

Taxo.2020.08

Skattemæssige udfordringer ved Internet of Things (IoT)

- ♦ *Den skattemæssige behandling af digitale forretningsmodeller og øvrige fænomener opstået efter internettets fremkomst er stadig kun meget sporadisk udviklet. Allerede af denne årsag er det interessant, når der fremkommer praksis, som tager stilling til nogle af de problemstillinger, som den teknologiske udvikling frembyder.*

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

Internet of Things (IoT) refererer normalt til unikt identificerbare objekter og deres virtuelle repræsentationer i en internetlignende struktur (frit fra Wikipedia).

En nylig skatterådsafgørelse (SKM 2019.643.SR) kaster lidt lys over visse af de skattemæssige spørgsmål forbundet med IoT. Afgørelsen behandles i denne korte artikel.

Faktum

Sagen vedrørte en virksomhed, som var producent af og solgte maskiner under et brand. Selskabet var hjemmehørende i et andet EU-land. De producerede maskiner blev distribueret gennem en lokal importør (uafhængig af producenten) til forhandlere, der forestod det endelige slutsalgs til kunden.

Spørger påtænkte at introducere en ny forretningsmodel på en lang række europæiske markeder, herunder det danske. Forretningsmodellen består i, at Spørger ønsker at udbyde en række nye funktioner, som kan købes og aktiveres i maskinerne. Det var denne nye forretningsmodel, som var genstanden for anmodningen om bindende svar.

Spørger betegnede funktionerne som henholdsvis x-services (XS) og y-services (YS). Mulighederne for at købe disse funktioner kan oplyses af forhandleren på salgstidspunktet for maskinen eller på et senere tidspunkt.

Spørger påtænker at installere en særlig hard- og software i de fremtidige maskiner, der produceres, således at det bliver muligt for ejeren af maskinen at købe XS- og YS-funktioner. Alle hardwarekomponenter har mindst én funktion på leveringstidspunktet, hvorimod yderligere funktioner kan aktiveres for hardwarekomponenterne ved køb af YS-funktioner. Der vil således være tale om en hardware og inaktiv software, som vil blive installeret og herefter overdraget til køber i forbindelse med salg af maskinen. Sagt på en anden måde vil Spørger sælge maskiner, der indeholder software, men som ikke er tilgængelig for ejeren, før denne har aktiveret dette helt eller delvist.

Ejeren kan efter køb af maskinen vælge at aktivere yderligere hardwarefunktioner samt inaktiv software ved at tilkøbe en eller flere XS- eller YS-funktioner. Dette kan ske i forbindelse med eller umiddelbart efter købet eller på et ikke foruddefineret senere tidspunkt. Hvis ejeren ikke køber aktivering af funktionerne (XS eller YS), vil denne stadig have ejerskabet over det inaktive hard- og software, da dette er installeret i maskinen fra fabrikken. Man kan dermed sige, at Spørger påtænker at producere og sælge maskiner indeholdende en "mulighed" for aktivering af XS- og YS-funktioner.

Hard- og softwaren vil blive installeret i alle maskiner af en given model, og det vil dermed ikke blive muligt at fravælge denne installation. Det vil sige, at den præinstallerede inaktive hard- og software ikke er et "tilkøb", men standardudstyr for en given model.

XS er funktioner i form af software, der er installeret i maskinen, som ejeren af maskinen (med den præinstallerede inaktive hard- og software i maskinen) vil kunne aktivere. XS-funktionerne består af en lang række forskellige features som eksempelvis online information og Google. Der vil være tale om ekstra softwarefunktioner, som ejeren kan købe af forhandleren og efterfølgende aktivere gennem applikationen "X-app", der påtænkes udviklet af Spørger.

YS er funktioner i form af hard- og softwarekomponenter, som er præinstalleret i maskinen, som ejeren kan købe aktivering af. Funktionerne er således ikke tilgængelige for ejeren, medmindre denne har købt en aktivering af én eller flere af funktionerne. YS-funktionerne består af en række forskellige funktioner.

Aktivering af XS- og YS-funktionerne skal kunne købes enkeltvis, så ejeren kan tilvælge aktivering af netop de funktioner, som opfylder dennes behov. Det er valgfrit, om ejeren efterfølgende vil aktivere YS- og/eller XS-funktioner som beskrevet ovenfor.

Hvis ejeren vælger at købe en eller flere funktioner (XS eller YS), opnår denne ret til at anvende den præinstallerede hard- og software i maskinen til den eller de funktioner, der købes adgang til. Aktivering af funktionerne sker efterfølgende elektronisk.

Spørger har således ikke kontorer, værksteder eller lignende til rådighed i Danmark. Ligeledes har Spørger ingen ansatte medarbejdere i Danmark eller på anden vis arbejdsgiverbeføjelser over ansatte i Danmark, idet importørerne såvel som forhandlerne er uafhængige af H-koncernen. Yderligere er it-serverne, der anvendes til at aktivere de pågældende funktioner, placeret i Y1-land (et andet land end Danmark).

Aktivering af funktionerne, der eventuelt købes, vil følge maskinen i dens levetid. Det vil altså sige, at såfremt der aktiveres en eller flere funktioner, og maskinen videresælges, vil den nye ejer også kunne anvende de funktioner, der måtte være købt og aktiveret af en tidligere ejer. Spørger påtænker dog, at det senere skal være muligt, at de købte funktioner følger brugeren frem for maskinen.

Spørger er og forbliver ejer af enhver immateriel rettighed forbundet med XS- og YS-funktionerne. Køber opnår således udelukkende en ret til at anvende de købte funktioner. Ethvert patent, navn, varemærke mv. såvel som retten til at udnytte underliggende eller tilknyttede immaterielle rettigheder forbliver eksklusivt hos Spørger.

Spørger påtænker, at YS- og XS-funktionerne skal kunne købes på to forskellige måder: Køb gennem onlineportal eller ved køb gennem en såkaldt "voucher" hos forhandleren. Ved køb af en YS-funktionalitet, vil der ske en elektronisk "oplåsning" af den hard- og software, der befinder sig i maskinen til brug for funktionen.

De stillede spørgsmål

Spørger anmodede Skatterådet om at bekræfte følgende:

1. *At den påtænkte forretningsmodel ikke giver anledning til, at der etableres et fast driftssted i Danmark for selskabet H1, og at selskabet således ikke bliver begrænset skattepligtig til Danmark efter selskabsskattelovens § 2, stk. 1, litra a, og artikel 5 i dobbeltbeskatningsaftalen mellem Danmark og Y1-land?*
2. *At betalingen for købet af aktiveringen af en software-/hardwarefunktion (af Spørger betegnet som y-services og x-services) ikke kan anses for at være en royaltybetaling i medfør af kildeskattelovens § 65 C, stk. 4?*

Eksistensen af et fast driftssted

Til besvarelsen om eksistensen af et fast driftssted gennemgik Skatterådet først de almindelige betingelser for statueringen af et fast driftssted. I forhold til statuering af fast driftssted efter artikel 5, stk. 1, skulle det først vurderes, om Spørger havde et forretningssted til rådighed i Danmark. Med henvisning til 2017 OECD-kommentaren blev det lagt til grund, at maskineri eller udstyr i visse tilfælde også kan udgøre et forretningssted, men kun hvis foretagendet har rådighed over dette. Konkret var det hardwaren og softwaren, som er en forudsætning for at kunne aktivere XS- og YS-funktionerne. Idet rådigheden over dette tilkom ejeren af maskinen, og det var denne, som kunne aktivere og deaktivere funktionerne. Af denne årsag fandt Skatterådet, at udstyret ikke kunne anses for at være til rådighed for Spørger.

Spørgsmålet var dernæst, om Spørger ved aktiveringen af de pågældende funktioner kunne anses for at have fast driftssted som udslag af E-handel, idet købet kunne ske direkte gennem en onlineplatform som udviklet af Spørger. Her blev den velkendte sondring mellem websites og servere behandlet. Et website kan således ikke udgøre et fast driftssted, mens en server kan medføre et fast driftssted, jf. pkt. 123 i 2017-kommentarerne til OECD's modeloverenskomst. Skattestyrelsen henviste i denne henseende til praksis, hvorefter det afgørende er, om foretagendet udøver kontrol over eller operer en server i Danmark. Baseret herpå var det således Skattestyrelsens opfattelse, at E-handel som udgangspunkt alene vil statuere et fast driftssted i Danmark, hvis et selskab udøver kontrol over en server i Danmark, som selskabet de facto ejer, eller opererer serveren placeret i Danmark, og de øvrige betingelser for fast driftssted i øvrigt er opfyldt.

Da dette konkret ikke var tilfældet, idet det var oplyst, at serverne, hvorfra aktiveringen af de pågældende funktioner sker, er placeret uden for Danmark, kan disse dermed ikke udgøre et fast driftssted i Danmark.

Dernæst blev spørgsmålet vurderet i lyset af agentreglen i artikel 5, stk. 5. Det var oplyst, at Spørger ikke havde ansatte eller andre personer i Danmark. Der var ingen andre personer i Danmark, som

havde beføjelser til at indgå kontrakter på vegne af Spørger, eller som sædvanligvis spiller en ledende rolle op til indgåelsen af kontrakter. Hverken forhandlerne eller importøren kunne anses for at være afhængige agenter for Spørger, og dermed kunne der heller ikke af denne årsag udløses et fast driftssted.

Sammenfattende ville forretningsmodellen således ikke medføre et fast driftssted efter intern dansk ret, og Skattestyrelsen fandt dermed ikke anledning til at vurdere spørgsmålet i medfør af de indgåede dobbeltbeskatningsoverenskomster.

Royalty

Det næste spørgsmål var som nævnt, hvorvidt betalingen for købet af aktiveringen af en software-/hardwarefunktion kunne anses for at udgøre en royaltybetaling i medfør af KSL § 65 C, stk. 4, og dermed om Spørger kunne ifalde dansk begrænset skattepligt af royalties. Royalties defineres i overensstemmelse med artikel i OECD's modeloverenskomst.

En kvalifikation som royalty kræver, at der er tale om, at en ejer af en rettighed tillader en anden at bruge rettigheden og modtager betaling for dette.

Skattestyrelsen lagde til grund, at ejeren af maskinen ved aktivering af en funktion alene får adgang til at benytte den pågældende funktion, men at denne ikke opnår retten til at anvende hverken patenter, varemærker, mønstre eller lignende. Der er således alene tale om, at ejeren af maskinen kan udnytte en funktion, som allerede er indbygget i maskinen, men ikke en rettighed til det underliggende software eller hardware.

Skattestyrelsen henviste i denne henseende til pkt. 12-14 i kommentarerne til artikel 12 i OECD's modeloverenskomst. Heraf fremgår, at der vil være tale om erhvervsindkomst i henhold til artikel 7, hvis retten til at anvende software er begrænset til dem, der er nødvendige for at anvende programmet på erhververens computere eller netværk, og reproduktion til andre formål ikke er tilladt i henhold til licensaftalen. Det var Skattestyrelsens opfattelse (med henvisning til SKM 2019.223 SR), at rettighederne til det underliggende software forbliver hos Spørger, mens kunden får ret til at bruge de funktioner, softwaren gør mulige. Af disse årsager var betalingerne for aktiveringen af XS- og YS-funktionerne ikke omfattet af definition af royalties.

Kommentar

Afgørelsen synes rigtig. Den er da heller ikke medtaget her grundet tvist om jus, men mere som illustration på, hvilke typer af nyt faktum digitaliseringen bringer frem, og afgørelsen synes at være den første af sin art i dansk skatteret. Mange flere må forventes i de kommende år.