb. Hvis man har kontanter, skal de altså først sættes ind på en bankkonto et eller andet sted. Dette er ikke en internettransaktion, og udbredelsen heraf afhænger derfor heller ikke af udbredelsen af Internet. I øvrigt overtræder man skattekontrolloven, hvis man ikke giver meddelse om en udenlandsk konto til de statslige told- og skattemyndigheder. Relevant i denne forbindelse er derfor kun overførsel fra en anden konto eller fra f.eks. en kunde. Et dansk pengeinstitut eller andre danske betalingsformidlere, må kun overføre beløb på over 60.000 kr. til udenlandske konti, når det er dokumenteret, at de statslige told- og skattemyndigheder har kendskab til kontoen. På denne måde er der skabt et effektivt værn for, at privatpersoner flytter deres penge i skattely. Hvis man overfører penge fra en udenlandsk bankkonto, kan det ved ligningen konstateres, hvilke bevægelser der har været på kontoen, og pengene kan derfor ikke bare "forsvinde" til en ukendt bankkonto.

Der kan også være tale om, at man erhverver skattepligtige beløb i udlandet, som med henblik på skatteunddragelse her i landet kanaliseres til en hemmelig konto i udlandet. Det kan være betaling for varer eller ydelser, man har leveret eller f.eks. spillegevinster. Det skal bemærkes, at der er tale om strafbare handlinger, og at

sådanne transaktioner også lader sig gennemføre uden Internettet. Den teknologiske udvikling fører dog til, at der er flere tilfælde, hvor transaktioner kun registreres elektronisk, hvilket stiller øgede krav til skatte- og afgiftskontrollen. Internettet øger også mulighederne for at deltage i spil, der udbydes af virksomheder i udlandet. Der henvises herom til afsnit 7.4.

Der kan forventes - og er allerede - etableret banker, der alene opererer på Internet. Nogle pengeinstitutter vil formentlig blive placeret i skatteoaser eller selskabsparadiser, hvor der er meget lidt eller slet ingen kontrol med hverken selskabsretlige, bankmæssige eller skattemæssige forhold.

Det kan dog nok betvivles om denne form for pengeinstitut vil få nogen større udbredelse blandt såkaldt almindelige mennesker og virksomheder. Det vil formentlig af de fleste blive anset for risikabelt at overlade sine penge mv. til en bank, man ikke har noget personligt kendskab til og kun har forbindelse med via elektronisk kommunikation.

Disse banker vil derfor nok især tiltrække personer og virksomheder, der er villige til at løbe en vis risiko, eller til personer, der har tjent deres penge ved tvivlsomme eller ligefrem kriminelle transaktioner.

Her i landet er skatteydernes selvangivelser i vidt omfang baseret på automatiske indberetninger fra f.eks. arbejdsgivere, pengeinstitutter, kreditforeninger o.lign. Hvis det bliver mere almindeligt at indgå i grænseoverskridende transaktioner vil det betyde, at flere skatteydere, selv eller via det udenlandske pengeinstitut, skal indberette oplysninger til de danske skattemyndigheder. Heri ligger naturligt en svækkelse af de danske skattemyndigheders kontrolmuligheder.

Den mest effektive måde at imødegå dette på i de kommende år vil derfor være at udarbejde informationsudvekslingssystemer samt at arbejde for en harmonisering af forskellige landes banklove. Her tænkes ikke kun på bankhemmelighed, men også på vilkår for indskud o.lign. I visse lande er det muligt at oprette anonyme opsparingskonti, hvilket selvsagt ikke letter kontrolarbejdet.

Hvis dette arbejde skal lykkes, vil det formentlig være nødvendigt at inddrage flere lande udenfor EU, herunder USA, Schweiz o.a. for at undgå, at problemerne flyttes.

Muligheden for at foretage efterkontrol af transaktioner med banker i skattely vil være relativt begrænset, medmindre der kan gennemtvinges en mere omfattende kontrol med sådanne i de lande, der typisk vil huse disse foretagender. Ved en vurdering af om dette er muligt, skal det tages med i betragtning, at bankvirksomhed i nogle skattely er landets hovedindtægtskilde.

7.2 Handel med værdipapirer

Handel med danske værdipapirer via Internettet adskiller sig ikke fra anden handel med værdipapirer. Der gælder de samme oplysnings- og indberetningsforpligtelser som for værdipapirer, der handles på traditionel vis. Udenlandske værdipapirer skal registreres eller deponeres, således at det er sikret, at forholdet er de danske myndigheder bekendt. Bevægelser i værdipapirbeholdningen kan derfor konstateres i forbindelse med ligningen. Anskaffelse af værdipapirer kræver et kontant indskud. Herfor gælder det samme som for andre pengetransaktioner, som er behandlet ovenfor i afsnit 7.1.

Det er klart, at de nye elektroniske kommunikationer giver større muligheder for at gennemføre forskellige former for finansielle transaktioner uden personlig kontakt med et pengeinstitut, en vekselerer eller andre, der formidler eller omsætter fx værdipapirer.

For de traditionelle værdipapirer som aktier og obligationer vil der altid være et underliggende aktiv, der i langt de fleste tilfælde er undergivet en eller anden form for offentlig kontrol og/eller registrering. Det vil her være muligt at gennemføre en vis kontrol af, hvem der er aktuel ejer af det pågældende værdipapir.

Her spiller det naturligvis en vis rolle, at investor er interesseret i at kende sine værdipapirer og i at sikre, dels at de rent faktisk eksisterer, dels at investor får del i renter, udbytter og kapitalgevinster. Tillid mellem parterne, eller rettere manglen herpå, vil nok have en afdæmpende effekt på omfanget af denne form for handel. Men området vil klart tiltrække risikovillige investorer og kriminelle elementer.

Der vil formentlig også være et vist marked for flere af de nye forskelligartede former for finansielle instrumenter, der kan anvendes til rent spekulative formål. Her er situationen ofte, at der ikke findes noget underliggende aktiv, der registreres hos en

udbyder eller en offentlig myndighed. Der vil være tale om særdeles risikobetonede investeringer, hvor investor accepterer denne risiko til gengæld for muligheden for at opnå betydelige afkast.

For skattepligtige til Danmark er det et krav, at udenlandske værdipapirer deponeres enten i et udenlandsk pengeinstitut eller hos udstederen af værdipapiret. Endvidere gælder der erklæringspligt således, at der skal afgives en erklæring til de statslige told- og skattemyndigheder om den foretagne deponering. Denne erklæring tjener samtidigt som fuldmagt for de statslige told- og skattemyndigheders indsigt i depotet. For de investorer, der ønsker at omgå disse regler, vil der være mulighed for at placere deres forretninger i lande, hvor lovgivningen forbyder pengeinstitutter og andre at påtage sig indberetningsforpligtelse til de danske skattemyndigheder. Dette er dog strafbart efter skattekontrolloven.

Den danske aktieafgift betales ved overdragelse af såvel danske som udenlandske aktier og betales som udgangspunkt af sælger. Hvis den ene part i handlen er fondshandler, indbetales afgiften af denne. Ved fondshandel via Internettet gennem udenlandske pengeinstitutter, vil det være den danske sælger, der skal betale afgiften.

Hvis den danske skatteyder omgår erklæringspligten og handler aktier fra et udenlandsk ikke erklæret depot, vil det ikke kunne kontrolleres, at der sker afregning af afgiften. Internettet skaber ikke i sig selv nye omgåelsesmuligheder, men problemet er bliver mere aktuelt fordi det bliver lettere at etablere den formelle virksomhed i skatte/selskabsparadiser, men drive den fra et andet sted. Denne problemstilling kendes fra flere af de såkaldte sidegadevekselerere, som formelt er schweiziske selskaber, men reelt driver virksomhed her i landet.

7.3 Spil på internet

Der findes spilletilbud på Internettet, der har til formål at omgå lovregler, der forbyder spil, eller blot vil gøre det muligt at deltage i spil.

Internettet kan bruges til at udbyde spil under forskellige former. For det første kan det teoretisk tænkes, at de autoriserede udbydere af landsdækkende spil som Tips og Lotto som supplement til et udbud via traditionelle kanaler tilbyder deres spil via Internettet. Selvom en sådan markedsføring i de fleste tilfælde først og fremmest ret-

ter sig mod hjemmemarkedet, medfører det forhold, at udbuddet sker via Internettet, at adgangen står åben for alle, der har adgang til Internettet, uafhængig af hvor man er bosat. Netop denne åbenhed har medført, at de fleste statslige europæiske spilleselskaber indtil nu er veget tilbage for at bruge Internettet, og kun få indtil videre overvejer at bruge det til andet end information. På denne måde holder man fast i udgangspunktet om, at spillene kun skal udbydes nationalt. Det finske spilleselskab udbyder dog allerede spil via Internettet, men kun på finsk, således at spillene kun er rettet mod Finlands egne borgere.

I Danmark er visse spil reguleret ved lov, medens andre kun er regulerede i cirkulæreform. Formålet med reguleringen er ikke mindst at beskytte spillerne. Alle former for spil, lotterier mv. bliver i større eller mindre omfang kontrolleret af det offentlige. Spillerne får på denne måde sikkerhed for, at "alt går rigtigt til". Der er ingen risiko for, at spillernes indsats "forsvinder", eller at uddeling af gevinster sker på uønskede måder. Markedsføringsforbuddet for udenlandske lotterier mv. må endvidere antages at beskytte de danske udbydere af spil, dvs. staten og de almennyttige organisationer m.fl. Der betales normalt afgift i forbindelse med udbud af spil og/eller i forbindelse med udbetaling af gevinster.

Gevinster ved spil bliver i almindelighed beskattet med en afgift på 15 pct. i det omfang, den enkelte gevinst overstiger 200 kr. De organisationer, der udbyder gevinstagiftspligtige spil, skal indbetale afgiften, således at præmien ikke reduceres.

Som nævnt er det forbudt for udenlandske spiludbydere at markedsføre sig her i landet. Efter tips- og lottoloven og totalisatorloven er det tillige forbudt at deltage i ulovligt udbudte spil, medens dette ikke er tilfældet efter klasselotteriloven. Hvis man deltager i udenlandske spil her i landet eller i udlandet, giver man afkald på den beskyttelse, der sikres af den danske lovgivning. Udenlandske gevinster er endvidere altid fuldt ud indkomstskattepligtige. Afgiften på 15 pct. gælder kun for gevinster fra danske udbydere.

Udvalget har ikke foretaget nogen egentlig undersøgelse af, hvilke former for spil der udbydes på Internettet. Der er dog ingen tvivl om, at der udbydes spil, og at adgangen til at deltage i udenlandske spil fra Danmark bliver gjort nemmere, end hvis deltagelse skulle basere sig på andre former for kommunikation eller på faktisk tilstedeværelse. I mange tilfælde vil .der endvidere være tale om betydelig større

gevinster i udenlandske spil end i danske. Den svenske Lotteri Inspektionen skønner, at der i Sverige spilles for over 100 mill. SKR på Internettet.

Der er ikke noget, der tyder på, at spil via Internettet indtil nu har taget omsætning fra de officielle udbydere afspil i Danmark. Der vil dog være en risiko for, at de indtægter, der kanaliseres gennem de officielle udbydere til statskassen og forskellige organisationer, kan blive formindsket som følge af spil via Internettet. I det omfang, personer her i landet deltager i spil, der udbydes via Internettet, skal ligningskontrollen sikre, at gevinsterne kommer til beskatning her i landet.

7.4 Distancearbejde

Stadig flere vil benytte sig af internetteknologien til at arbejde enten på distance eller hjemmefra. I en analyse af den potentielle udbredelse af hjemmebaseret telearbejde, som Andersen Management International A/S (AMI) har udarbejdet for Forskningsministeriet i januar 1997, anslås at 254.000 danskere kan få mulighed for at supplere deres traditionelle arbejde med hjemmebaseret telearbejde indenfor de næste 10 år (under forudsætning af en række barrierer er fjernet). I definitionen af hjemmebaseret telearbejde indgår, at mindst 20 pct. af jobbet udføres hjemmefra ved brug af informationsteknologi.

Tendensen i AMI-undersøgelsen bekræftes af en tilsvarende undersøgelse, som PLS Consult har udarbejdet for Transportrådet januar 1997. PLS når frem til, at det potentielle antal telependlere i et 5-årigt perspektiv og under gunstige betingelser (dvs. hvor en række barrierer er fjernet) vil være 211.000.

Ved hjemmearbejde forstår man normalt, at arbejdet skiftevis udføres på arbejdspladsen og i hjemmet ved hjælp af informationsteknologi. Det er arbejdsgiveren, der stiller computer mv. til rådighed, og det er normalt også arbejdsgiveren, der afholder udgifterne til etablering af "hjemmearbejdspladsen" (kontormøbler mv.).

I visse tilfælde kan det udløse beskatning hos lønmodtageren, hvis arbejdsgiveren stiller formuegoder til rådighed til privat benyttelse. På den anden side udløses der aldrig beskatning, hvis det udstyr, lønmodtageren råder over i hjemmet, kun må bruges til opgaver, der løses for arbejdsgiveren, og ikke privat. I mange tilfælde vil man af hensyn til datasikkerhed hos arbejdsgiveren forbyde privat anvendelse af det

udstyr, der er stillet til rådighed. I så fald udløses der ikke beskatning af lønmodtageren. Hvis privat benyttelse er tilladt, gælder reglen i ligningslovens § 16, stk. 10, om, at vederlagsfri privat benyttelse af en computer med tilbehør, der er stillet til rådighed til brug ved arbejdet, ikke bliver beskattet. Man bliver således aldrig beskattet af værdien af en computer, der er stillet til rådighed for at kunne udføre hjemmearbejde. Privat brug af udstyr, som arbejdsgiveren stiller til rådighed til brug for hjemmearbejdet, og som ikke er omfattet af begrebet computer med tilbehør, udløser i princippet beskatning hos lønmodtageren. Beskatningen bliver dog først aktuel, hvis værdien af godet sammen med værdien af andre goder, arbejdsgiveren stiller til rådighed i forbindelse med arbejdet, er større end 4.000 kr. (i 1998). Hjemmearbejde forudsætter normalt en telefonforbindelse. Hvis arbejdsgiveren afholder udgifterne hertil, skal lønmodtageren beskattes af fri telefon. Dvs, at lønmodtageren skal lægge et beløb på 3.000 kr. til sin indkomst. Normalt vil lønmodtageren dog have sin egen telefon ved siden af. I så fald bliver beløbet på 3.000 kr. reduceret med udgifterne på den private telefon.

Moms på personalegoder kan ikke trækkes fra. Arbejdsgiverens fradrag for købsmoms på det udstyr, der stilles til rådighed for lønmodtageren i forbindelse med hjemmearbejde, kan derfor ikke trækkes fra, i det omfang udstyret kan benyttes privat hos lønmodtageren.

Det vil kunne forekomme, at hjemmearbejde udføres af grænsependlere, dvs. personer, der er bosat i Sverige eller Tyskland, men arbejder i Danmark. Lønindkomst, der erhverves ved arbejde i Danmark, bliver beskattet i Danmark. Der er derimod ikke hjemmel til at beskatte lønindkomst for arbejde, der ikke er udført her i landet, hvis lønmodtageren ikke bor her. Hvis grænsependlere deltager i hjemmearbejde, skal arbejdsgiveren derfor dele deres løn op i en del, der beskattes i Danmark, og en del, der ikke beskattes i Danmark. Antallet af sådanne tilfælde må dog antages at være meget begrænset. Det omvendte vil også kunne forekomme, dvs. at personer, der bor her i landet, som et led i deres arbejde påtager sig hjemmearbejde for en svensk eller tysk arbejdsgiver. I så fald skal den del af deres løn, der kan henføres til hjemmearbejdet, som hovedregel beskattes her i landet.

Anvendelse af informationsteknologi gør det i princippet muligt at udføre arbejde uden for arbejdpladsen i større omfang end det, der normalt er tilfælde med hjemmearbejde. Afhængig af hvilke arbejdsopgaver der skal løses, er det i princippet også

muligt at emigrere og tage sit arbejde med sig. Det må antages, at arbejdsopgaver, der kan løses på denne måde, bliver løst af højtuddannede medarbejdere med stor mobilitet. Indkomst af arbejde, der udføres på denne måde, kan ikke beskattes i Danmark. Det bliver således i et vist omfang muligt at bosætte sig i et land med lav beskatning og samtidig have arbejde i Danmark. Antallet af tilfælde, hvor dette reelt sker, må dog indtil videre antages at være meget begrænset.

8 Skat og Internet i internationalt perspektiv

8.1 Indledning

Internettet er af natur grænseoverskridende, og er der behov for regulering, der dækker hele internettet, er det derfor oplagt at søge internationale løsninger. I løbet af 1997 er der taget en lang række internationale initiativer, med det formål at undersøge behovet og mulighederne for international regulering af Internettet. Forskellige internationale organisationer med OECD i spidsen har nedsat arbejdsgrupper, der på forskellige områder skal undersøge, hvilke muligheder der er, dels for via regulering at understøtte udviklingen af nettet, dels for at hindre at nettet udnyttes på en måde, som det internationale samfund ikke kan acceptere.

Som eksempler på de emner der er taget op i disse fora kan nævnes:

Spørgsmål om ulovligt indhold på nettet.
Behovet for autenticitet.
Kryptering - muligheder og risici.
Forbrugerbeskyttelse.
Skattespørgsmål.

Skattespørgsmålet er altså også rejst på internationalt niveau. I første omgang tøvende, men efterhånden som et oplagt emne for internationalt samarbejde, der kan sikre, at udviklingen af internethandlen ikke bremses af virksomhedernes ukendskab til national skattelovgivning, og at Internettet ikke bliver et marked for skatteflugt og skattesnyd.

OECD har som nævnt påtaget sig en ledende rolle i dette arbejde, men også EU og den amerikanske regering er pionerer på området. Hertil kommer arbejde i organisationer som verdenshandelsorganisationen WTO og i WCO, det verdensomspændende toldsamarbejde.

Nedenfor følger en kort gennemgang af de væsentligste initiativer i OECD- og EU-regi.

8.2 OECD-arbejde om Skat og Internettet

8.2.1 Arbejdsgrupper

Arbejdet i OECD vedrørende skatter generelt udføres i "Committee on Fiscal Affairs" (CFA). CFA har nedsat en række faste arbejdsgrupper, hver med deres mandat fra the Committee. Tre af disse arbejdsgrupper er interessante i forbindelse med Internettet.

- Working Party No. 1 on Double Taxation and Related Questions.
- Working Party No. 6 on the Taxation of Multinational Enterprises.
  Working Party No. 8 on Tax Avoidance and Tax Evasion.

Disse tre arbejdsgrupper er blevet bedt om at se på betydningen af IT-udviklingen, hver inden for sit bestemte område.

WP 1 analyserer for tiden, hvordan de bestående regler i OECD's modelkonvention finder anvendelse i forbindelse med handel over Internettet. Herunder navnlig, i hvilken udstrækning den gældende definition af "fast driftssted" kan anvendes i forbindelse med denne handel. Der vil ligeides blive set på bestemmelsen om indkomst ved forretningsmæssig virksomhed, indkomst fra liberalt erhverv og lønindkomst i forbindelse med fjernarbejde. Såfremt arbejdsgruppen finder frem til, at IT-udviklingen nødvendiggør ændringer i modeloverenskomsten, vil den udforme de nødvendige nye modelbestemmelser. Disse vil blive forelagt CFA til godkendelse.

WP 6 analyserer, hvordan kommunikationsrevolutionen påvirker transfer pricing spørgsmål. Dette arbejde er ikke særligt fremskredent, da der er blevet lagt større vægt på spørgsmålet om fast driftssted og kontrol.

WP 8 har nedsat en Cybertax Group, som ser på kommunikationsrevolutionens betydning for skatteadministration og skattekontrol.

Gruppen mener, at de eksisterende regler om skattekontrol i princippet kan anvendes for internethandel, men de bliver vanskeligere at gennemføre. Gruppen vil derfor undersøge, hvad erhvervslivet gør for at reducere muligheden for svig som følge af internethandel. De gældende skattekontrolkrav bygger på de regnskabsmæssige krav fra ejerne af kapital, som vil sikre forvaltningen af deres kapital og afkastet heraf.

Gruppen vil desuden undersøge, om skattekontrol stiller særlige krav, som ikke løses af de regnskabsmæssige krav.

Endelig vil gruppen til dette formål opbygge en model for internethandel og beskrive forskellige forretningsscenarier, som de nuværende skattekontrolregler kan sammenholdes med.

Gruppen lægger vægt på, at den ny teknologi også giver skatteadministrationen mulighed for mere effektive måder for udførelse af dens opgaver. Denne side skal udforskes nærmere. Cybertax Gruppen har desuden anmodet om CFA's godkendelse af, at den overvejer :

a) Muligheden for metoder til at identificere skatteydere med forretningsaktiviteter på Internettet. Man kunne kræve af erhvervsvirksomheder, at de på selvangivelsen giver oplysninger om eventuel internetadresse, e-post adresse og hjemmesideadresse. Virksomheder på Internettet kunne desuden oplyse deres momsnummer på deres hjemmeside. Det vil hjælpe til at identificere skatteydere, der udfører virksomhed på Internettet.

b) De skattemæssige problemer i forbindelse med elektronisk betaling.

Ved siden af de faste arbejdsgrupper har OECD nedsat en særlig uformel arbejdsgruppe, der skal se på problemerne i forbindelse med forbrugsskatter og elektronisk handel. Denne arbejdsgruppe er i tæt samarbejde med det arbejde, der foregår i EU på området jf. afsnit 8.3. Endelig er der i foråret 1998 nedsat en særlig skatteadministrationsgruppe, der skal forberede ministerkonferencen om elektronisk handel i Ottawa efteråret 1998, jf. afsnit 8.2.3.

8.2.2 Turku-konferencen

I dagene fra den 19. til den 21. november 1997 blev der holdt en konference i Turku i Finland under overskriften "Dismanteling the Barriers to Global Electronic Commerce". Konferencen var et skridt på vejen frem mod en planlagt ministerkonference i Ottawa den 7-8 oktober 1998 om elektronisk handel. På dette møde forventes ministrene at vedtage en rammeerklæring der skal angive en række brede retningslinier, inkluderende skatteområdet, indenfor hvilke den elektroniske handel fulde potentiale kan udvikles.

BIAC (Business and Industry Advisory Committee to the OECD) fremlagde på Turku-konferencen et program for hvilke principper regeringerne bør være opmærksomme på i forbindelse med reguleringen af internethandlen. Programmet er optrykt som bilag 2.

Forud for den egentlige konference havde OECD arrangeret en rundbordsdiskussion mellem myndighedsrepræsentanter og erhvervslivet med titlen "Electronic Commerce: The Challenges to Tax Authorities and Taxpayers". Rundbordsdiskussionen var opdelt i følgende hovedemner:

- Regeringernes interesser og erhvervslivets forventninger.
- Elektronisk handel og forbrugsskatter.
- Elektronisk handel og direkte skatter.
- Elektronisk handel og skattekontrol.

Der var enighed om at arbejdet i OECD skulle fokusere på:

- at udvikle de skatteadministrative aspekter af elektronisk handel og i særlig grad identificere hvordan skattmyndighedernes informationsbehov kan blive tilgodeset,
- at undersøge, hvordan informationsudveksling mellem skattemyndighederne kan bruges til at modvirke skatteundragelse,
- at samarbejde med EU om de momsmæssige aspekter af elektronisk handel,
- at undersøge, hvordan begreberne i dobbeltbeskatningsoverenskomster kan tilpasses elektronisk handel,
- at overvåge, hvor OECD's "transfer pricing guidelines" kan tilpasses elektronisk handel og
- at støtte WTO's indsats for at eliminere toldbarrierer for postordrevirksomhed over Internettet.

8.2.3 **Ottawa-konferencen**

OECD planlægger som nævnt en konference på ministerniveau den 7.-8. oktober 1998 i Ottawa, Canada, hvor man satser på at opnå enighed om en fælles ramme indenfor hvilken eksisterende skatter kan tilpasses internethandlen.

8.3 EU-arbejde om Skat og Internettet

EU' s handelskomité (den såkaldte 113-komité) beskæftiger sig med de generelle handelspolitiske aspekter af udviklingen i internethandlen. Komitéen har således forberedt EU's bidrag til en fælles erklæring om elektronisk handel som blev offentliggjort i tilknytning til EU-U.S. topmødet i Washington den 5. december 1997. Erklæringen er optrykt som bilag 3.

Desuden har EU' s momskomité nedsat en række arbejdsgrupper, der skal kortlægge de momsmæssige aspekter af udviklingen i Internethandlen. Man må antage, at der på IT-området vil ske ændringer i 6. momsdirektiv, inden den fælles momsordning omtalt i kapitel 5 træder i kraft. Nedenfor følger et kort resume af kommissoriet i momskomitéens arbejdsgrupper.

Arbejdsgruppe a: Arbejdsgruppen har set på mulighederne for myndighederne som følge af den teknologiske udvikling. Arbejdsgruppen har fået til opgave at analysere og identificere mulighederne i relationen mellem skatteborgerne og myndighederne vedrørende:

- elektroniske angivelser
- elektronisk faktura
- kontrol
- ' samarbejde mellem myndighederne
- adgang til information med henblik af kontrol, herunder også af en tredje part
- mulighederne for at udvikle fælles tiltag.

Arbejdsgruppe b: Arbejdsgruppen har set på elektronisk handel med digitalt leverede varer og ydelser og følgerne heraf på ydelsesområdet. Arbejdsgruppen har fået til opgave

- at analysere og identificere konsekvenserne af den elektroniske handel i forbindelse med anvendelse af det fælles momssystem til ydelser, samt kontrollen heraf.
- at udarbejde forslag til løsning af juridiske, administrative, kontrolmæssige og tekniske problemer.

Arbejdsgruppe c: Arbejdsgruppen har set på elektronisk handel med fysiske varer. Gruppen har fået til opgave at:

analysere og identificere konsekvenserne af internethandel i forbindelse med den gældende told- og moms lovgivning og den kommende udvikling, herunder de praktiske konsekvenser af en mulig stigning i antallet af småforsendelser,
undersøge, om den forskellige behandling mellem varer og ydelser skal opretholdes når indholdet er ens,

- udarbejde løsningsmuligheder for ovennævnte problemer.

Arbejdsgrupperne har aflagt rapport i foråret 1998.

Bilag 1

Elektronisk selvbetjening - en genvej til det offentlige

(Tidligere offentliggjort som bilag til regeringens redegørelse til Folketinget om sikker digital kommunikation (R 8) afgivet den 17.december 1997.)

Told- og Skattestyrelsen tilbyder i dag en række services via Internet. Der findes en hjemmeside, hvorfra skatteborgerne kan hente de seneste nyheder og vejledninger. Endvidere kan de mest relevante blanketter, selvangivelser m.m. fremkaldes på skærmen og udprintes. Hvis den enkelte bruger har adgang til det relevante program, kan blanketterne udfyldes på skærmen og derefter udprintes med de indtastede oplysninger.

Told- og Skattestyrelsen har i en årrække givet skatteborgerne mulighed for at indtaste deres rettelser og tilføjelser via telefonen eller Internet til den fortrykte selvangivelse.

På Internet kan der fra de enkelte felter på selvangivelsen springes til relevant vejledning. Det er endvidere muligt selv at beregne sin endelige skat ud fra egne indtastninger, ligesom det er muligt at beregne en ny forskudsskat f.eks. i forbindelse med lønændringer, køb af hus rav..

Fra i år kan rettelser og tilføjelser til forskudsopgørelsen også indtastes via Internet.

Total set anvendte 566.000 skatteborgere Tast Selv til indtastning af selv-angivelsesoplysninger i år, heraf var der 540.000 som brugte telefonen og 26.000 som brugte Internet. Men set i forhold til sidste år har mere end dobbelt så mange skatteborgere anvendt Internet.

I år kunne skatteborgerne forespørge på resultatet af årsopgørelsen efter et par dages forløb. Optællinger har vist, at praktisk talt alle Internet-brugere anvendte dette tilbud. Det tilsvarende tal for telefonopkald var på ca 80%. Det dokumenterer, at borgerne er interesserede i at anvende elektronisk selvbetjening.

Told- og Skattestyrelsen ser det som sit mål at give borgerne adgang til deres egne

skattedata via Internet. Først og fremmest med henblik på at præsentere den fortrykte selvangivelse med hele sit dataindhold. Dermed kan selvangivelsen på papir undværes. Det vil indebære, at den sikkerhedskode, som i dag udskrives på selvangivelsen og som bl.a. benyttes ved indtastning via Internet, skal kommunikeres ud til borgeren på anden måde. En nærliggende løsning kunne være at erstatte sikkerhedskoden med digital signatur.

Det vil åbne mulighed for at borgeren via Internet selv kan hente årsopgørélsen uden at skulle afvente årsopgørelsen på papir. Endvidere vil det være muligt at give borgeren adgang til at beregne sin skat på grundlag af de oplysninger, som skattevæsenet har. Adgangen hertil beror på sikkerheds-mæssige overvejelser.

Told- og Skattestyrelsen har til stadighed sikkerhedsaspektet under observation. Både når det gælder indberetninger, og når der leveres data retur til borgere og virksomheder.

Indberetninger til selvangivelsen og forskudsopgørelsen er hidtil sikret ved, at borgeren oplyser sit personnummer og den til formålet tildelte 7-cifrede sikkerhedskode, som er fortrykt på selvangivelsen og forskudsopgørelsen.

Indberetning af data er hidtil foregået ved delvis kryptering. Fremover kan skatteborgerne vælge at transmittere under fuld kryptering såfremt borgeren har det relevante program.

Endvidere er der sikkerhed for, at det er Told- og Skattestyrelsen, som modtager meddelelsen/Afsenderen kontrollerer således, at modtagerens certifikat er korrekt.

Til dato har der ikke været konstateret tilfælde med misbrug af data.

Som nævnt er det en forudsætning for yderligere udvikling af teknologiske services til borgerne og virksomhederne, at det sikkerhedsmæssige aspekt løses, både med hensyn til udveksling af oplysninger og til betalinger.

Bilag 2

Paris, 13. November, 1997

BIAC VIEWS ON POLICY PRINCIPLES FOR GLOBAL ELECTRONIC COMMERCE

The emergence of global networks have already begun to have a profound influence on the way individuals interact with each other, businesses conduct their affairs, and governments provide services to their constituents.

Business believes that a number of fundamental principles should both guide that debate and shape the policies which are ultimately adopted by governments, if the promises are to be fulfilled and the risks avoided. International discussions on the framework for global electronic commerce have already begun and have recently gained impetus by a series of high-level initiatives and declarations.

In this context, BIAC, the Business Industry and Advisory Committee to the Organisation for Economic Co-operation and Development (OECD) provides the following views on Policy Principles for Global Electronic Commerce. We expect that these views will continue to evolve as additional knowledge and insights are gained relative to global electronic commerce.

BIAC, THE BUSINESS AND ADVISORY COMMITTEE TO THE ORGANISATION FOR ECONOMIC CO-OPERATION AND DEVELOPMENT (OECD):

CONGRATULATES the OECD on its past accomplishments in the information, computer and communications policies area, which have created a framework for the private sector to develop an underlying telecommunications infrastructure for electronic commerce;

APPLAUDS all Member countries of the OECD for their foresight and flexibility in developing and implementing general policy recommendations for the Global Information Infrastructure-Global Information Society (GII-GIS) which provide a conducive environment for developing electronic commerce;

SUPPORTS the OECD s effort to engage in forthright and constructive discussions regarding electronic commerce;

INVITES the governments to lead by example by using commercially available electronic commerce systems in the conduct of governmental functions, and,

URGES government and business in all countries to co-operate and consider policy principles consistent with the views expressed below in order to encourage the development of commerce electronically and help avoid restrictions which would retard its growth:

1. The development of electronic commerce should be led primarily by the private sector in response to market forces.
2. Government intervention, when required, should promote a stable, international legal environment and protect public interest. Such intervention should be no more than is essential and should be flexible, transparent and technologically neutral.
3. Mechanisms for private sector input and involvement in policy making should be promoted and widely used in all countries and international fora.
4. In recognition of the global nature of electronic commerce, government policies which affect it should be internationally co-ordinated and compatible and those policies should facilitate interoperability with an international, voluntary and consensus-based environment for standards setting.
5. Transactions conducted using electronic commerce should not receive unfavourable tax treatment in comparison to transactions using non-electronic means. Taxation of electronic commerce should be consistent with established, internationally-accepted practices, and administered in a non-intrusive manner.
6. Regulation of the underlying telecommunications infrastructure should be market-oriented to reduce impediments to competition, enabling new services and new entrants to compete, globally, in an open and fair market.
7. Participation in electronic commerce should be pursued through an open and competitive market.
8. Choice and individual empowerment should be the primary driver of policies relating to electronic commerce, particularly with regard to privacy, con-fidentiality, anonymity, and content control.
9. Business should make available to users the means to exercise choice with

respect to privacy, confidentiality, content control and anonymity, under appropriate circumstances.

10. A high level of trust in the Global Information Infrastructure-Global Information Society (GII-GIS) should be pursued by meaningful private-sector sppelf-regulation, mutual agreement, education, further technological innovations to enhance security and reliability and adoption of adequate dispute resolution mechanisms.

«

Bilag 3

The following is a Joint Statement released in conjunction with the EU-U.S. Summit in Washington. DC. December 5. 1997

Electronic Commerce

1. Global electronic commerce, driven by the development of the Internet, will be an important engine for growth in the world economy in the 21st century. Electronic commerce offers considerable new opportunities for business and citizens in all regions of the world. In particular, small companies will be able to obtain unprecedented access to world-wide markets at low costs and consumers will be able to choose from an even wider range of products and services. Electronic commerce will enhance productivity across all sectors of our economies, further encourage both trade in goods and services and investment, create new sectors of activities, new forms of marketing and selling, new revenue streams and, most importantly, new jobs. Services liberalization, particularly of the basic telecom services, plays a key role in underpinning the growth of electronic commerce.

2. We encourage an open dialogue between governments and the private sector world-wide in order to construct a predictable legal and commercial environment for the conduct of business on the Internet. We recognize that electronic commerce requires a coherent, coordinated approach internationally. Where government agreements are appropriate,-we also commit ourselves to work together constructively along with our trade partners within the appropriate multilateral institutions and other fora to reach coherent and effective solutions preferably at a global level. In this regard, we agree on the importance of fully involving all countries, including developing countries.

3. We agree to work towards the development of a global marketplace where competition and consumer choice drive economic activity, on the basis of the following guidelines:

(i) That the expansion of global electronic commerce will be essentially market-led and driven by private initiative. It should take into account the interests of all stakeholders, in particular of consumers, libraries, schools and other public

institutions, as well as the need to ensure the widest use possible of new technologies.

(ii) That the role of government is to provide a clear, consistent and predictable legal framework, to promote a pro-competitive environment in which electronic commerce can flourish and to ensure adequate protection of public interest objectives such as privacy, intellectual property rights, prevention of fraud, consumer protection, and public safety.

(iii) That industry self-regulation is important. Within the legal framework set by government, public interest objectives can, as appropriate, be served by international or mutually compatible codes of conduct, model contracts, guidelines, etc. agreed upon between industry and other private sector bodies.

(iv) That unnecessary existing legal and regulatory barriers should be eliminated and the emergence of new ones should be prevented. Where legislative action is deemed necessary, it should not be to the advantage or disadvantage of electronic commerce compared with other forms of commerce.

(v) That taxes on electronic commerce should be clear, consistent, neutral and non-discriminatory.

(vi) That it is important to enhance the awareness and confidence of citizens and SMEs in electronic commerce and to support the development of relevant skills and network literacy.

(vii) That interoperability, innovation and competition are important for the development of a global marketplace, and that, in this context, voluntary, consensus-based standards, preferably at an international level, can play an important role.

4. Specifically, we agree to work towards:

(i) A global understanding, as soon as possible, that:
when goods are ordered electronically and delivered physically, there will be no additional import duties applied in relation to the use of electronic means. In all other cases relating to electronic commerce, the absence of duties on imports should remain.

(ii) The effective implementation by 1 January 1998 of the commitments on basic telecommunication services included in the schedules of commitments attached to the WTO General Agreement on Trade and Services (GATS) and the completion of the second phase of the Agreement on Information Technology Products by summer 1998.

(iii) The ratification and implementation, as soon as possible, of the WIPO Copyright Treaty and the WIPO Performances and Phonograms Treaty.

(iv) Ensuring the effective protection of privacy with regard to the processing of personal data on global information networks,

(v) The creation of a global market-based system of registration, allocation and governance of Internet domain names which fully reflects the geographically and functionally diverse nature of the Internet.

5. Furthermore, we agree on:

(i) Active support for the development, preferably on a global basis, of self-regulatory codes of conduct and technologies to gain consumer con-fidence in electronic commerce, and in doing so, to involve all market players, including those representing consumer interests.

(ii) Close cooperation and mutual assistance to ensure effective tax administration and to combat and prevent illegal activities on the Internet.

(iii) The important positive role that electronic commerce can play in developing a coherent approach to international work on trade facilitation.

(iv) Close cooperation in jointly defined areas of R&D; and electronic commerce technologies, in the framework of the U.S.-EU Science and Techno-logy Agreement, as well as in appropriate business pilot projects.

(v) Continuing substantive bilateral discussions at experts level, including, as appropriate, both government and private sector participants, on the issues mentioned above as well as other issues, such as government procurement; contract law and regulated professions; liability; commercial communication; electronic payments; encryption; electronic authentication/digital signatures; and filtering and rating technologies.

(vi) Close cooperation with a view to encouraging the exchange of statistical data on electronic commerce.

6. Where necessary to achieve these goals, we will continue our discussions with a view to reaching consensus in the appropriate multilateral fora, which may include, for example, the WTO, the OECD, WIPO, and UNCITRAL. We strongly encourage continued work within the U.S.-EU Information Society Dialogue, the Trans-Atlantic Business Dialogue and the U.S.-EU Joint Study.

7. We will examine progress towards achieving these goals at our forthcoming Summits.

English Summary

The Committee agrees that the.development of the Internet is a positive technological development calling for support by the government and the business community.

The Committee notes some worry internationally in the business community that governments will interfere in this development in a way that can end up being a barrier to the development.

The Committee has tried to estimate the future extent of Internet commerce. Internet commerce is growing exponentially these years and for that reason it is difficult to make serious estimate years ahead. Nevertheless the Committee finds that Internet commerce will - in spite of the exponential growth - be of marginal importance in the national economy at least until the year 2001.

It is a fact that Internet commerce in Denmark - certainly involving private consumers - so far is in the embryonic stage, constraint among other things by the limitation in the ways and means of credit cards usage over the Internet. When these obstacles are no longer there, we can expect Internet commerce to gain significantly more prevalence. Better opportunities for Danish customers to purchase goods and services over the Internet through Danish enterprises will in turn create greater interest for Internet Commerce as such and growth in cross boarder Internet commerce involving Danish customers.

Simultaneously with this development there will be pressure on the administrative systems created to ensure that VAT is paid to the Danish authorities according to legislation. Under existing legislation one might see a development where consumers will prefer foreign suppliers to Danish suppliers especially when there is great difference in VAT-rates between Denmark and the residence country of the foreign supplier.

At the moment it is not possible to estimate the long term impact of the Internet on the Danish tax system and on the competitiveness of Danish enterprises. Moreover, international discussions leading to common international solutions have just started. However, the Committee finds a general conception in Denmark as well as

in all other OECD-countries, that we are facing a new development leading to profound changes in existing trade patterns. These changes will have considerable economic and social consequences. It is also a general conception, that the development requires decisions at an international level in regard to the challenges posed by the development.

The Committee finds that there is no immediate need for changes in Danish tax legislation solely as a consequence of the development of the Internet and of Internet commerce. Internet commerce ought to be taxed as any other kind of commerce. There will be no new taxing and no tax exemptions on Internet commerce that can cause distortions in the market.

The Committee suggests:

- that Danish authorities continues to take an active part in the international discussions in EU, OECD and WTO on the development of the Internet,
- that Denmark works towards limitation of distortion of competition in the market of digital goods and services,
- that international mutual assistance between tax authorities is intensified,
- that the Danish tax authorities ensures compliance with VAT and tariff regulation in relation to parcels,
- that the Danish tax authorities in cooperation with the other EU member countries ensures compliance of distance sellers above the 280,000 DKR limit,
- that the business community are well aware of the development in Internet commerce, as the development can lead to significantly structural changes among certain sectors,
- that the Ministry of Taxation in cooperation with the relevant trade associations monitors and evaluates the effects of differences in Danish taxation compared with taxation in other countries,
- that the Committee continues its work and submits a new report by the end of 1998.

As mentioned above, the Committee finds no immediate need for changes in tax legislation as a consequence of Internet commerce. First of all it is assumed that the level of Internet commerce - in spite of the profound development in the next years -

can be handled within the existing regulation. Secondly necessary changes will have to be made in the framework of international cooperation, where discussions continues.

However, already at this point necessary changes in the long term will have to be considered. If changes are needed in the long term, different considerations will have to be taken. New rules will have to defend fiscal interest, prevent distortion of competition as a consequence of differences in tax rates among countries, and defend Denmark as an attractive location for enterprises and jobs. Furthermore the rules will have to create a framework without barriers for Internet commerce and for related changes in trade patterns and business structure.

Future changes in legislation ought to be carried out through international co-operation, partly because the problem is basically international, and partly because the problem involves legislation that are already international - primarily in the EU. Denmark will need a strong representation in the international fora where these discussions take place. To ensure this strong representation it is of great importance that the Danish views are formulated with the support of and in an open dialogue with representatives of the Danish business community.

Finally the Committee notes, that the Internet is part of the internationalisation of national economies that generally leads to increased mobility of goods and capital and thereby increases pressure on taxes levied on mobile sources. The Committee has pointed out a tendency towards connecting profit and value creation in enterprises to research and development rather than to physical production. This tendency is especially important in "knowledge-intensive" sectors. Another development is that "knowledge-creation" needed for physical production no longer needs to be located where physical production and sales are actually taking place. As a consequence considerations regarding location of enterprises are very much influenced by the tax legislation.

The Committee finds that continued and careful surveillance of the development is needed after the submission of this report. In this way it will be possible to have current evaluation of Danish tax legislation and its impact on the competitiveness of Danish enterprises in light of the technological and social development. It is suggested that the Committee continues its work and submits a new report by the end of 1998.