

Afleveret 29.11.2016

BIJOB ELLER BEDRAG?

SOCIAL CONSIDERATION OR TAX EVASION?

Et studie i deleøkonomi og skattevelfærd
A study of shared economies and taxwelfare

• CBS - cand.merc.aud - Kandidatafhandling •

Sideantal - 79
Anslag - 180.030

Trine Elling

Vejleder: Thomas
Hjortkjær Petersen

Executive summary

This thesis focusses on shared economies in a modern society, namely the taxation of incomes from such activities and the difficulties involved with defining the principles of taxation, which are to be applied to the area.

It is clear that shared economies already represent an enormous financial value with virtually unlimited possibilities of expanding in both size and areas. It is even estimated, that it may in some areas – including housing and transportation – expand to a financial size equal to the established industries.

The area is however plagued by limited and insufficient tax reports of income from shared economies, which is at least partly due to limited information regarding the taxation of such earnings.

A central focus of the thesis is to present the reader with such information and thus allowing the reader to correctly assess his or her financial status and correctly calculate income and deductions.

It however quickly becomes clear that even selecting or estimating the correct taxation grouping is a challenge, since it relies on an individual assessment of the activities and intensity of the practitioner, for which there are no reliable information or guidelines available.

I furthermore present a case based study in which I evaluate the Danish activities of an international shared economy service 'Airbnb' in order to evaluate a view held in both public and by politicians that Airbnb should pay taxes in Denmark from their activities here.

Based on this study I conclude, that the activities of Airbnb do not lead to them having a permanent establishment in Denmark or any other activities that within current international taxation agreements could provide groundings for taxation in Denmark.

The only realistic possibility of a change to this state of affairs are the Base Erosion and Profit Shifting project, which are a series of action plans put forward by OECD, that among others involves a suggested change of the principles of transfer pricing so that value generated at an earlier step of the 'value chain' to a higher degree should also be taxed in the country in which the value is generated.

Indholdsfortegnelse

EXECUTIVE SUMMARY	1
INDHOLDSFORTEGNELSE	2
INDLEDNING	3
Problemformulering	5
Læsevejledning	5
Teori og Metode	9
UNDERSPØRGSMÅL 1	15
Hvad er deleøkonomi?	15
Deletjenester	19
Samfundsøkonomi	22
Miljømæssige konsekvenser	24
Internationale initiativer	25
Sammenfatning	26
UNDERSPØRGSMÅL 2	28
Beskatningskategorier	28
Beskatning af aktørernes deleøkonomiske aktiviteter	31
Køretøjer	36
Fremtidig udvikling	43
Retspolitiske betragtninger	44
Sammenfatning	47
UNDERSPØRGSMÅL 3	49
Transaktionerne i Airbnb	50
Fast driftssted	53
Agentreglen	58
Fremtidig udvikling	61
Sammenfatning Fast driftssted	64
Transfer Pricing	65
Sammenfatning Transfer pricing	75
KONKLUSION	77
Perspektivering	78
LITTERATURLISTE	80

Indledning

Det er ikke mange år siden, at deleøkonomi var et relativt ukendt begreb, som befolkningen og medierne først så småt var begyndt at interessere sig for. Det blev betragtet som noget spændende og anderledes, der som meget andet nyt var omgærdet af en vis uskyldig fascination.

Med internettets opblomstring og folkeliggørelsen af smartphones, tog udviklingen i deleøkonomien imidlertid pludselig fart. Alle var efterhånden online døgnet rundt, og med fremkomsten af store velorganiserede internetportaler, der faciliterede kontakten mellem aktørerne, opstod der en nærmest eksplosiv vækst i deleøkonomien.

Den hastige udvikling tog på flere end én måde samfundet med storm, og fra administrativ og politisk side måtte man da også erkende, at man ikke havde været forberedt på denne hastigt opblomstrede deleøkonomi.

”Jeg tror nok også, at vi må konstatere, at innovationen på det her område nok er en smule større udenfor Folketingssalen end i Folketingssalen, men det ville jo være ærgerligt, hvis vi konstant på bagkanten skulle komme med nye initiativer, fordi der opstår nye ideer og nye måder at drive virksomheder på.”¹

Torsten Schack Pedersen, ordfører (V)

Udover at deleøkonomien spredte sig, begyndte den imidlertid også at ændre karakter, og med tiden kunne man ane, at de oprindelige idealer og græsrodstankegange havde vejet pladsen til fordel for store internationale koncerner, der udbredte massekommercialiserede deleøkonomiske tjenester og begyndte at konkurrere med traditionelle brancher indenfor bl.a. transport og overnatningsfaciliteter.

Denne omvæltning har selvsagt skabt en vis røre i befolkningen, blandt andet i forbindelse med, at medierne redegjorde for, hvordan deletjenesten Airbnb betaler al sin skat i Irland² til en langt lavere skatteprocent end i Danmark.

¹ Beslutningsforslag B 82

² DR (2015)

En egentlig folkelig oplysning om forholdet synes dog aldrig at være fremkommet, og der synes heller ikke undervejs i mediernes behandling af emnet at være stillet det ellers yderst relevante spørgsmål 'hvorfor' Airbnb betaler sin skat i Irland, som tilfældet er, eller undersøgt om det i så fald er sket i overensstemmelse med gældende regler, og derved i en retslig forstand reelt er korrekt.

Også blandt politikerne har man fået øjne for deleøkonomien, der hurtigt er blevet til en del af den vedvarende splittelse mellem højre- og venstrefløjen, men uden at det hverken politisk eller i den statslige forvaltning har været muligt at formulere en fælles strategi for, hvordan man vil gribe denne nye og hastigt ekspanderende økonomi an.

*"Det er så til gengæld også vigtigt, at vi ser mulighederne i det her og forstår, at det er noget, der er i sin begyndelse, og at vi ikke griber for tidligt ind med regulering, der sådan set kan pakke alting ned i en dansk sammenhæng. Så det vil sige, at vi skal tænke os rigtig, rigtig godt om, inden vi går ind og siger, at nu skal det gøres på den ene eller anden eller tredje måde."*³

Ida Auken, ordfører (R)

Ikke mindst skattevæsenet har måtte erkende, at deleøkonomien har været en hård nød at knække. I lyset af de enorme summer, der efterhånden omsættes for i branchen⁴, er der dog samtidig tale om et område, som man ikke kan tillade sig at negligere – både af hensyn til samfundsøkonomien og skatteindbetalingen, men også af hensyn til de mange danskere, der vælger at udbyde deres bil, bolig eller andre aktiver via deleøkonomiske tjenester, og som i den forbindelse finder sig prisgivne i forhold til at få kvalificeret og relevant rådgivning om deres skattemæssige situation.

Det konkluderes da også sammenfattende i en rapport udarbejdet til Erhvervsstyrelsen⁵, at det på nuværende tidspunkt er meget vanskeligt at få kvalificerede og klare svar på centrale problemstillinger ved deleøkonomien i forhold til centrale emner som jura, skat og patenter, ligesom området også generelt er kendetegnet ved, at der ikke er klarhed omkring, hvilke offentlige myndigheder man som aktør inden for deleøkonomien, rent faktisk kan henvende sig til.

Aktuelt er der således tale om et nyt og meget uafklaret område med en betydelig økonomisk kapacitet, hvor det hverken for virksomheder eller borgere synes muligt at tilvejebringe relevant vejledning om de få regler,

³ Beslutningsforslag B 82

⁴ PwC (2014)

⁵ Erhvervsstyrelsen (2014)

som trods alt regulerer området. Det er en højest uønskværdig situation, og hensigten med nærværende speciale er således at bidrage med et overblik og fortolkningsbidrag til den aktuelle retsstilling på området.

PROBLEMFORMULERING

Hvilken samfundsmæssig betydning har deleøkonomien i Danmark, og hvorledes sikres det finansielle bidrag til den danske velfærd?

Underspørgsmål:

- Hvad er deleøkonomi og hvilken samfundsmæssig betydning har virksomhedsformens indtræden i Danmark?
- Hvordan er samspillet mellem deleøkonomi og dansk personskattelovgivning på nuværende tidspunkt, og på hvilke områder kan skattelovgivningen med fordel gå nye veje?
- Hvad er udfordringerne i relation til internationalt funderede deleøkonomiske virksomheder med aktivitet i Danmark?

LÆSEVEJLEDNING

Begrebsafklaring

Henset til, at afhandlingen vedrører deleøkonomi, der er et nyt og i vidt omfang uafklaret område, foreligger der endnu ikke en klar sproglig ramme med tilhørende begreber og definition. Med henblik på at undgå misforståelser eller sproglige usikkerhedsmomenter, har jeg derfor anset det for hensigtsmæssigt, at der indledningsvist foretages en afklaring af visse begreber.

Deleøkonomi

Når jeg i afhandlingen benytter udtrykket 'deleøkonomi', skal dette forstås i en bred teoretisk forstand som kan rumme noget nær enhver handling, hvor der bliver udvekslet ydelser mellem to eller flere parter på utraditionelle vilkår og/eller med atypiske betalingsformer.

Deleøkonomi spænder således meget vidt i sin begrebsramme, og kan dække alt fra to naboer, der bytter gulerødder og grønkål fra deres respektive køkkenhaver, over bilejere, der mod betaling udøver kørselstjenester for andre, og til boligejere, der i kortere eller længere perioder lejer deres bolig ud.

Begrebet kan dermed primært afgrænses ud fra, at der sædvanligvis er tale om private, der har rådighed over et aktiv, som de for en kortere eller længere periode ikke har behov for, og derfor sælger, udlejer eller på anden måde overdrager, enten selve aktivet eller den dertil knyttede brugsret til andre private.

Herudover er deleøkonomien også i mange af sine former præget af en høj grad af idealisme frem for et egentligt kalkuleret formål om at generere overskud på et givent aktiv eller en given aktivitet.

I analysen af underspørgsmål 1 vil begrebet deleøkonomi blive uddybet yderligere.

Udbyder, bruger og deletjeneste

I moderne deleøkonomiske aktiviteter indgår der sædvanligvis 3 parter: Udbyderen, brugeren og deletjenesten.

Udbyderen er den aktør, der ejer eller har råderet over det aktiv, der stilles til rådighed for andre som led i den deleøkonomiske aktivitet.

Brugeren er den aktør, der ved den deleøkonomiske aktivitet får råderet over udbyderens aktiv gennem betaling eller levering af andre ydelser.

Som samlebetegnelse for henholdsvis udbydere og brugere anvendes begrebet 'aktørerne', ligesom de hver for sig desuden generisk betegnes som en 'aktør'.

Deletjenesten er den aktør, der – typisk mod betaling – formidler kontakten mellem udbyder og bruger, sædvanligvis gennem en internetportal og/eller en tilhørende mobilapp. Deletjenesten agerer sædvanligvis mellemlid i de økonomiske transaktioner mellem bruger og udbyder, men er herudover ikke involveret i selve aftalen mellem udbyder og bruger.

Målgruppe

Afhandlingens problemformulering beror på en betragtning om, at det deleøkonomiske område – trods sin efterhånden væsentlige betydning – er præget af et ringe udvalg af objektiv information og en meget ufyldende vejledning for borgerne om de skattemæssige problemstillinger.

I mangel på anden og mere kvalificeret rådgivning, er borgernes muligheder for at gøre sig bekendt med deleøkonomiens skattemæssige forhold således ofte begrænset til artikler og indlæg i det generelle mediebillem, der imidlertid kun sjældent er af en anerkendelsesværdig kvalitet, og tilmed ofte er decideret misvisende.

Denne manglende oplysning indebærer da dels, at borgere trods en udtalt interesse herfor undlader at udbyde tjenester via deleøkonomiske platforme, og når de gør, sker det ofte uden at indberette de skattemæssige forhold herfra, hvilket i et ikke uvæsentligt omfang må tilskrives manglende information.

Også potentielle deletjenester bliver ramt af denne mangel på viden og information, idet mange nye og hensigtsmæssige deletjenester aldrig når at se dagens lys, fordi de skattemæssige konsekvenser af at etablere en

sådan tjeneste er for uoverskuelige, hvorved både innovationen og virksomhedskulturen i Danmark hæmmes.

Alle disse forhold medfører i sidste ende, at skatteindbetalingerne reduceres eller helt udelades, hvilket da igen er en tilstand, der er særdeles uhensigtsmæssig. Den bagvedliggende tanke for specialet er således også en betragtning om, at der gennem en øget grad af information og oplysning vil kunne sikres højere og mere korrekte skattemæssige indbetalinger til statskassen fra deleøkonomiske tjenester.

Afhandlingen er således tænkt som en praktisk anvendelig informationskilde for borgere, og vil af samme årsag navnlig fokusere på en bred og forklarende gennemgang af området med relevante analyser undervejs, frem for en snæver og strengt akademisk analyse af et enkeltstående emne inden for området.

Teksten er af samme årsag holdt i en almindelig og gængs sprogbrug, men med respekt for at skatteret nødvendigvis fordrer en sproglig og begrebsmæssig korrekt fremstilling, ligesom der også i øvrigt er søgt et fagligt niveau i indholdet, der afspejler, at der er tale om et afsluttende speciale på cand.merc.aud. studiet.

Struktur

Problemformuleringens overordnede tankegang er, at det gennem en afdækning af det deleøkonomiske område vil være muligt at øge informationsniveauet og som en afledt konsekvens deraf også medvirke til en mere korrekt skattemæssig indberetning og -indbetaling fra deleøkonomiske tjenester. Min tilgang hertil vil være gennem de opstillede underspørgsmål at redegøre for samt analysere de mest relevante skattemæssige forhold ved deleøkonomien.

I min besvarelse af underspørgsmålene vil jeg også inddrage og redegøre for den teori, der aktuelt findes på området og knytte den sammen med de skatteretslige regler og afgørelser, der måtte findes, således at det tilsammen tegner et fyldestgørende billede.

Afhandlingen består af 5 kapitler:

- I dette første indledende kapitel, foretages der en præsentation af emnet og af specialets problemfelt, teori og metode.
- Kapitel 2, 3 og 4 knytter sig hver især til et af de opstillede underspørgsmål fra problemformuleringen. Indenfor hvert enkelt kapitel er der lavet en selvstændig indledning, analyse og delkonklusion vedrørende det behandlede underspørgsmål.
- Disse mellemliggende delkonklusioner samles og uddybes herefter i en fælles konklusion i afhandlingens kapitel 5. Slutteligt lægges der op til en perspektivering af afhandlingens problemfelt.

Første underspørgsmål

Gennem afhandlingens første underspørgsmål er det hensigten at forsyne læseren med en grundlæggende forståelse for begrebet 'deleøkonomi' og dets mange forskelligartede manifestationer i samfundet. I den forbindelse vil også blive redegjort for de samfundsmæssige og økonomiske konsekvenser af deleøkonomiens indtog og hastige fremgang, såvel som en redegørelse for aktørerne i deleøkonomien.

Kapitlet vil desuden beskæftige sig med de aktuelle og konkrete problemstillinger ved deleøkonomien, og vil på baggrund af disse også belyse mine synspunkter om, at der er behov for en væsentlig revision eller skærpet regulering på området for at sikre en hensigtsmæssige retsstilling.

Andet underspørgsmål

Afhandlingens andet underspørgsmål vil bidrage med en redegørelse for den nuværende personskattelovgivning på det deleøkonomiske område, herunder tillige med relevante eksempler og praktiske betragtninger vedrørende denne. Afsnittet har navnlig fokus på de regler, der regulerer personbeskatningen for udbydere af deleøkonomiske tjenester.

Herudover vil afsnittet indeholde en retsdogmatisk analyse af de problemstillinger og udfordringer, som den aktuelle skattelovgivning indebærer for både udbydere og samfundet som helhed, når det kommer til deleøkonomiske aktiviteter. Der vil i den forbindelse ligeledes blive foretaget en vurdering af de retslige tiltag, som aktuelt er i støbeskeen, med henblik på at belyse deres anvendelighed i forhold til en fyldestgørende regulering af området.

Tredje underspørgsmål

Med det tredje underspørgsmål i afhandlingen vil der blive kastet lys på skattetekniske konsekvenser af grænseoverskridende deleøkonomiske tjenester, og herunder navnlig de nationale udfordringer med at sikre, at der i den forbindelse sker korrekt beskatning i kildelandene.

I lyset af de særdeles vidtrækkende følger af internationale beskatningsregler, er afsnittet begrænset til en konkret case, hvor der på baggrund af deletjenesten Airbnb foretages en analyse af problemstillingerne ved beskatning i Danmark contra domicillandet i forhold til de af selskabets aktiviteter, der udøves i Danmark.

Som led i den case baserede analyse foretages desuden en gennemgang af relevant skatteretslig teori, herunder begrebet 'fast driftssted', agentteorien såvel som relevante uddrag af OECD's modeloverenskomst, transfer pricing m.v.

I besvarelsen af underspørgsmålet vil jeg også inddrage OECD's aktuelle tiltag 'Base erosion and profit shifting' (forkortet BEPS) med henblik på at belyse fremtidige udviklinger på området.

TEORI OG METODE

Der er i de seneste år blevet skrevet en række bøger og anden litteratur om deleøkonomi, som jeg vil inddrage i mit speciale i det omfang, det forekommer relevant, hvilket navnligt vil være i besvarelsen af første underspørgsmål.

Rachel Botsman og Roo Rogers forfattede i 2010 bogen "What's mine is yours", der vil udgøre en central kilde til min beskrivelse af deleøkonomien, ligesom Claus Skyttes "Skal vi dele?" og Jesper Bove-Nielsens "Den nye deleøkonomi" vil blive anvendt til at uddybe de samfundsmæssige konsekvenser af deleøkonomiens indtog i Danmark.

Dalberg Research udarbejdede desuden i 2014 en rapport for Erhvervsstyrelsen omkring barrierer og udviklingsmuligheder for peer-to-peer virksomheder i Danmark. Denne rapport vil blive inddraget i analysen med henblik på at give en dybere forståelse for den samfundsmæssige betydning af deleøkonomiens opblomstring samt hvilke barrierer, der måtte stå i vejen for dennes vækst.

I lyset af den omfattende mediedækning af området, vil jeg herudover også inddrage relevante artikler i besvarelsen af første underspørgsmål, i det omfang disse bidrager med en kvalificeret fagligt indsigt, ligesom artikler også i et vist omfang vil blive anvendt til at belyse den almene holdning til deleøkonomien i samfundet og til de problemstillinger, som relaterer til denne.

Til brug for min besvarelse af andet underspørgsmål vedrørende personbeskatningen af deleøkonomiske aktiviteter vil jeg som mine primære kilder benytte den nugældende skattelovgivning samt SKAT's juridiske vejledning.

I supplement til disse vil jeg også inddrage et antal artikler og rapporter, som forskellige eksperter har bidraget med, omkring beskatning af deleøkonomi og de problemstillinger, som dette medfører. Samme kilder vil også blive inddraget i kraft af deres retspolitiske synspunkter om potentielt hensigtsmæssige ændringer i den del af lovgivningen, der regulerer deleøkonomi.

Herudover har jeg deltaget i en større konference med fokus på deleøkonomi i velfærdsstaten, der blev afholdt i efteråret 2016⁶.

Konferencen havde fokus på de udfordringer og barrierer, der aktuelt findes for deleøkonomien, herunder de skattemæssige problemstillinger. På konferencen deltog flere oplægsholdere, herunder Bent Greve, der er professor på Roskilde Universitet, og som i sit oplæg berørte de samfundsmæssige konsekvenser af deleøkonomien, herunder deleøkonomiens betydning for skattepolitikken.

Indhold fra konferencen og de forskellige oplæg vil også indgå i besvarelsen andet underspørgsmål og i nogen grad underspørgsmål 1 og 3.

⁶ Bilag 1

Til brug for besvarelsen af afhandlingens tredje underspørgsmål vedrørende international beskatning af virksomheder er der anvendt kvalitative data fra OECD. Disse internationale kilder består af såvel den nuværende OECD's modeloverenskomst samt af BEPS action plan 7 "Preventing the Artificial Avoidance of Permanent Establishment Status".

Ligeledes er dansk ret, OECD's Transfer Pricing Guidelines og BEPS-tiltagenes 'action' 8-10 inddraget i gennemgangen af de transfer pricing problemstillinger, der er relateret til den danske virksomhed Airbnb Denmark ApS.

Med henblik på at etablere et grundlæggende fundament for forståelsen af de skatteretlige problemstillinger ved beskatning af international beskatning og transfer pricing benyttes herudover også Schmidt, Tell og Webers "International beskatning i et dansk perspektiv".

Kilder

Som det har kunne udledes af tidligere afsnit, vil der i afhandlingen både blive inddraget primær og sekundær empiri, og disse vil hidrøre fra en ganske bred vifte af ophavspersoner, strækkende fra lovtekst med supplerende vejledninger, henover faglitteratur, til politiske og erhvervsmæssigt agiterende indlæg samt almene ytringer i den gængse dagspresse.

Primær empiri

Den primære empiri er indsamlet via en række foredrag på konferencen omkring deleøkonomi og velfærdsstaten, og består både i bidrag fra de afgivne oplæg og i egentlige synspunkter og betragtninger fra oplægsholderne og andre deltagere.

Denne del af empirien udmærker sig ved at bestå af en hensigtsmæssig kombination af faktuel viden samt debat og dialog, der giver både et højt fagligt indhold fra oplægsholdere samt spørgsmål og indskud fra de deltagende parter. Hovedparten af de involverede har desuden en væsentlig viden om området fra mange forskellige sider, og har derved kunne bidrage med meget kvalificerede og nuancerede synspunkter.

Heroverfor står dog, at konferencen havde en erklæret politisk dagsorden, og at emnet var lagt på forhånd, ligesom deltagere ved konferencen hovedsageligt også deltog i kraft af deres egne politiske og økonomiske interesser.

Det vil således være nødvendigt at korrigere for disse mange politiske agendaer, hvilket jeg vil forsøge bedst muligt, ved at være åben og bevidst om disse, samt forholde mig kritisk til både oplæggene og de afledte debatter, og afkode disse indenfor en ramme af, at de er udtryk for deltagernes subjektive holdninger.

Der vil kunne argumenteres for, at et så holdningspræget materiale muligvis ikke burde indgå som objektiv empiri i min opgave. Idet deleøkonomien fortsat er et nyt felt i Danmark, og da der af samme årsag er forholdsvist få eksperter på området, hvoraf stort set alle deltog på konferencen, har jeg dog valgt at prioritere

materialet derfra henset til det høje faglige niveau, der vanskeligt vil kunne erstattes tilstrækkeligt med kilde-materiale andetstedsfra. Optagelser fra foredraget er vedlagt som bilag 1.

Sekundær empiri

For at nuancere problemstillingen har jeg som sekundær empiri inddraget relevante artikler og faglitteratur. Formålet hermed er i første række at bidrage med yderligere kvalificeret materiale om området, men tillige i anden række for at få et bredt og mere perspektiveret syn på problemstillingerne, eksempelvis ved inddragelsen af almen mediedækning.

Jeg vil da gennemgå og vurdere denne empiri, der vil omfatte både fagpersoner og den brede offentlighed, om der heri ligger yderligere relevante problemstillinger og løsningsforslag, og da foretage en kvalificeret analyse af, i hvilket omfang disse vil kunne bidrage til besvarelsen af problemformuleringen.

Jeg er opmærksom på, at en sådan empiri vil kunne være af varierende kvalitet, og ofte vil være præget af en udtalt holdning enten for eller imod emnet, der vil kunne overskygge det saglige indhold af materialet. En væsentlig del af mit arbejde med disse kilder vil således også bestå i at analysere det faglige indhold og lødigheden af disse.

Ved min dataindsamling af artikler, vil jeg veksle mellem en struktureret og fleksibel kodning af de sekundære kilder, og mit primære fokus vil i den forbindelse være på deleøkonomi, personlig beskatning og international beskatning.

Der foreligger meget lidt materiale offentligt tilgængeligt for så vidt angår de likvide strømme og økonomiske detaljer omkring Airbnb, hvorfor det har vist sig nødvendigt at forholde sig til de udtalelser, der er givet fra Airbnb til de danske medier.

Med henblik på at belyse de dele af min problemformulering, der relaterer til de nuværende skatteretlige positioner og regler, har jeg desuden anvendt sekundære data i form af lovtekster, OECD's modeloverenskomst, rapporter og action plans fra OECD's BEPS projekt samt faglitteratur indenfor det skatteretlige område.

Kildekritik

Idet deleøkonomien er et relativt nyt felt, vil mængden af artikler og faglitteratur på området hovedsageligt være nutidige og relevante, men findes dog også kun i begrænset kvantitet. De få danske bøger, der findes om emnet, er endvidere blevet kritiseret for at have en tendens til at være

"... lige lovlig optimistisk og lige lovlig lidt kritisk overfor den deleøkonomiske bagside."

Djøf bladet, s. 46, 2015.

For at skabe et modspil hertil, og for at sikre et bredt og nuanceret billede af deleøkonomien, har jeg tillige lagt vægt på et oplæg fra Bent Greve på konferencen, hvori han forholder sig kritisk til mange af de elementer, som deleøkonomien tilfører samfundet⁷.

Jeg har tillige anvendt artikler fra trykte medier og onlinemedier som en del min afhandling, velvidende at disse som oftest er subjektive og grænser til det ledende. Artiklerne er primært anvendt som led i afdækning af offentlighedens og politikernes holdninger, og for at bidrage med inspiration og bredde til mit syn på området. På den baggrund har jeg også i det væsentligste undladt at bero mig på faktuelle forhold, der angives i artiklerne, men hovedsageligt anvendt dem til belysning af synspunkter.

Modsat disse, har jeg været nødsaget til at anse den rapport, som Dalberg Research i 2014 udarbejdede for Erhvervsstyrelsen⁸, samt en mængde anden faglitteratur på området for hovedsageligt at være af faktisk korrekt karakter – ikke mindst for at undgå fuldstændig at afskære mig fra at kunne tillægge nogen faktuelle kilder en tilstrækkelig værdi. Som ved al anden sekundær data, vil jeg dog fortsat forholde mig til disse med en relevant skepsis.

Besvarelsen af underspørgsmål 3 sker endvidere på baggrund af en gennemgang af OECD's modeloverenskomst artikel 5 og 9, samt de af BEPS-initiativets actions points, der relaterer hertil, værende action 7, samt 8-10. Min primære kilde til dataindsamling vedrørende disse er OECD's publiceringer, der er udarbejdet med henblik på at vejlede både virksomheder og skattemyndigheder ud fra et samfundsmæssigt perspektiv, hvorfor jeg forudsætningsvist har tilladt mig at lægge til grund, at der afspejles en høj grad af objektivitet i materialet herfra.

Kildekritik for så vidt angår konferencen er medtaget i teoriafsnittet.

Metodekritik

Min besvarelse af underspørgsmål 1 og 2 beror i det væsentligste på en analyse af deleøkonomien og de skatteretslige konsekvenser for dens aktører. Der er tale om en bredt funderet analyse, udarbejdet på baggrund af den tilgængelige fag- og almenlitteratur.

Metodekritik vil i forhold til besvarelsen af disse underspørgsmål derved hovedsageligt bero på, i hvilket omfang der er anvendt tilstrækkelig og kvalificeret litteratur til besvarelsen, og behandles derved reelt under ovennævnte afsnit om kildekritik.

I min besvarelse af underspørgsmål 3 indgår en case baseret besvarelse. Som undersøgelsesform udgør case-studiet en empirisk undersøgelse af et udvalgt fænomen i sin naturlige sammenhæng, og er derved velegnet til at foretage en dybdegående undersøgelse af komplekse problemstillinger. Derimod kan det ikke anvendes til at foretage brede og generaliserende undersøgelser af større populationer.

⁷ Bilag 1

⁸ Erhvervsstyrelsen (2014)

Den pågældende case beskæftiger sig med Airbnb, herunder det danske selskab Airbnb Denmark ApS og de skattemæssige forhold, der gør sig gældende for dette. Casestudiet har navnlig fokus på den del af skatteretten, der vedrører skattepligt i Danmark for så vidt angår aktiviteter, som finder sted her i landet.

I det perspektiv, vil brugen af et casestudie som udgangspunkt være relevant og velegnet at benytte som undersøgelsesform. Casestudiet er dog også afhængig af, at det kan baseres på relevante og tilstrækkelige data, og i den henseende har det under min behandling af emnet desværre måttet konstateres, at det har været vanskeligt at tilvejebringe en så høj grad af information, som kunne ønskes. På visse punkter har case-studiet således måtte suppleres med mere generelle betragtninger og gisninger.

Det er dog fortsat min vurdering, at den anvendte undersøgelsesform – trods dette – har været den mest hensigtsmæssige, når der henses til afhandlingens erklærede formål, som er at bibringe den gængse læser en grundig og praktisk anvendelig forståelse for den skattetekniske vinkel på deleøkonomien, og de problemstillinger, der er forbundet med denne.

Afgrænsning

Tidsmæssig afgrænsning

Deleøkonomi og de skattemæssige konsekvenser er på nuværende tidspunkt et højaktuelt emne under løbende udvikling, der regelmæssigt figurerer i både medier og den politiske debat.

Der går således sjældent længe imellem, at der kommer nye tiltag og initiativer på området, ligesom selve deleøkonomien som begreb også konstant udvikler sig.

Alene under perioden med afsluttende redigering af dette speciale, kom der den 18. november 2016 en skelsættende dom om deleøkonomi fra Østre Landsret i Uber-sagerne⁹, der kommer til at have en væsentlig betydning for personbefordring,

Herudover er SKAT aktuelt i gang med et større analyseprojekt omkring den skatteretlige behandling af deleøkonomien, som forventes afsluttet enten ved udgangen af 2016 eller starten af 2017¹⁰.

Af hensyn til afhandlingens udarbejdelse har det været nødvendigt for mig at foretage en tidsmæssig afgrænsning af det materiale, som jeg kan inddrage og lægge til grund i min afhandling. Dataindsamlingen er derfor afsluttet den 19. november 2016, og materiale udarbejdet og/eller offentliggjort efter den dato, er således ikke medtaget.

I bagudgående retning har jeg ligeledes måttet afgrænse specialets omfang, herunder ikke mindst idet digitaliseringen og internettets betydelige fremgang har medført så fundamentale forandringer i deleøkonomiens væsen og muligheder, at ældre deleøkonomiske tendenser kun i begrænset omfang kan siges at have relevans for den aktuelle situation.

⁹ Uber-dom (2016)

¹⁰ Skattekontaktudvalget (2016)

Min historiske afgrænsning af deleøkonomi er således begrænset til forhold fra 10 år tilbage, altså fra år 2006, og frem til nutiden.

Emnemæssig afgrænsning

Det skulle gerne stå klart, at deleøkonomien rummer en næsten uendelig vifte af potentielle anvendelsesmuligheder, og deraf en tilsvarende mængde forhold at analysere og afklare.

Tilsvarende indebærer deleøkonomien også en bred vifte af aktører, såvel som næsten uanede mængder af problemstillinger, hvoraf de skatteretlige kun er udtryk for et begrænset udsnit.

Jeg har derfor måtte foretage en streng og konsekvent emnemæssig afgrænsning, således at jeg hovedsageligt beskæftiger mig med deleøkonomi, der relaterer sig til boliger og køretøjer, og for aktørernes vedkommende da især fokuserer på den skatteretlige situation for udbydere og i et vist omfang deletjenesterne.

Herudover vil alene emnet de skattemæssige forhold blive behandlet, og jeg vil i det væsentligste undlade at komme ind på selskabsretlige forhold og betragtninger, hvis ikke disse samtidig har en væsentlig skattemæssig betydning. Tilsvarende vil jeg heller ikke berøre associerede leje- eller aftaleretlige problemstillinger, eller behandle erhvervsmæssig udlejning på forretningsmæssige vilkår.

Der er i de enkelte afsnit redegjort nærmere for den relevant afgrænsning, der er foretaget, og jeg vil derfor ikke angive yderligere herom på nuværende tidspunkt.

Underspørgsmål 1

Vores tilværelse er gennem tiden gået fra et samfund præget af mangel og knappe ressourcer til et regulært overflodssamfund, hvor vi stort set drukner i forbrugsgoder.

Både virksomheder og private har været hurtige til at lade sig rive med af denne økonomiske udvikling, og der er derigennem fremelsket en tendens i befolkningen til at forbruge mere og mere – og ofte langt udover, hvad der egentlig er behov for.

Vi befinder os således i et samfund, hvor telefoner, computer, biler, boliger, (partnere), og alverdens andre goder i langt højere grad udskiftes efter forgodtbefindende, og i takt med, at der bliver et nyt alternativ tilgængelig på markedet, frem for når de reelt har udtjent deres nytte.

”Ending is better than mending. The more stitches, the less riches.”

- Aldous Huxley, Brave New World (1932)

Som en følgevirkning af denne udvikling er imidlertid også opstået en modbevægelse, der i højere grad lægger vægt på at begrænse menneskets belastning af miljøet og sine omgivelser.

Dels er økologi og bæredygtighed blevet centrale nøglebegreber i mange menneskers liv, men udover det er der også kommet fokus på, at hverken jordens eller den enkelte forbrugers ressourcer er uendelige, og at der kan være en stor almenyttig interesse i at bryde forbrugsmønstret.

Som en reaktion på denne modbevægelse har vi set deleøkonomien bryde frem, og godt hjulpet på vej af internettets mange muligheder for at udveksle informationer, har begrebet nu fået vinger at flyve på, og er blevet en faktor, som både borgere og stat må indregne som et væsentligt nyt element i deres hverdag.

HVAD ER DELEØKONOMI?

Betegnelsen 'deleøkonomi' dækker over en række forskellige typer af økonomiske handlinger, hvor (typisk) privatpersoner stiller et aktiv, som vedkommende ejer eller på anden måde har råderet over, helt eller delvist til rådighed for andre.

Det sker som hovedregel mod betaling, men ses dog også i form af regulære byttehandler, hvor der modsvarer med andre ydelser eller varer.

Deleøkonomien adskiller sig derved fra traditionelle økonomiske transaktioner, hvor det typisk er virksomheder, der overdrager aktiver eller ydelser til forbrugerne, og hvor hensigten med transaktionen er at overdrage aktiverne med henblik på et varigt og eksklusivt ejerskab for øje.

En væsentlig del af forskellen mellem deleøkonomien og det traditionelle ejer-/lejerskab skal dermed også findes i det idealistiske standpunkt, at deleøkonomien i vid udstrækning søger at øge udnyttelsen af ressourcer ved at stille aktiver til rådighed i perioder, hvor ejeren ikke selv har behov for dem.

Deleøkonomien indebærer dermed også elementer af grøn omstilling og udnyttelse af tomme ressourcer i sin forretningsmodel, og ifølge Dalberg Research¹¹ er en væsentlig del af hele formålet med deleøkonomi da også at udnytte underudnyttede ressourcer til både monetære og ikke-monetære formål.

At deleøkonomien også indebærer og bæres frem af et økonomisk incitament for udbyderen er formentlig indiskutabelt. Trods mange anerkendelsesværdige sociale tiltag gennem tiden, er det således bemærkelsesværdigt, at det først er med decideret økonomisk rentable tjenester som f.eks. GoMore, Uber og Airbnb, at deleøkonomien for alvor er slået igennem i den brede befolkning.

Kort sammenfattende må det formentlig konstateres, at begrebet 'deleøkonomi' bruges i en meget bred forstand og favner mange handlinger med stor diversitet, og den nærmere afgrænsning mellem, hvornår der er tale om deleøkonomi og hvornår handlingen er reel leasing, udleje og taxikørsel mindst talt kan være noget sløret, som vi blandt andet så med dommene i Uber-sagerne¹².

Det er således også sigende, at når man slår begrebet 'deleøkonomi' op i Gyldendals Den Store Danske får man ingen resultater. Vi har således at gøre med et ganske kompliceret begreb, der selv i gængs sprogbrug ikke har kunnet accepteres nogen fælles definition af i Danmark endnu.

I lyset af en entydig og klar grænsedragning, og når der henses til det meget vide spænd af potentielle deleøkonomiske aktiviteter, vil det formentlig overstige omfanget af denne afhandling adskillige gange, at forsøge at skabe en dækkende redegørelse for området som helhed.

Jeg vil derfor fremadrettet henholde mig til at arbejde ud fra nogle enkelte afgrænsede tjenester, der markedsfører sig selv som deleøkonomiske, og har en sådan størrelse eller karakter, at de må anses for at være af væsentlig samfundsmæssig interesse, og da arbejde ud fra konkrete analyser af disse.

Af disse vil jeg navnlig fokusere på ydelserne, som Airbnb, GoMore og Uber stiller til rådighed. De er kendetegnet ved, at boligejere (og -lejere) gennem Airbnb kan udleje et værelse eller et helt hjem for en længere eller kortere periode, mens bilejere har mulighed for at koordinere samkørsel eller udlejning af deres bil gennem GoMore eller Uber.

¹¹ Erhvervsstyrelsen (2014)

¹² Uber-dom (2016)

Deleøkonomiens omfang

Baseret på en undersøgelse udarbejdet af Norstat for Dansk Erhverv¹³, hvor over 3.000 personer har responderet, er det estimeret at danske forbrugere anvender et samlet beløb på 1 mia. kr. årligt på deleøkonomiske aktiviteter. Derudover vurderer Dalberg Research i deres rapport til Erhvervsstyrelsen¹⁴, at markedspotentialet i form af omsætning i virksomheder, der opererer inden for deleøkonomi, på sigt vil udgøre anslået 2-3 mia. kr.

At deleøkonomien er en branche i rivende udvikling med et betydeligt markedspotentiale lader sig dermed næppe fornægte.

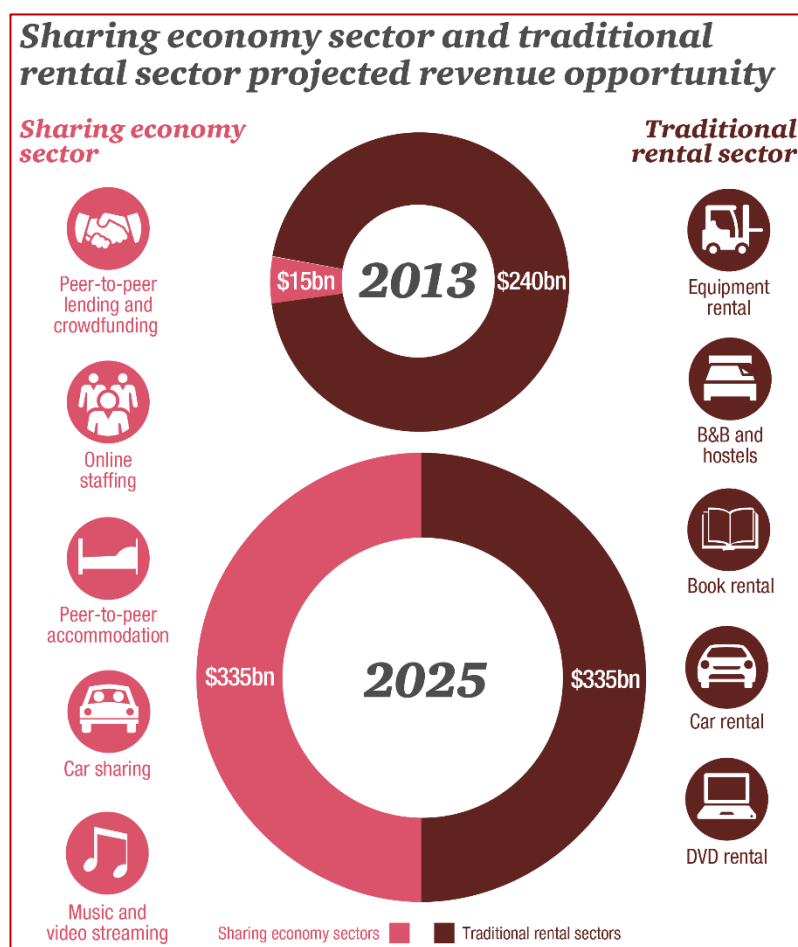
Til sammenligning vurderede PwC i 2014, at de fem største globale deleøkonomisektorer på verdensplan tilsammen generede 15 mia. USD i koncernomsætning med en omsætning på 240 mia. USD i traditionelle sektorer¹⁵.

På sigt, vurderede PwC ved samme lejlighed, at udviklingspotentialer i samme fem deleøkonomiske sektorer ville indebære en mulig omsætning på op mod 335 mia. USD i år 2025, mens de traditionelle sektorer blev anslået til at omsætte for 335 mia. USD i 2015¹⁶.

Indenfor en 10-årig horisont er der således en mulighed for, at de deleøkonomiske tjenester vil kunne indhente de traditionelle sektorer, og på længere sigt måske endda helt overgå dem.

Antages det, at udviklingen i Danmark følger eller tangerer den amerikanske

forventning, ser vi altså også her på nationalt plan et massivt foretagende med et enormt potentiale.



Figur 1 – Kilde: PwC (2014)

¹³ Dansk Erhverv (2016)

¹⁴ Erhvervsstyrelsen (2014)

¹⁵ PwC (2014)

¹⁶ PwC (2014)

Udbydere og Brugere

Ifølge en undersøgelse foretaget for Dansk Erhverv¹⁷ har hver 10. voksne dansker inden for en periode på 6 måneder brugt en deleøkonomisk tjeneste, og den typiske aktør er ifølge samme undersøgelse kendetegnet ved at være under 30 år, have en videregående uddannelse og være bosat i storbyen.

	Andel som har anvendt en deleøkonomisk tjeneste de seneste 6 måneder
Alle	8 %
Under 30 årige	17%
30-44 årige	7%
45-59 årige	5%
60+ årige	4%
Personer med personlig årsindkomst før skat 0 – 200.000 kr.	9%
Personer med personlig årsindkomst før skat 200.001 – 300.000 kr.	6%
Personer med personlig årsindkomst før skat 300.301 – 400.000 kr.	6%
Personer med personlig årsindkomst før skat 400.001 – 500.000 kr.	10%
Personer med personlig årsindkomst før skat 500.001 – 600.000 kr.	15%
Personer med personlig årsindkomst før skat over 600.000 kr.	19%
Uddannelsesbaggrund: Folkeskole	4%
Uddannelsesbaggrund: Gymnasial uddannelse	12%
Uddannelsesbaggrund: Erhvervsuddannelse	4%
Uddannelsesbaggrund: Kort videregående uddannelse	9%
Uddannelsesbaggrund: Mellemlang videregående uddannelse	15%
Uddannelsesbaggrund: Lang videregående uddannelse	21%
Personer med børn under 18 i husstanden	7 %
Personer hvor der ikke er børn under 18 i husstanden	8 %
Bosat i storby	13%
Bosat i provinsby	4%
Bosat i mindre by eller landområde	5%

Figur 2 - Kilde: Dansk Erhverv (2016)

Samme konklusion kommer Nordea til¹⁸. Også i deres undersøgelse er det således navnlig de unge, der anvender deleøkonomiske aktiviteter, ligesom undersøgelsen tilsvarende beskriver fænomenet som værende mest udbredt i hovedstaden og blandt husstande med høj indkomst.

Deleøkonomiske tjenester som f.eks. Uber fremhæves ofte med afsæt i den besparelse, de tilbyder brugerne sammenholdt med traditionelle taxatjenester, ligesom det økonomiske aspekt også i almindelighed fremhæves som et væsentligt argument for at vælge deletjenester¹⁹.

Dette er særligt interessant at bemærke, da man umiddelbart skulle tro, at de mennesker, der både udbyder og benytter deletjenester har en lav indkomst, som er deres motivation til henholdsvis at tjene yderligere penge på at udbyde deleøkonomiske tjenester samt spare penge på deres egne udgifter til f.eks. bolig, taxa og lignende.

Der er formentlig ikke en enkel eller ligetil forklaring herpå. En del af forklaringen vil dog formentlig kunne forklares i helt praktiske omstændigheder, så som f.eks. at der på udbydersiden må antages blandt landets

¹⁷ Dansk Erhverv (2016)

¹⁸ Nordea (2015)

¹⁹ Nordea (2015)

sommerhus- og bilejer at være en betydelig overrepræsentation af højtuddannede med høj indkomst, og dermed også en overvægt af personer fra disse samfundslag, der stiller sådanne aktiver til rådighed.

På aftagersiden må det også antages at forudsætte et vist økonomisk råderum i det hele taget at benytte taxatjenester og holde sommerhusferier, hvilket vil medføre, at de højere indkomstlag er overrepræsenterede blandt brugerne. Herudover har der også i øvrigt været en vis politisk og idealistisk tendens blandt partier, der appellerer til højere økonomiske samfundslag, som f.eks. Liberal Alliance, til at fremhæve deleøkonomiske tjenester som navnlig Uber, og en tilsvarende modbevægelse blandt de 'røde' partier, der oftest appellerer til lavere indkomstlag, til at fremhæve traditionelle overenskomstdækkede tjenester.

Herudover må fordelingen formentlig også i en vis udstrækning antages at afspejle en større adgang til og fortrolighed med internetbaserede ordninger blandt veluddannede, ligesom de førnævnte praktiske og administrative udfordringer med at udbyde deleøkonomiske tjenester også i øvrigt må antages at appellere til mere veluddannede.

Endelig må karakteren af deleøkonomiske tjenester formentlig også i almindelighed medføre, at disse sædvanligvis udbydes som et bijob ved siden af et andet erhverv, hvilket da også i sig selv vil indebære en overrepræsentation af uddannede lønmodtagere på udbydersiden.

DELETJENESTER

Internettet har fjernet mange barrierer ved deleøkonomiske aktiviteter, og gjort det betydelig lettere for almindelige udbydere og brugere at finde hinanden og deles om alt fra bil, båd og bolig til værktøj og hækkeklipper.

Disse muligheder har da igen også fremmet udviklingen af internetportaler til udveksling af sådanne ydelser, der har vist sig at være en ganske rentabel forretning, og ført til opblomstringen af en række virksomheder, der faciliterer kontakten mellem udbyder og brugere, såvel i Danmark som henover landegrænser.

Sædvanligvis sker formidlingen mod et givent honorar, der dels medgår til at dække formidlerens omkostninger, men også til at skabe et afkast til indehaverne. Herudover har der kunnet anes en tendens i nyere tid til, at deleøkonomiske tjenester i væsentlig grad består af større udenlandske tjenester, der bevæger sig på tværs af grænserne. Uanset det idealistiske virke, er formidlervirksomhederne dermed oftest kendetegnet ved en organisering, der i afgørende grad minder om almindelige virksomheder.

Der findes utallige deleøkonomiske initiativer, og som tidligere angivet, ligger det udenfor rammerne af denne afhandling at redegøre for og behandle dem alle. Nedenfor følger derfor en kort introduktion til visse af de større og mere velkendte, der særligt vil inddrages i afhandlingen.

Airbnb

Denne tjeneste er en online markedsplads, der findes både på internettet og via en app på smartphones, hvor udbydere ved brug af tjenesten kan udleje et værelse eller et helt hjem, og brugere kan booke dem som overnatningsmuligheder. Det fremgår af hjemmesiden²⁰, at tjenesten aktuelt udbyder mere end 2 mio. overnatningsmuligheder i 191 lande og 34.000 byer, heraf mere end 1.400 slotte, hvor man kan overnatte.

Selskabet bag tjenesten blev stiftet i 2008, og har sit hovedkvarter i San Fransisco i Californien, USA.

Tjenesten er ikke geografisk afgrænset, og brugere kan derved frit søge på boliger i Danmark og i resten af verden, ligesom de også frit kan udbyde dem til brugere overalt i verden.

Ønsker man at udleje sit hjem gennem Airbnb, laver man en kort beskrivelse af boligen, og angiver ledige datoer samt en ønsket pris, og indsætter fotos, hvorefter boligen udbydes på portalen. Der er, fra Airbnb's side, derved ingen nævneværdig regulering eller umiddelbar begrænsning for, hvad og hvor længe boligen kan udbydes, eller hvilken pris der kan tages for dette.

Der foretages heller ikke kontrol af det udbudte, herunder af hvorvidt det lever op til beskrivelsen eller i øvrigt lever op til diverse regler og reguleringer – dette bliver derved fortrinsvist et indbyrdes anliggende mellem udbyder og bruger. Tjenesten giver dog mulighed for brugerne at anmelde en udbudt bolig.

Uber

Tjenesten markedsfører sig selv som en samkøringstjeneste, hvor private mod betaling kan transportere passagerer, men er af blandt taxabranschen og fagforeninger ofte blevet karakteriseret som en udbyder af egentlige 'pirattaxaer'.

Uber er aktuelt tilgængelig i 527 byer fordelt på 66 lande, herunder Danmark. Selskabet har ikke offentliggjort, hvor mange danske chauffører, det har tilknyttet, men tallet er af taxabranschen blevet anslået til ca. 1.700 i 2016.

Selskabet bag tjenesten blev stiftet i 2009, og har sit hovedkvarter i San Fransisco i Californien, USA.

For at blive udbyder af tjenesten, skal brugeren blot tilmelde sig via internettet eller sin smartphone og registrere sig ved at indtaste en række personlige oplysninger om sig selv og sin bil, samt uploade billeder af henholdsvis sit kørekort og bilen.

Herefter behandles oplysningerne af selskabet bag, der indenfor relativt få timer sender en bekræftelse til udbyderen, hvorved vedkommende er tilknyttet selskabet og kan begynde at køre ture. I praksis fungerer kørslen da ved, at udbyderen modtager ture på en app på sin mobiltelefon fra Uber, som vedkommende herefter kører, sideløbende med at app'en registrerer turene og priserne, der herefter betales til Uber.

²⁰ Airbnb (2016)

På brugersiden fungerer kørselstjenesten ligeledes ved brug af en app, hvor man opretter sig gennem sin e-mailadresse og ved at angive enkelte personlige oplysninger, herunder sine betalingskortoplysninger.

Bestilling af en vogn sker da tilsvarende via app'en, hvor brugeren vælger destination og en tilgængelig vogn. App'en registrerer da turen og prisen, og sender brugeren billede af vogn og fører, så brugeren kan genkende disse.

GoMore

Ligesom Uber markedsfører denne tjeneste sig på at være en samkøringstjeneste, men på trods af visse lighedspunkter, adskiller den sig dog væsentligt fra Uber derved, at den ikke beror på, at det er brugeren, der bestiller et lift, men i stedet på at udbyderen angiver en samkøringsmulighed, og herunder angiver den planlagte rute og antallet af ledige pladser i bilen, som brugere herefter kan reservere.

Tjenesten har dermed navnlig til formål at koordinere samkørsel for udbydere, der i forvejen skal køre en given rute, og ønsker at begrænse sine egne omkostninger ved at dele transportudgiften med andre, der mod betaling ønsker at køre med som passagerer på ruten.

GoMore er en dansk tjeneste, der har eksisteret siden 2011, og som angiver at have omkring 260.000 registrerede brugere.

Både udbyder- og brugerfladen er baseret på internetportalen GoMore og den tilhørende app, hvor brugere kan oprette sig via deres e-mailadresse og angive et fåtal af personlige oplysninger, ligesom det på udbydersiden er muligt at lægge billeder op af bilen.

Der foretages fra GoMore's side ingen kontrol af det udbudte eller af brugerne i øvrigt, og den aftalte samkørsel overlades dermed til at være et anliggende mellem udbyder og bruger. Det er dog muligt at lave anmeldelser af udbydere og deres biler, der offentliggøres.

Udover selve samkørselstjenesten udbyder GoMore også en række ydelser som egentlig leasing af biler og mulighed for at udleje sin bil i kortere eller længere perioder.

Øvrige tjenester

Udover de ovenstående større tjenester, som jeg i særlig grad vil lægge vægt på, findes der også et hav af øvrige initiativer af mere eller mindre deleøkonomisk karakter.

Af disse kan bl.a. nævntes Resecond, som giver brugere mulighed for at bytte tøj; Dogvacay hvor husdyrejerere skiftes til at passe hinandens hunde og katte i forbindelse med ferier; Boatflex, hvor aktører kan leje og udleje både; Jepti.dk, hvor der udlejes alt fra værktøj til cykler og mange flere.

SAMFUNDSØKONOMI

I foråret 2016 iværksatte fagforeningen 3F en større kampagne, hvor de ved brug af humor og hovedpersonen "Poul Uberman" forsøgte at anspore danskerne til at diskutere Ubers forretningsmodel og drøfte hvilket samfund vi ønsker os²¹.

I lyset af kampagnens afsender, kan der næppe være tvivl om, at budskabet selvsagt er farvet og udtryk for en ensidig udlægning af situationen, og desuden må antages også at være afgivet ud fra et ønske om at fremme deres egne medlemmer, taxachaufførernes, interesser.

Det kunne således med rimelighed fremhæves, at deletjenester næppe vil kunne undergrave det etablerede samfund allerede af den årsag, at der er tale om tjenester, som i det væsentligste udbydes ved siden af udbyderens sædvanlige arbejde, og dermed næppe kan forringe dennes tilværelse og retsstilling på arbejdsmarkedet, men blot giver udbyderen en mulighed for at supplere sin sædvanlige indkomst.

I tillæg hertil ville der ligeledes kunne argumenteres for, at en samkørselstjeneste som f.eks. GoMore, der giver personer mulighed for at udnytte sæder i en bil, der ellers blot ville have været tomme, ikke nødvendigvis skal ses som et negativt eller samfundsundergravende alternativ til, at brugeren i stedet havde kørt i egen bil eller taget en taxa.

Herudover skaber Uber og de øvrige deleøkonomiske tjenester også i almindelighed en konkurrence på det eksisterende marked, der på mange måder er tiltrængt for at få de traditionelle virksomheder til at tænke nyt og innovativt.

Deleøkonomien har således utvivlsomt et potentiale til at bidrage med hensigtsmæssige og samfundsmæssigt ønskværdige besparelser og forbedringer.



Figur 3 - Kilde: Uberman.dk

²¹ Uberman.dk (2016)

Der er dog også en vis logik i 3F's holdninger. Deres fordele til trods, indebærer de deleøkonomiske tjenester dog også en ulige balance, idet de traditionelle virksomheder er underlagt en række reguleringer og lovgivning, mens de fleste deleøkonomiske aktører agerer som privatpersoner og derfor enten ikke er underlagt eller ikke respekterer og overholder de samme regler.

Der er megen diskussion omkring dette emne, ikke mindst fra politisk side. I et uddrag fra en forhandling i folketinget udtaler Pelle Dragsted fra Enhedslisten eksempelvis:

“... det er jo et andet eksempel på ulige konkurrence [...] vi har en taxabranche, som er pålagt nogle krav om sikkerhed og om skattebetaling.”²²

Pelle Dragsted

Heroverfor angives det fra bl.a. Liberal Alliance, at løsningen efter deres opfattelse ikke er at lade deleøkonomien underlægge samme regulering som f.eks. den etablerede taxabranche, men i stedet at sænke reguleringen i taxabranchen:

“... det er helt tydeligt, at det er en overreguleret branche. Og når der så kommer en virksomhed og udfordrer den måde, som man gør tingene på i taxabranchen, så bør vi glæde os over det, fordi det så kan føre til deregulering.”²³

Merete Riisager

Det er således vanskeligt at udtale sig autoritativt om, hvorvidt deleøkonomiens fremdrift fremmer eller skader samfundsøkonomien i samfundet, og svaret beror formentlig i høj grad på øjnene der ser.

Det værende sagt, så bør det dog med en vis rimelighed kunne lægges til grund, at deleøkonomier, der ikke er underlagt samme restriktioner eller regelsæt som etablerede brancher, vil kunne føre til en konkurrenceforvriddning i samfundet, og at en sådan ulige konkurrence nødvendigvis vil have konsekvenser for andre traditionelt ansatte medarbejdere, der udfører samme arbejdsopgaver.

²² Beslutningsforslag B 82

²³ Beslutningsforslag B 82

I taxabranchen anslås det eksempelvis, at Ubers fremkomst har medført, at antallet af kørte ture om natten i weekender er næsten halveret som følge af denne, hvilket selvsagt har indebåret en væsentlig indtægtsnedsang og tab af arbejdspladser for mange taxachauffører i den etablerede branche.

3F slår således også i kampagnen på, at delebølgen medfører færre arbejdspladser og i dårligere vilkår for almindelige lønmodtagere.

Ikke alle deler imidlertid denne opfattelse, og trods presset på hotelbranchen fra deleøkonomiske tjenester som f.eks. Airbnb, ser relationschef i Horesta, Christoffer Susé, på konkurrencen med helt andre briller:

”Et site som Airbnb gør det muligt for Danmark at tiltrække turister, som ellers ikke ville være kommet. Så Airbnb er med til at gøre kagen større for alle i turistbranchen.”²⁴”

Christoffer Susé

Idet der fortsat udestår at blive foretaget en samlende undersøgelse af de samfundsøkonomiske konsekvenser af deleøkonomiens indtog i Danmark, må de langsigtede økonomiske konsekvenser af denne henstå som usikre.

Det må dog med rimelighed må kunne antages, at deleøkonomiske tjenester allerede har og også på sigt vil udkonkurrere et væsentligt antal stillinger i traditionelle hverv og brancher, der kun i et vist omfang vil blive erstattet af nye tilsvarende stillinger, der hovedsageligt vil være lavere lønnede.

MILJØMÆSSIGE KONSEKVENSER

Et af de essentielle perspektiver i den deleøkonomiske tankegang er ønsket om øget grøn omstilling. Bove-Nielsen beskriver denne udnyttelse af tomme ressourcer således:

”Deleøkonomien handler også om at anvende og allokere ressourcer til at opfylde menneskelige behov, og om at profitere på det [...] Men til forskel fra traditionel økonomi er udgangspunktet ikke knappe ressourcer, men overskudsressourcer. Ressourcer i overflod. Der vil

²⁴ Computer World (2015)

stadig være knappe ressourcer i verden. Men deleøkonomiens primære fokus er på at udnytte og mobilisere verdens latente overskudsressourcer...²⁵”

Jesper Bove-Nielsen

Befolkningen har altså flere ressourcer, end de selv kan nå at anvende, og Bove-Nielsen indlæser dermed som en bærende forudsætning for deleøkonomien, at almindelige mennesker kan være med til at begrænse de moderne tiders eksplosive forbrug af jordens ressourcer og råmaterialer.

Ifølge Nordeas undersøgelse²⁶ var de miljømæssige årsager blandt de forespurgte dog ikke deres primære motivation – det var i stedet, at de så det som en mulighed for at spare penge.

Tænk tanken Concito konkluderer i deres rapport omkring deleøkonomiens klimapotentiale²⁷, at deleøkonomien ikke per definition gavner klima og miljø. Der kan efter deres vurdering dog være store potentialer i nogle initiativer, forudsat at aktiviteterne opskaleres og udnyttes korrekt. Særligt indenfor reduktion af forbrug og drivhusgasudledning viser analysen, at der er et reelt potentiale. Dog opstår der da også en risiko for den såkaldte rebound-effekt, hvor de sparede penge blot benyttes på merforbrug af øvrige forbrugsgoder.

Analysen fra Conchitas viser endvidere, at delesektoren har haft en relativ lav klimaeffekt, men at der er potentiale til en i hvert fald klimamæssig betydning, såfremt udviklingen i deleøkonomien fortsætter. Herudover fremhæver Concito endvidere, at deleøkonomiens formentlig største potentiale er ved generelt at medføre et øget fokus på grøn omstilling samt en gennemgående ændring af vores forbrugsadfærd²⁸.

INTERNATIONALE INITIATIVER

Det er ikke kun på nationalt plan, at deleøkonomien har været præget af en begrænset og ofte uddateret lovgivning. Også på internationalt niveau, herunder i EU-regi, har fraværet af regulering været mærkbart.

I lyset af de mange grænseoverskridende aktiviteter i forbindelse med blandt andet boligudleje, har det været åbenbart, at området har en så fælleseuropæisk dimension, at en kollektiv regulering også ville være påkrævet.

Også på internationalt plan har der imidlertid været udtalt politisk uenighed om, hvorvidt deleøkonomiske tjenester var samfunds fremmende eller undergravende for traditionelle brancher og væsentlige samfundsmæssige værdier.

²⁵ Bove-Nielsen (2015), s. 23

²⁶ Nordea (2015)

²⁷ Concito (2015)

²⁸ Concito (2015)

Den 2. juni 2016 bekendte EU kommissionen imidlertid kulør, og slog et stort slag for deleøkonomien, idet de udsendte en meddelelse om deleøkonomi, og hvordan EU kan understøtte mulighederne for jobskabelse igennem deleøkonomiske initiativer og tjenester, uden at fragmentere det indre marked²⁹.

Kommissionen tilkendegav samtidig hermed, at EU vil arbejde for at fremme deleøkonomien, og at der skal være lige adgang til at udbyde deleøkonomiske tjenester i alle 28 EU-lande. De understøttede deres udtalelse ved at anbefale en samlet lovgivning på området frem for 28 forskellige nationale og lokale reguleringer.

Herudover blev det også sammenfattende konkluderet, at formålet med meddelelsen var, at fremme deleøkonomien i EU og sikre at hele Europa "... får mulighed for at høste fordelene."³⁰

Et egentligt fællesretsligt regelsæt for deleøkonomi er dog ikke præsenteret og må forventes at have lange udsigter. Hvad EU konkret vil fremsætte af forslag til regulering af området må således for nærværende henstå i det uvisse, om end det i lyset af kommissionens udtalelse må antages, at der vil være tale om initiativer, som har til formål at udbrede og fremme deleøkonomien på tværs af landegrænserne i EU.

SAMMENFATNING

Begrebet deleøkonomi favner bredt og dækker over en lang række aktiviteter og initiativer. Airbnb og Uber samt danske GoMore er de 3 største og mest fremtrædende i Danmark, og anvendes derfor også som udtryk for deleøkonomien i sin helhed.

Flere undersøgelser viser, at markedet for deleøkonomiske tjenester allerede er meget stort, og aktuelt antages at have en årlig omsætning på ca. 1 mia. kr. i Danmark. Vækstmulighederne er desuden enorme, og der er potentiale for, at deleøkonomi kan opnå samme størrelse som flere traditionelle brancher indenfor blot en 10-årig tidshorizont.

Området er kendetegnet ved en begrænset og utidssvarende lovgivning, der kun i begrænset omfang tager højde for de nye forhold, som deleøkonomien indebærer, og som medfører barrierer for både udbydere af etablerede tjenester og potentielle nyskabende deletjenester.

Det er navnlig væsentligt, da udbyderne af de deleøkonomiske tjenester typisk er helt almindelige borgere, som ikke har særlige forudsætning for at gennemskue og forstå den i øvrigt mangelfulde lovgivning på området.

Den mangelfulde lovgivning skaber dermed stor usikkerhed – både hos udbydere og brugere – og der er derfor behov for en gennemgående og overskuelig lovgivning på området.

²⁹ EU Kommissionen (2016)

³⁰ EU Kommissionen (2016)

Politisk set er der stor uenighed om synet på deleøkonomiske tjenester, og de danske politikere er delt i to lejre, hvilket gør det vanskeligt at skabe enighed om en regulering af området. EU kommissionen har i den forbindelse forsøgt at glatte kløften og erklæret sig 'for' deleøkonomien, men uden at fremlægge forslag til egentlig lovgivning på området.

I mellemtiden ser både virksomheder, fagforeninger og brancheorganisationer inden for den traditionelle sektor bekymret til fra sidelinjen, og flere af dem er både bekymrede for, og kan mærke konsekvenserne af, deleøkonomiens indtog, der presser indtjeningen i de traditionelle virksomheder.

Endelig er det relevant at fremhæve, at både brugere og udbyderes interesse i deleøkonomi hovedsageligt er af økonomisk karakter, og at det miljømæssige bidrag da også er begrænset, hvilket nødvendigvis må have sin mening ved den fremtidige regulering af området.

Underspørgsmål 2

Historier om danskernes manglende indberetning af skattepligtig indkomst fra deleøkonomiske aktiviteter har fyldt rigtig meget i mediebildet over de seneste par år, og historierne synes at være funderet i en vis sandhed. Deloitte har således udarbejdet en analyse, der påviser, at 4 ud af 10 danskere bevidst snyder med indberetning af skattepligtig indkomst³¹.

Ekspert i deleøkonomi, Claus Skytte, vurderer dog, at den manglende indberetning ikke udelukkende skyldes manglende vilje fra danskerne, men i ligeså høj grad at borgere ikke har et tilstrækkeligt kendskab til reglerne, og ej heller adgang til en relevant vejledning om beskatningsreglerne, ligesom reglerne i øvrigt også er så komplekse, at den typiske aktør ikke har kompetencerne til at gennemskue lovgivningen³².

Claus Skyttes vurdering bliver understøttet af Dalberg Research³³, der i deres rapport til Erhvervsstyrelsen ligeledes udpeger manglende kompetent rådgivning om de beskatningsmæssige aspekter, som en af de største barrierer for deleøkonomien.

Der vil selvsagt altid kunne stilles spørgsmålstejn ved, om de manglende indberetninger i det hele kan forklares med manglende kendskab til reglerne og fraværet af adgang til kvalificeret rådgivning, eller om der også indgår et vist aspekt af almen modvilje mod at indberette skattepligtige indkomster i befolkningen. Erfaringsmæssigt kan sidstnævnte formentlig næppe fraskrives en vis relevans.

Spørgsmålet bliver da herefter, hvad der fra henholdsvis politisk hånd og for SKAT's vedkommende kan gøres for at fremme indberetningen af skattepligtige indkomster fra deleøkonomiske aktiviteter og fjerne barrierer for fremvæksten af sådanne.

BESKATNINGSKATEGORIER

For at kunne komme nærmere ind på problemet, er det relevant at foretage en analyse af de nugældende skattemæssige forhold, som deleøkonomien omfattes af. I den forbindelse er det også relevant at opstille og de forskellige beskatningskategorier, som udbydere af deleøkonomi vil kunne falde ind under, eftersom den korrekte indberetning er afgørende for, at der foretages korrekt fradrag, og ikke mindst opnås korrekt beregnede fradrag.

³¹ Deloitte (2016)

³² Bilag 1

³³ Erhvervsstyrelsen (2014)

Lønmodtagere

Denne gruppe er sædvanligvis kendetegnet ved at være ansat af en arbejdsgiver, der bestemmer hvad, hvordan og hvornår deres arbejde skal udføres.

Til denne gruppe hører dels de helt traditionelle lønmodtagere, der er ansat af en arbejdsgiver med et reguleret ansættelsesbevis, og hvor begge parter er enige om, at tilknytningen har karakter af et arbejdsgiver-/lønmodtagerforhold.

Gennem retspraksis er det imidlertid også blevet fastslået, at en bred vifte af personer, der er tilknyttet en virksomhed, uden formelt at være ansat, også i kraft af karakteren af deres tilknytning må henføres til at være lønmodtagere med de rettigheder og beskyttelseshensyn, som det indebærer.

I tvivlstilfælde lægges der således vægt på henholdsvis tilknytningen og forholdet til hvervgiveren, herunder om denne udøver instruktionsbeføjelser over hvervtager, og hvis risiko og regning, arbejdet udføres for, ligesom selve de formelle forhold omkring tilknytningen også kan udgøre et fortolkningsbidrag.

Honorarmodtagere

Honorarmodtagere er ligesom lønmodtagere tilknyttet en hvervgiver, men tilknytningen er løs og ofte sporadisk, og beror sædvanligvis på, at de alene tilknyttes med henblik på udførelsen af en enkeltstående afgrænset opgave, og arbejder med en høj grad af frihed.

Honorarmodtagere aflønnes sædvanligvis per udført projekt eller per enkeltstående arbejdsopgave, og har ingen økonomisk risiko forbundet med arbejdet, idet honorarmodtageren sædvanligvis efter aftale med hvervgiveren vil arbejde for dennes risiko og regning, og alene afholde begrænsede omkostninger, hvoraf den væsentligste typisk vil være egne leve- og arbejdsomkostninger, idet honorarmodtageren ofte først aflønnes ved opgavens afslutning.

Der er ikke nogen entydig eller generel betegnelse for honorarmodtagere, der således ofte i flæng betegnes som konsulenter, freelancere eller andre titler, der afspejler en løs tilknytning til hvervgiveren.

Selvstændig virksomhed

Når der er tale om selvstændig virksomhed, drives denne som altovervejende udgangspunkt for egen risiko og regning, og med det erklærede formål at opnå et overskud på virksomhedens drift.

Herudover lægges der i tvivlstilfælde også typisk vægt på, at den selvstændige erhvervsdrivende selv tilrettelægger, leder, fordele og fører tilsyn med arbejdet, der således udøves under stor frihed, ligesom den selvstændige erhvervsdrivende typisk også selv vil tilvejebringe de maskiner og lokaler, der skal anvendes til arbejdet.

Herudover kan det også supplerende indgå i vurderingen, at den selvstændige erhvervsdrivende typisk vil kunne antage hjælp til at udføre arbejdet, og endvidere selv afholder løbende drifts- og personaleudgifter ved arbejdets udførelse.

Skattelovgivningen indeholder ikke en egentlig definition på selvstændig erhvervsdrivende, og SKAT's fortolkning af, hvornår der er tale om selvstændig erhvervsvirksomhed, følger i det væsentligste de ovenstående principper fra retspraksis, men lægger dog formelt særlig stor vægt på, om arbejdet udføres for egen risiko og regning, og at virksomheden drives med det formål at opnå et økonomisk overskud.

Herudover tillægger SKAT det også betydning, at virksomheden udøves nogenlunde regelmæssigt og af en vis varighed, ligesom driften ikke må være af bagatelagtig omfang³⁴.

Indenfor begrebet 'selvstændig virksomhed' finder der da en yderligere underopdeling sted, idet begrebet dækker over de to underkategorier: Egentlig erhvervsmæssig virksomhed og ikke-erhvervsmæssig virksomhed, populært kaldet 'hobbyvirksomhed'.

Skatteretligt betragtet, er der væsentlige forskelle på de to undergrupperinger.

For erhvervsmæssige virksomheder gælder, at resultatet indgår som en nettoindtægt eller -udgift i den personlige indkomst, og at der skal betales AM-bidrag af nettoindtægten, men herudover er mulighed for at foretage fradrag for nettounderskud samt overføre underskud til efterfølgende skatteår. Den erhvervsmæssige virksomhed har endvidere også mulighed for at benytte virksomheds- og kapitalafkastordningen.

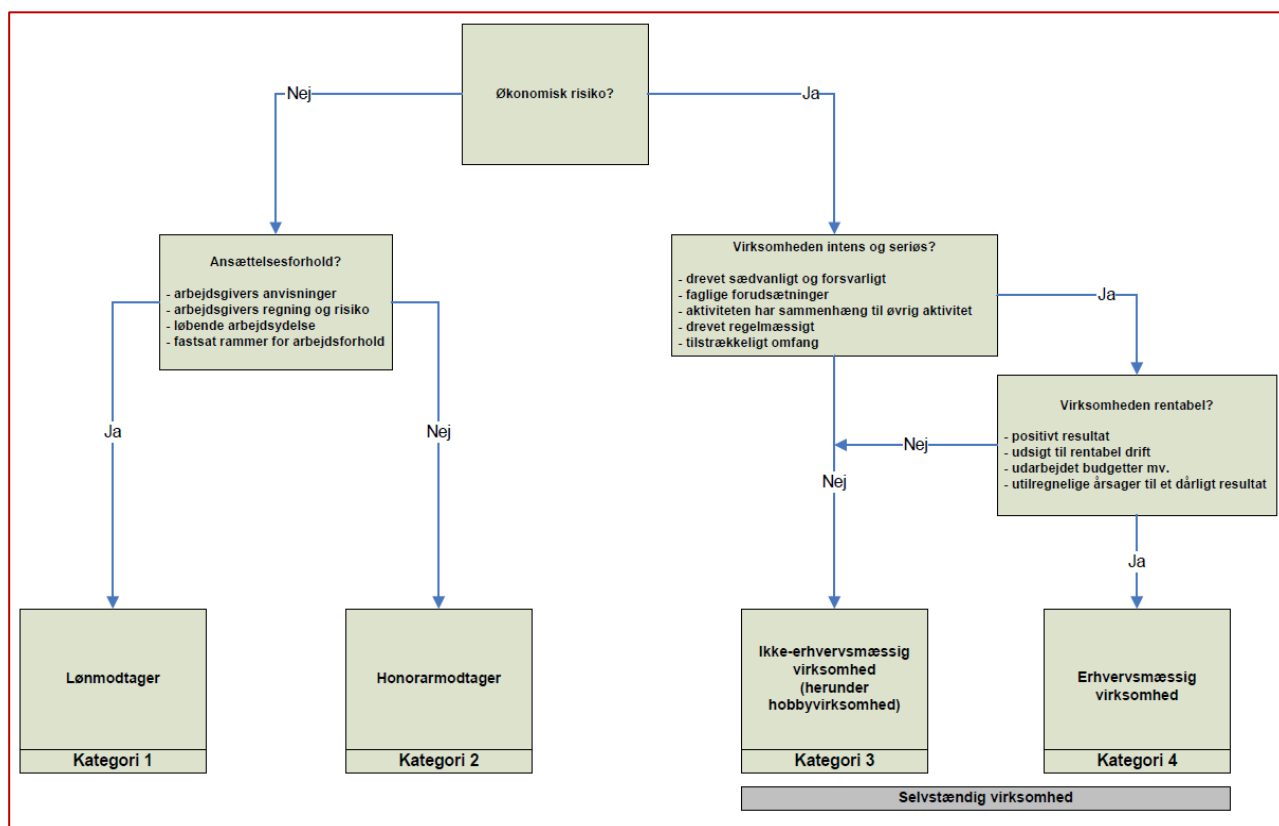
Anden ikke-erhvervsmæssig virksomhed (hobbyvirksomhed) har ikke samme rettigheder, men kan i stedet langt hen ad vejen sidestilles med honorarmodtageren. Nettoindtægt fra den ikke-erhvervsmæssige virksomhed indregnes ligesom her under personlig indkomst, dog med den forskel, at der ikke betales AM-bidrag af indtægterne, idet indkomsten ikke er omfattet af AMBL. Til gengæld er mange af forpligtelserne de samme, blandt andet idet der – ligesom for den erhvervsmæssige virksomhed – er regnskabspligt efter de almindelige bestemmelser herom.

Afgrænsningen mellem de to undergrupperinger er dog langt fra klar, og har til tider været overordentlig vanskelig at definere både i lovgivning og praksis, hvilket da også har givet anledning til et betydeligt antal sager mellem erhvervsdrivende og SKAT.

Som hovedregel foretages sondringen gennem en konkret vurdering af den enkelte virksomhed, hvor der blandt andet ses på, hvorvidt virksomheden er indrettet med en systematisk indtægtserhvervelse for øje, og om den primære drift er rentabel samt hvilken intensitet og seriøsitet virksomheden drives med. Herudover vil omfanget af virksomhedens aktiviteter og systematikken i disse også indgå i vurderingen.

³⁴ Juridisk vejledning C.C.1.1.1

Modellen herunder viser et forsimplet beslutningstræ, der sammenfatter og illustrerer de afklaringstrin, der skal foretages på vejen henimod at afgøre den korrekte kategori.



Figur 4 - Kilde: SKAT.dk

BESKATNING AF AKTØRERNES DELEØKONOMISKE AKTIVITETER

Udover indplaceringen i den relevante beskatningskategori, har det også betydning for den skattemæssige behandling af deleøkonomien, hvilken type deleaktivitet, der konkret er tale om, og herunder hvilken fradragstype, der anvendes.

Henset til den uanede mængde af forskellige typer deleøkonomiske tjenester, vil jeg i det nedenstående gennemgå de mest væsentlige af disse, og vil i den forbindelse overordnet inddеле dem i deleydelser, der relaterer sig til henholdsvis bolig og køretøjer.

Boliger

Når man som privatperson udlejer sit hus, lejlighed, værelse eller sommerhus gennem deleøkonomiske tjenester som f.eks. Airbnb, byt bolig.com eller Home Exchange³⁵ er man som altovervejende udgangspunkt skattepligtig af indtægterne fra dette, men både beskatningsreglerne og fradragsmulighederne varierer meget.

Beskatningskategori

Som hovedregel anses al indkomst fra udlejning af fast ejendom for at være omfattet af reglerne om erhvervsvirksomhed³⁶. Ved kort tids udlejning af en beboelsesejendom eller et sommerhus, hvor udlejeren selv benytter ejendommen til beboelse, omfattes indkomsten dog i stedet af reglerne om ikke-erhvervsmæssig virksomhed, dvs. hobbyvirksomhed³⁷.

Ved opgørelsen af nettoindkomsten skelnes der mellem den situation, hvor udbyderen selv ejer boligen, og situationer hvor han blot er lejer, der således fremlejer boligen. Andelshavere sidestilles i den forbindelse med lejere jf. LL §15P, stk. 1.

Ejer udbyderen selv sin bolig, skal den skattepligtige indkomst beskattes som kapitalindkomst jf. PSL § 3 og § 4, stk. 1, nr. 6, idet udlejningsindtægten skatteteknisk betragtes som en kapitalisering af et aktiv (boligen), der i forvejen bliver beskattet (gennem ejendomsskat og ejendomsværdiskat).

Modsat dette, vil en lejers indtjening fra at udbyde sin bolig gennem deleøkonomiske tjenester i skattemæssig henseende blive sidestillet med lejeretslig fremleje, i hvilket tilfælde nettoindtægten beskattes som personlig indkomst for udbyderen.

Ved opgørelsen af nettoindkomsten, kan både ejere og lejere få fradrag i indtægterne, og kan i den forbindelse begge vælge at få fradrag efter enten den regnskabsmæssige metode eller den skematiske metode. Begge metoder gennemgås nedenfor.

Udover ovenstående hovedregler, findes der også en længere række særregler, eksempelvis reglerne om erhvervsmæssig udlejning, der finder anvendelse, hvis boligen lejes ud mere end 12 måneder i træk, og særregler i ejendomsværdiskatteloven og statsskatteloven vedrørende udlejning af tofamilieshuse og fredede bygninger. Disse særregler ligger imidlertid udenfor omfanget af denne afhandling, og vil derfor ikke blive behandlet nærmere.

³⁵ Byt bolig.com og Home Exchange er internetbaserede platforme, i stil med Airbnb, der formidler kontakt mellem lejer og udlejer.

³⁶ Juridisk vejledning C.C.1.1.1 og SL §4b

³⁷ Jf. VSL §1, stk. 3 og Tfs 1992, 223 LSR

Skematisk metode

Ejerbolig

Ejer udbyderen den bolig, der stilles til rådighed via en deleøkonomisk tjeneste, beregnes det årlige bundfradrag som $1 \frac{1}{3}$ % af ejendomsværdien pr. 1. oktober i indkomståret, dog mindst 24.000 kr.

Bundfradraget dækker derved samtlige omkostninger ved udlejningen, inkl. ejendomsskatter, der ellers ville være forholdsmæssigt fradragsberettigede ved indkomstopgørelsen jf. LL § 15P, stk. 1 og 2.

Der beregnes et forholdsmæssigt bundfradrag svarende til det antal dage, hvor boligen har været udlejet, ud af kalenderårets samlede antal dage, som herefter ganges med det årlige bundfradrag.

Lejebolig

Er det i stedet tale om en lejer, der udbyder sin bolig gennem en deleøkonomisk tjeneste, beregnes bundfradraget i stedet som $\frac{2}{3}$ af den årlige husleje for hele boligen.

Det samme gør sig som førnævnt også gældende for andelshavere, der i denne sammenhæng sidestilles med lejere.

For andelshaveres vedkommende beregnes bundfradraget dog af den månedlige boligafgift, der betales til andelsforeningen, i stedet for lejen.

Ligesom ved ejerboliger beregnes bundfradraget forholdsmæssigt ud fra, hvor mange dage i året, lejeboligen, har været fremlejet.

Regnskabsmæssig metode

Vælger udbyderen i stedet at opgøre den skattepligtige indkomst fra udlejningen af boligen efter den regnskabsmæssige metode, medfører det, at hele bruttolejeindtægten skal indtægtsføres, mod at de udgifter, der da er forbundet med udlejningen kan fratrækkes jf. LL §15P, stk. 3, § 14 og §15J, stk. 1. Dog kan det samlede fradragsbeløb ikke overstige bruttolejeindtægten jf. LL § 15 P, stk. 3.

Ejerbolig

Indenfor den regnskabsmæssige metode kan udbyderen af en deleøkonomisk tjeneste fratrække udgifter til boligen, så som el, vand og varme samt vedligeholdelsesudgifter og afskrivning på inventar. Det er dog ikke muligt at trække egentlig vedligeholdelse af boligen fra.

Når værten udlejer sin bolig i et ikke uvæsentligt omfang, kan en forholdsmæssig andel af ejendomsskatten (grundskylden) fratrækkes³⁸. Efter gældende praksis betragtes det sædvanligvis som ikke-uvæsentlig udlejning, hvis denne udgør 10% af ejendommen eller mere, jf. CIR nr. 72 af 17. april 1996, LL pkt. 10.1 og TfS 2000, 275 TS.

³⁸ Se også TfS 1991, 403 LSR.

Ved beregning af den skattepligtige indkomst i henhold til den regnskabsmæssige metode, skal den beregnede ejendomsværdiskat desuden nedsættes forholdsmæssigt, så der kun betales ejendomsværdiskat for den periode, hvor boligen ikke har været udlejet.

Der er dog fradragsret for eventuelle renteudgifter vedrørende boliglån, uanset om boligen er udlejet eller ej.

Det er desuden vigtigt for ejeren at være opmærksom på, at når man først har valgt at anvende den regnskabsmæssige metode, er det herefter ikke muligt at skifte til den skematiske metode.

Lejebolig

Efter den regnskabsmæssige metode kan en lejer, der udbyder sin lejebolig via en deleøkonomisk tjeneste, og dermed bliver fremlejer, kun fratrække de faktiske forbrugsudgifter forbundet med lejemålet såsom el, vand og varme.

Herudover kan der også fratrækkes vedligeholdelsesudgifter samt afskrivninger på inventar, men ikke udgifter som relaterer til selve ejendommen.

Udlejning af sommerhus

Ligesom ved udlejning af helårsboliger, skal udbydere også betale skat af de indtægter, som de har fra udlejning af deres feriebolig. I den forbindelse har de også mulighed for at fradrage omkostninger via enten den skematiske eller den regnskabsmæssige metode.

Før særreglerne for udlejning af ferieboliger kan finde anvendelse, er der dog en række forskellige krav, der skal være opfyldt, herunder navnlig at ferieboligen er omfattet af reglerne om ejendomsværdiskat jf. EVSL §4.

Udlejning af en feriebolig med status som helårsbolig behandles i stedet efter reglerne om udleje af helårsboliger jf. LL § 15 O.

Skematisk metode

Privat udleje

Vælger udbyderen at udleje sin feriebolig gennem Airbnb eller en lignende deleøkonomisk platform, har udbyderen et bundfradrag på 10.500 kr. (2016-værdi) jf. PSL §20. For beløb udover dette, skal udbyderen betale skat af 60% af udlejningsindtægten.

Bundfradraget er ikke forholdsmæssigt, og uanset hvor meget værten lejer sin fritidsbolig ud i løbet af et år, vil de første 10.500 kr. dermed altid kunne fradrages. Til gengæld er det ikke muligt at få fradrag for udbyderens egentlige udgifter ved udlejning af en feriebolig.

Udbyderens indtægt fra udlejningen beskattes som kapitalindkomst jf. PSL §4, stk. 1, nr. 6

Udlejning gennem bureau

Når en fritidsbolig lejes ud gennem et dansk udlejningsbureau, udgør bundfradraget 21.000 kr. (2016-værdi) jf. PSL §20. Herefter skal ejeren beskattes af 60% af det resterende beløb.

Det er udlejningsbureauet, der er ansvarlig for at indberette lejeindtægten til SKAT, hvorefter bundfradraget automatisk bliver fratrasket i opgørelsen af skattepligtig indkomst.

Er udlejningsbureauet udenlandsk, skal dette lade sig registrere og indberette lejeindtægten til SKAT, før der er adgang til at anvende bundfradraget på 21.000 kr.

Både privat udlejning og gennem bureau

Hvis man både vælger at udleje sin fritidsbolig privat og gennem et bureau, har man som ejer da et bundfradrag på 21.000 kr. for den del af lejeindtægten, der stammer fra bureau-udlejningen.

Såfremt indtægten for bureauets udlejning er mindre end bundfradraget ved privat udlejning på 10.500 kr. (2016-værdi), kan ejeren trække den resterende forskel mellem indtægten fra bureau-udlejningen og bundfradraget på 10.500 kr. fra, inden den skattepligtige indtægt beregnes.

Ejeren skal ligeledes kun beskattes af 60 % af indtægten efter bundfradrag.

Regnskabsmæssig metode

I medfør af den regnskabsmæssige metode skal lejeindtægten beskattes efter fradrag for de faktiske udgifter såsom el, vand og varme, vedligeholdelse, rengøring og afskrivninger, samt øvrige omkostninger, der er direkte forbundet med udlejningen jf. LL §15 O.

Ligesom ved udlejning af en helårsbolig er der også fradrag for den forholdsmæssige del af grundskylden samt nedslag i ejendomsværdiskatten.

Ejeren kan ligeledes foretage skattemæssige afskrivninger efter reglerne om delvist erhvervsmæssigt benyttede driftsmidler jf. kapitel 2 i afskrivningsloven.

Fremtidig udvikling

Som det ses af ovenstående gennemgang af lovgivningen, er der en del forhold og særregler at tage hensyn til, når man udbyder sin bolig gennem deleøkonomiske tjenester.

Det er imidlertid også et kompliceret område at navigere i for lægmand, og de forskellige deleøkonomiske tjenester som eksempelvis Airbnb gør sig ikke nævneværdige bestræbelser på at oplyse udbyderne om deres skattemæssige situation og forpligtelser.

På baggrund af en undersøgelse foretaget af Epinion, har Deloitte således vurderet, at 4 ud af 10 udbydere på deleøkonomiske tjenester, bevidst snyder med indberetningen af skat fra udlejning af bolig, bil mm³⁹.

³⁹ Deloitte (2016)

For at komme ukorrekt og manglende indberetning af indtægter fra deleøkonomiske tjenester til livs fremsatte Enhedslisten et beslutningsforslag den 2. marts 2016⁴⁰, der vil pålægge regeringen at indføre indberetningspligt for deleøkonomiske virksomheder, der formidler kontakt mellem lejer og udlejer.

Skatteminister Karsten Lauritzen understregede i den forbindelse den meget vigtige pointe, at

”... for at blive omfattet af en eventuel indberetningspligt er det nemlig en juridisk forudsætning, at der er tale om fysiske eller juridiske personer, der er hjemmehørende eller driver fast driftssted her i landet”⁴¹.

Karsten Lauritzen (V)

Det må lægges til grund, at Enhedslisten har været bekendt med denne lovgivningsmæssige udfordring, og forslagsstiller, Rune Lund, argumenterer da også for, at der må kunne laves en model hvor deleøkonomiske tjenester som Airbnb motiveres til frivilligt at indberette lejeindtægter.

Henset til de førnævnte udfordringer med at håndhæve en indberetningspligt overfor udenlandske virksomheder, har Skatteministeriet imidlertid afvist at gennemføre en løsning på en uigennemtænkt baggrund. I stedet er SKAT påbegyndt et analyseprojekt, der skal give et nærmere indblik i deleøkonomien, herunder omfanget af aktiviteterne og forpligtelser i forhold til at betale skat af aktiviteterne.

Skatteministeriet har desuden oplyst, at ministeriet aktuelt er i dialog med blandt andet Airbnb om muligheden for at indgå en frivillig aftale om indberetning, samt at der er en mulig forhøjelse af bundfradraget på bedding som led i et ønske om at få Airbnb til systematisk at indberette de indtægter, som deres udbydere har gennem tjenesten. Der er dog i skrivende stund endnu ikke indgået nogen aftaler herom med deletjenesterne⁴².

KØRETØJER

Via deleøkonomiske tjenester som Uber, GoMore og Bringsr er det muligt at få et lift, leje en bil eller få fragtet sine ting. Chaufførerne har derigennem mulighed for at få en ekstra indkomst, men der er stor forskel på, hvordan indkomsten fra de forskellige kørselstjenester skal beskattes.

Beskatningsmæssigt opdeles kørselstjenester i henholdsvis samkørsel og personbefordring, og SKAT lægger i sin sondring mellem disse to begreber afgørende vægt på, at om passageren bestiller og/eller bestemmer

⁴⁰ Beslutningsforslag B 82 (2016)

⁴¹ Beslutningsforslag B 82 (2016)

⁴² SKM (2016)

ruten, i hvilket tilfælde SKAT kategoriserer tjenesten som personbefordring⁴³, modsat situationer, hvor det er chaufføren, som bestemmer destinationen og ruten, hvilket henfører tjenesten til at være samkørsel.

Denne – i teorien – klare sondring er dog ikke uden gråzoner, eksempelvis hvor en chauffør mod betaling har medbragt en passager på en længere køretur, som chaufføren under alle omstændigheder skulle påtage sig, og derved var planlagt og tilrettelagt af chaufføren, men hvor chaufføren da vælger at afvige lidt fra ruten af hensyn til passageren, eksempelvis ved i sympatisk øjemed at sætte passageren af på dennes bopæl.

Samkørsel

Når der er tale om samkørsel, er chaufførens indkomst herfra ikke skattepligtig.

Det indebærer således, at både chauffører, der gratis eller mod et symbolsk vederlag giver en bekendt et lift, og personer, der aktivt udbyder kørselsmuligheder til fremmede gennem en deleøkonomisk platform, er fritaget for beskatning af den indkomst, de har derigennem.

Chaufføren kan da imidlertid heller ikke foretage fradrag for sine udgifter, der er relateret til kørslen, i videre omfang end han ville have haft ret til, hvis der ikke havde været tale om samkørsel. Det indebærer således også, at der ikke sker ændringer af chaufførens befodringsfradrag som følge af en samkørselsaftale.

For passagererne ved en samkørselsaftale ændrer denne heller ikke på deres skattemæssige situation. De har således fortsat ret til fuldt befodringsfradrag, selvom de kører med andre, ligesom betalingen til en samkørselsaftale heller ikke er fradragsberettiget.

For brugere af en regulær samkørselstjeneste som GoMore vil indkomsten dermed i det hele være både skattefri og uden fradragsmuligheder, hvilket GoMore også selv orienterer deres brugere om⁴⁴.

Afslutningsvist bemærkes, at de ovenstående regler selvsagt er forudsat af, at der rent faktisk er tale om samkørselstilfælde, og at skattefritagelsen bortfalder i undgåelsestilfælde, som eksempelvis hvis den af chaufføren opkrævede betaling for turen væsentligt overstiger de egentligt forbundne omkostninger med denne og dermed har karakter af en egentlig indkomst⁴⁵.

Personbefordring

Ved deletjenester, der klassificeres som personbefordring, er indkomsten skattepligtig - dette uanset hvordan kørslen er formidlet eller administreret, og omfatter efter SKAT's vurdering dermed også tjenester som Uber⁴⁶.

⁴³ SKAT Juridisk Vejledning (2016)

⁴⁴ GoMore.dk (2016)

⁴⁵ Bekendtgørelse om taxikørsel m.v. § 1, stk. 5.

⁴⁶ SKAT Juridisk Vejledning (2016)

Der er ved dommene i Uber-sagerne⁴⁷ fastslået, at en række Uberchaufførers kørselsarrangementer, der var forvaltet gennem tjenesten Uberpop, blev anset for omfattet af taxaloven, og dermed var udtryk for ulovlig taxakørsel.

Når SKAT i sin vejledning redegør for de skattemæssige forhold vedrørende indkomst fra Uber, der med by- og landsrettens domme er blevet kendt strafbar og ulovlig, beror det på, at der efter dansk ret også skal betales skat af indkomster, der er erhvervet på en retsstridig måde.

Beskatningskategorier

I forhold til vurderingen af, hvilken kategori af skattepligtig indkomst, en chauffør, der udbyder kørsel via deleøkonomiske tjenester, falder ind under, vil det være nødvendigt at foretage en sontring i overensstemmelse med de kriterier, der er redegjort for i et forudgående afsnit herom.

Løn-/honorarmodtager eller selvstændig virksomhed

Det første og væsentligste kriterium er, hvorvidt chaufføren påtager sig og bærer det økonomiske ansvar for sin udøvelse, eller om dette påhviler deletjenesten på enten aftaleretsligt eller lovbestemt grundlag.

Som udbyder af en kørselsordning som f.eks. Uber, vil udbyderen være direkte og personligt ansvarlig for eventuelle skader, der måtte overgå passagerer, tredjeparter og for eventuelle materielle tingskader, som udbyderen måtte forårsage. Udbyderen er desuden ikke beskyttet af nogen ret til at kræve sådanne omkostninger afholdt af deletjenesten, som tilfældet eksempelvis ville have været for en ansat medarbejder i medfør af Danske Løvs 3-19-2.

På samme vis bærer udbyderen også selv risikoen for eventuelle skader på den bil, som vedkommende stiller til rådighed og benytter som led i den deleøkonomiske aktivitet.

Et yderligere kriterium er dernæst, hvilken grad af frihed, chaufføren har til at tilrettelægge og udføre sit arbejde, og i den forbindelse også om chaufføren reelt kan lade arbejdet udføre af andre.

Det er et generelt kendetegn ved deleøkonomiske kørselstjenester, at det er selve køretøjet, som udbyderen stiller til rådighed, og chaufføren er i den forbindelse af sekundær betydning. Chaufføren indgår således ikke i et direkte eller personligt tjenesteforhold til kørselstjenesten, ligesom chaufføren også er fuldt ud frit stillet til selv at vælge hvornår og under hvilke omstændigheder, vedkommende ønsker at stille sit køretøj til rådighed.

Sammenfattende må det på den baggrund konstateres, at udbydere af deleøkonomiske tjenester som alt-overvejende udgangspunkt vil henhøre under kategorien 'selvstændige erhvervsdrivende'.

Erhvervmæssig eller ikke-erhvervmæssig virksomhed

Næste led i indplaceringen bliver da at tage stilling til, om deltagelsen i deleøkonomiske tjenester henhører under erhvervmæssig virksomhed eller ikke-erhvervmæssig virksomhed (hobbyvirksomhed).

⁴⁷ Uber-dom (2016)

Det må i den forbindelse tillægges en ikke-uvæsentlig betydning, at erhvervsmæssigt drevne virksomheder vil være indrettet med systematisk indtægtserhvervelse for øje, og således har et erklæret formål om at opnå et overskud med virksomhedens drift⁴⁸.

Idet chauffører, der alene opkræver betaling af passagerer som led i omkostningsdækning ved en allerede planlagt tur, falder ind under reglerne for samkørsel, må det med rette kunne lægges til grund, at den absolute hovedregel for egentlige personbefordring er, at det foretages med indtægtserhvervelse for øje.

Udover rentabilitetskriteriet er der igennem retspraksis også indføjet et yderligere kriterium om, at virksomhedens intensitet skal være af en vis størrelse, før den kan blive anset for at være erhvervsmæssig⁴⁹.

Intensiteten måles navnlig på omsætningen, og der er dermed i praksis hovedsageligt tale om, at virksomheden skal leve op til visse objektive omsætningskrav. Forventningerne om en fremtidig omsætning skal dog også være realistiske og understøttede af fakta, og hvis virksomhedens egentlige resultater ikke understøtter disse, vil det medføre, at rentabilitetskriteriet ikke er opfyldt.

Efter min vurdering vil bedømmelsen af, hvorvidt udbydere af deleøkonomiske tjenester anses for erhvervsdrivende eller ikke-erhvervsdrivende dermed bero på en konkret vurdering af den enkelte chauffør, som i praksis navnlig vil afhænge af intensiteten af dennes kørsel, idet kravet til rentabilitet stort set altid må forudsættes at være opfyldt.

Vurderingen af intensiteten vil da igen bero på, hvor systematisk og ofte chaufføren kører, og tilsvarende på hvilken indtjening chaufføren da oppebærer. Den nærmere sondring heraf påhviler SKAT, men må formodes at give anledning til væsentlige praktiske og administrative udfordringer.

Efter min vurdering synes der at være grundlag for en noget pragmatisk tilgang til at løse denne problemstilling, herunder ikke mindst i lyset af den betydelige usikkerhed, som denne stærkt skønsmæssige vurdering medfører.

Når der henses til, at der i det væsentligste er en ligefrem proportionalitet mellem den egentlige intensitet af borgeres kørselstjenester og deres indtjening fra sådanne, bør der på den baggrund kunne opsættes en egentlig beløbsgrænse, der vil være retningsanvisende for, om der er tale om erhvervsmæssig eller ikke-erhvervsmæssig aktivitet.

Erhvervsmæssig virksomhed

Vurderes den foretagne kørsel som værende af erhvervsmæssig karakter, vil chaufføren blive beskattet af nettoindkomsten jf. SL §4, og indkomsten vil indgå til beskatning i den personlig indkomst jf. PSL §3.

Den selvstændige erhvervsvirksomhed skal endvidere betale arbejdsmarkedsbidrag af nettoresultatet jf. AMBL §§4 og 5.

⁴⁸ SKAT Juridisk vejledning

⁴⁹ SKM2007.107.HR og SKM2006.21.VLR

Til gengæld har chaufføren da også mulighed for at fradrage driftsomkostninger, dog ikke renteudgifter, ved opgørelsen af den personlige indkomst jf. PSL §3, stk. 2, nr. 1. Driftsomkostningerne opgøres i stedet efter SL §6, stk. 1, litra a, som omkostninger der er anvendt til at erhverve, sikre og vedligeholde indkomsten.

Endelig kan den selvstændigt erhvervsdrivende chauffør også fradrage afskrivninger i nettoindkomsten, jf. AL kapitel 2 og 3 og SL §6, stk. 1, litra a.

Efter VSL §1, stk. 1 kan chaufføren vælge at benytte virksomhedsordningen, hvilket indebærer, at virksomhedens renteudgifter fragår ved opgørelsen af virksomhedens overskud, i stedet for at fragå ved opgørelsen af kapitalindkomsten. Chaufføren kan også vælge at anvende reglerne i kapitalafkastordningen med den tilhørende konjunkturudligningsordning, jf. VSL §22a, stk. 1 og §22b, stk. 1.

Begge disse ordninger medfører, at nettooverskuddet efter fradrag af renter regnes med ved opgørelsen af den personlige indkomst. Underskud af selvstændig erhvervsvirksomhed kan trækkes fra i anden indkomst, ligesom underskud også kan fremføres til modregning i efterfølgende års indkomst jf. PSL §31 og VSL §13.

Skatten for selvstændigt erhvervsdrivende indbetales som foreløbig B-skat i 10 rater, hvis den ikke kan indeholdes i eksempelvis samtidig lønmodtagerindkomst.

Derudover skal selvstændigt erhvervsdrivende anvende reglerne i bogføringsloven og mindstekravs bekendtgørelsen for mindre virksomheder.

Ikke-erhvervsmæssig virksomhed (hobbyvirksomhed)

Vurderes karakteren af chaufførens aktiviteter i stedet som havende karakter af hobbyvirksomhed, sker beskattning af indtjeningen derfra fortsat af nettoindkomsten jf. SL §4 i den personlige indkomst jf. PSL §3, stk. 1, men der betales ikke arbejdsmarkedsbidrag.

Herudover er der den væsentlige forskel fra den erhvervsmæssige virksomhed, at det ved hobbyvirksomhed udelukkende er de omkostninger, der er forbundet med indkomsterhvervelsen, der kan trækkes fra. Fradragsretten er for de ikke-erhvervsmæssige virksomheder således gjort kildeartsbegrænset. De konkrete udgifter, der kan fradrages, vil bero på et konkret skøn, og kan dermed være vanskelige at opstille generelle regler og retningslinjer for⁵⁰.

Underskud kan, i modsætning til ved erhvervsmæssig virksomhed, ikke trækkes fra i anden indkomst fra det pågældende skatteår, og kan heller ikke fremføres til modregning i efterfølgende års indkomst. Underskuddet i hobbyvirksomheden anses dermed som et udtryk for et privatforbrug, der er indkomstopgørelsen uvedkommende.

Hobbyvirksomheder kan efter administrativ praksis foretage driftsøkonomiske afskrivninger, der fratrækkes efter nettoindkomstprincippet jf. SL §4.

⁵⁰ Juridisk Vejledning C.C.1.1.2, TfS 1989, 244 LSR og SKM2005.539.LSR

Har vedkommende indtjening fra flere forskellige deleøkonomiske tjenester, eksempelvis både fra at køre som chauffør for Uber og ved at leje sin lejlighed ud gennem Airbnb, opgøres hvert af disse virksomheder individuelt og uafhængigt af hinanden.

Fragtkørsel

Udover personbefordring, er der også deleøkonomiske tjenester som f.eks. tjenesten Brings, der giver udbydere mulighed for at foretage udbringning og fragt af pakker samt andre større eller mindre genstande.

På den måde kan chauffører stille noget plads til rådighed i deres køretøj, og dermed agere fragtmænd for enten privatpersoner eller selskaber mod et økonomisk bidrag.

Også i forhold til sådanne tjenester må der foretages en grundlæggende sondring mellem de situationer, hvor chaufføren under alle omstændigheder skulle køre den pågældende rute, og dermed alene har medbragt en pakke på en forhåndsbestemt tur, og så de tilfælde, hvor chaufføren udelukkende eller i hvert fald hovedsageligt kører turen med henblik på udbringning af den pågældende fragt.

I førstnævnte tilfælde, må forholdet – ligesom tilfældet er for personbefordring – anses for omfattet af reglerne om samkørsel, og dermed være undtaget for skattepligt.

Heroverfor står sidstnævnte tilfælde, hvor brugeren bestiller og bestemmer destinationen for udbringningen af fragten, og hvor der derved er lighed med befordringstjenester som eksempelvis Uber.

I begge tilfælde vil de beskatningsmæssige konsekvenser af tjenesterne kunne sidestilles med de tilsvarende for så vidt angår personbefordring, og det i tidligere afsnit anførte vil dermed i det væsentligste kunne overføres uændret til fragtkørsel.

Udlejning

Udover de førnævnte kørselstjenester, hvor chaufføren selv transporterer passagerer og fragt, er der også deleøkonomiske tjenester der giver mulighed for helt at udleje sin bil i perioder, hvor man ikke selv har brug for den, herunder blandt andet tjenesten GoMore.

Indtægterne fra en sådan udlejning er skattepligtige, jf. SL §4, og ligesom ved boligudlejning skal der også i dette tilfælde foretages en konkret vurdering af, hvorvidt aktiviteten har karakter af lønmodtagerforhold, honorarvirksomhed, eller selvstændig virksomhed, og i så fald om denne er af hobby- eller erhvervsmæssig karakter.

Eftersom udbyderen bærer ansvaret for (hændelige) skader på køretøjet, såvel som ansvaret for naturlig slid og ælde af dette, samt forpligtelsen til at holde køretøjet obligatorisk ansvarsforsikret med videre, har ejeren af bilen en sådan økonomisk risiko forbundet med udlejningen, at udlejningen har karakter af selvstændig virksomhed.

Det afgørende er herefter – som ved personbefordring – om der er tale om en så systematisk indtægtserhvervelse, at denne sammen med vurderingen af rentabilitets- og intensitetskriterierne indebærer, at kravene til erhvervsmæssig virksomhed er opfyldt.

Vurderingskriterierne er således de samme for henholdsvis befordring og udleje. I praksis må det dog formodes, at udlejningen langt sjældnere end befordringen har karakter af erhvervsmæssig virksomhed, idet egentlig udlejning af køretøjet sædvanligvis vil finde sted, når indehaveren ikke selv benytter det, hvilket må antages at være noget mere sporadisk og med længere mellemrum imellem.

Også i forhold til omsætningens størrelse må det formodes, at udleje af køretøjer sjældent vil nå samme niveau som befordring, og dermed trække forholdet i retning af ikke-erhvervsmæssig virksomhed.

Det værende sagt, så er der dog i teorien ikke noget til hinder for, at en tilpas regelmæssig og omfattende udleje af et køretøj vil kunne opfylde kriterierne for at være af erhvervsmæssig karakter. Den omstændighed, at 'tomgangsudleje' af køretøjet eventuelt sker af idealistiske årsager for at bidrage til en grøn omstilling, undtager heller ikke forholdet fra skattemæssigt at kunne blive anset for erhvervsmæssig.

I praksis må det dog formodes, at dette vil være et relativt sjældent forekommende fænomen, og formodningen må dermed i langt de fleste tilfælde være for, at udlejning af køretøjer har karakter af ikke-erhvervsmæssig virksomhed.

Beskatning af biludleje

Beskatningsreglerne er stort set identiske med dem, der er redegjort ovenfor under afsnittet om personbefordring. Lejeindtægten vil således være skattepligtig, men der betales ikke arbejdsmarkedsbidrag af denne, da der er tale om ikke-erhvervsmæssig virksomhed, ligesom omkostningerne kan fradrages for de udgifter, der er forbundet med biludlejningen.

Den samme konklusion er SKAT også nået frem til i deres vejledning til private biludlejere, men udover dette er der ikke i øvrigt megen information at hente om netop dette område i de offentlige vejledninger, hvilket formentlig må tilskrives, at der er tale om et relativt nyt koncept, som først for alvor har fået luft under vingerne de sidste par år, og som der derfor også kun er begrænset lovgivning og retspraksis vedrørende.

At dette kan være forvirrende og frustrerende for brugerne selv, skulle gerne være åbenbart, men også dele-tjenesterne selv er frustrerede over denne mangel på information fra SKAT.

Tjenesten GoMore har eksempelvis luftet sin udtalte ærgrelse over den manglende information, og på Altingets konference om deleøkonomi⁵¹ forklarede administrerende direktør for GoMore, Matias Møl Damsgaard, således om, hvordan de allerede ved virksomhedens opstart initierede en dialog med SKAT for at få klarlagt reglerne for beskatning og fradrag ved udlejning af biler og samkørsel, men at SKAT først vendte tilbage og responderede på dette ønske 1½ år senere.

⁵¹ Bilag 1

Den efterfølgende dialog bar imidlertid heller ikke meget frugt, og konsekvensen er således blevet, at SKAT fortsat ikke ønsker at rådgive om generelle problemstillinger ved biludlejning, men alene henholder sig til, at der må foretages en individuel vurdering fra sag til sag.

I et forsøg på at afhjælpe denne mangel på information, har GoMore på sin hjemmeside skrevet en vejledning om indberetning af den skattepligtige indkomst fra biludlejning, der beror på SKAT's oplysninger herom⁵².

For så vidt angår fradragsberettigede omkostninger er principperne for disse i det væsentligste identiske med, hvad der fremgår af afsnittet om befordring.

Fradragsberettigede udgifter omfatter således i praksis den andel af biludgifterne i indkomståret, der svarer til udlejningskørselens del af den samlede kørsel. Udlejningsdelens andel af den samlede kørsel kan opgøres på baggrund af antal kørte kilometer i udlejningsperioden i forhold til de samlede kørte kilometer.

Også forholdsmæssige andele af faste udgifter som fx ansvars- og kaskoforsikring samt grøn ejeravgift kan trækkes fra indtægterne, og det samme er tilfældet med variable udgifter som vedligeholdelse, slitage på dæk, gebyrer i forbindelse med udlejningen og serviceeftersyn samt brændstof. Tilsvarende kan det forholdsmæssig værditab fradrages i det omfang, det kan dokumenteres og beregnes.

FREMTIDIG UDVIKLING

Det skulle på nuværende tidspunkt gerne stå klart, at beskatningsreglerne for deleøkonomiske kørselstjenester er et område præget af en udtalt grad af usikkerhed, herunder navnlig henset til at indplaceringen i beskatningskategorier beror på en række komplicerede skøn uden mange holdepunkter i hverken teori eller praksis.

Ganske sigende forefindes således også en vejledning på SKAT's hjemmeside, der skal vejlede borgerne om de skattemæssige forhold ved samkørsel, udlejning af sin bil og anden personbefordring. Vejledningen fylder imidlertid blot 8 linjer, og afsluttes med at redegøre for de fradragsberettigede udgifter således:

*"Udgifter, der er forbundet med kørslen, kan fratrækkes indkomsten"*⁵³

SKAT.dk

⁵² Gomore.dk (2016)

⁵³ <http://www.skat.dk/SKAT.aspx?old=2179826>

End ikke SKAT har således gjort sig nogen nævneværdige bestræbelser på at udspecificere, hvilke omkostninger, der i så fald kan opnås fradrag for og med hvilken værdi, eller beregningsprincipperne for sådanne fradrag.

GoMores direktør Matias Møl Dalsgaard har i tråd med dette ligeledes påpeget i et interview, hvordan der ikke havde været nogen – hverken i eller udenfor SKAT – der havde været i stand til at give en klar og entydig redegørelse for, hvordan beskatning af biludlejningen skal ske. GoMore havde tilmed haft en jurist til at finkæmme skatteområdet, men ligeledes uden held⁵⁴.

SKAT har aktuelt iværksat en analyse af det deleøkonomiske område, men der er herudover – mig bekendt – ikke aktuelt fremsat konkrete planer for hverken at klargøre eller præcisere retstilstanden på administrativt niveau.

Politisk har Enhedslisten dog fremsat et beslutningsforslag i folketinget om at indføre indberetningspligt for virksomheder, der via deres it-plattform formidler kontakt mellem kunder og en skattepligtig borger, der benytter sin private bil til taxi- eller fragtkørsel⁵⁵.

Skatteminister Karsten Lauritzen har i den forbindelse argumenteret for, at det selvsagt skal sikres, at borgerne betaler den korrekte skat af deres indtægter, men at han ikke ønsker at det skal ske på bekostning af, at der opsættes høje eller komplicerede barrierer for de innovative deleøkonomiske virksomheder.

Herudover har han fremhævet, hvordan en eventuel indberetningspligt ikke vil kunne håndhæves overfor virksomheder som Uber, idet disse som hovedregel ikke har fast driftssted i Danmark, og at disse forhold efter hans overbevisning nødvendiggør, at en ændring i lovgivningen skal være gennemtænkt og grundig, fremfor blot et forsøg på at opnå en hurtig lappeløsning.

På den baggrund har han afvist at indføre indberetningsregler på området, før SKAT's analysearbejde er færdiggjort ultimo 2016, da det indtil da er uklart om en sådan indberetningspligt i det hele taget vil være meningsfyldt.

Derimod er ministeriet i dialog med flere deleøkonomiske tjenester, herunder Uber og Airbnb i et forsøg på at opnå en aftale om frivillig indberetning af skatteoplysningerne.

RETSPOLITISKE BETRAGTNINGER

Som situationen ser ud nu, afventer Skatteministeriet og Folketinget fortsat en rapport fra SKAT, der skal klarlægge dele af det deleøkonomiske område. Rapporten forventes færdig ultimo 2016 eller primo 2017.

Herudover har der været fremsat ønske i Folketinget om at pålægge deleøkonomiske tjenester en indberetningspligt til SKAT over deres udbyderes indtjening gennem tjenesten, hvilket imidlertid har vist sig at være

⁵⁴ Delebyer (2016)

⁵⁵ Beslutningsforslag B 117

en vanskelig, hvis ikke umulig, opgave, idet hovedparten af disse ikke har fast driftssted i Danmark, og dermed heller ikke er undergivet dansk lovgivning.

Aktuelt er skatteminister Karsten Lauritzen i dialog med blandt andet Airbnb og Uber for at prøve at finde en løsning, som kan motivere disse til at foretage frivillig indberetning af deres værters og chaufførers indkomst. Som modydelse til indberetningen vil udlejerne få et højere bundfradrag, hvilket allerede er indarbejdet i regeringens fremlagte 2025-plan.

Denne model er tidligere blevet anvendt på sommerhusudlejning, der finder sted gennem udlejningsbureauer. Der plejede tidligere at være store problemer med manglende indberetning af indtægter fra sådanne, hvilket resulterede i en lovændring, hvor danske udlejningsbureauer blev underlagt indberetningspligt, mod at sommerhusejerne fik et højere bundfradrag, der således virkede motiverende på sommerhusudlejningen og derigennem tilgodeså bureauerne økonomisk.

Også sommerhusudlejere, der benyttede udenlandske udlejningsbureauer, ville kunne få dette forhøjede bundfradrag, såfremt det udenlandske bureau blot lod sig registrere hos de danske skattemyndigheder og frivilligt indberettede værtens indtægter. Hvis ikke bureauet er indforstået med at lade sig registrere og indberette værternes indtægter, modtager værterne da heller ikke det forhøjede bundfradrag for udlejningen.

Incitamentsbaserede ordninger

Jeg har tidligere beskrevet, hvordan deleøkonomien ikke er en ny opfindelse, og at vi allerede har set delelementer af det tidligere, om end ikke i så omfattende, international og systematisk en form, som vi nu ser det.

Mange af hovedtrækkene er dog de samme og ligeledes løsningerne, og det forekommer således hensigtsmæssigt, at der nu søges en løsning på de skattemæssige udfordringer ved deleøkonomien, som lader sig inspirere af den allerede eksisterende og succesfulde model på sommerhusområdet.

En sådan løsning vil dog nødvendigvis også være afhængig af, at der reelt er samarbejdsvilje hos de deleøkonomiske aktører, idet mulighederne for at pålægge disse politiske eller økonomiske sanktioner er begrænsede, så længe aktørerne er hjemhørende i andre lande.

I det omfang, at det politisk kan lykkes at højne udbydernes økonomiske incitament til at benytte samarbejdsvillige deleøkonomiske tjenester, eksempelvis gennem en sådan fradragsordning, der findes på sommerhusområdet, må denne folkelige tilslutning da nødvendigvis også kunne anvendes som politisk løftestang til at få de deleøkonomiske tjenester i tale.

Som et alternativ til at motivere deletjenester og borgere ved brug af en 'gulerod', har der også i internationalt perspektiv været anvendt incitamentsordninger, som ved at pålægge boligejere en række økonomiske forpligtelser, har overført et økonomisk ansvar til disse for at sikre korrekt indberetning.

I flere lande er der således indført en belægningssskat på udlejning af boliger, hvor deletjenesten tilbageholder en afgift eller en skat, som de derefter betaler til skattevæsenet. Belægningssskatten kan være kendt som indkvarteringsskat, værelsesskat, turistsskat eller hotelafgift.

Ved en sådan model ligger ansvaret for at opkræve og betale skatten hos udbyderen, i modsætning til i Danmark, hvor det er op til den enkelte vært at indberette det skattepligtige beløb.

Et sådant princip simplificerer den skattemæssige opgørelse væsentligt for den enkelte aktør, og sikrer også en betydelig mere konsekvent betaling af skatten. Omvendt vanskeliggøres det betragteligt at skulle tage højde for fradrag og trækprocent hos den enkelte borger.

Modellen vil dermed næppe kunne implementeres i uændret form i Danmark, men der kunne dog være grundlag for at arbejde videre med at afklare, om en tilpasset udgave af modellen ville kunne implementeres i det danske skattesystem.

Behov for handling

Som fremhævet flere gange tidligere, er den skattemæssige side af deleøkonomiske tjenester kendetegnet ved et system, som har været uforberedt på opblomstringen af disse, og heller ikke siden har formået at følge med tiden og fremkomme med en tidssvarende og forsvarlig regulering af området.

Både politisk og fra SKAT's side har der været ageret noget afslappet og useriøst, hvilket synes at afspejle en bagvedliggende tanke om, at der ville være tale om en trend, som gradvist ville gå i sig selv igen.

Det gennemtrængende problem er imidlertid, at denne nye forretningsmodel har vist sig ikke blot at være en trend, men en gennemgående økonomisk revolution, der med overvejende sandsynlighed kommer til at forrykke store dele af vores samfundsøkonomi og dermed også hele det økonomiske grundlag, som lovgivningen er bygget på – ikke blot skattemæssigt, men også selskabsretsligt, samt ansættelses- og arbejdsretsligt, såvel som aftale- og civilretsligt.

Omfanget af deleøkonomiens betydning nødvendiggør, at der handles fra både politisk og administrativt niveau, ligesom også fagforeninger, advokater, interesseorganisationer og utallige andre instanser må omstille sig til at tænke i disse nye baner.

Langsigtede perspektiver

På nuværende tidspunkt har regeringen barslet med en ny og samlet strategi for hele deleøkonomien, som imidlertid er blevet udsat flere gange, og aktuelt til efter fremkomsten af SKAT's rapport om deleøkonomien, der forventes at være færdig ultimo 2016.

Henset til omfanget af deleøkonomien og dens vidtrækkende samfundsmæssige konsekvenser synes det dog utopisk at forestille sig, at man på den vis ville skulle kunne løse samtlige problemstillinger på én gang.

Politisk står man i det dilemma, at en samlet lovgivning på nuværende tidspunkt nødvendigvis vil være overfladisk og uigennemtænkt, hvorimod en detailreguleret lovgivning, som nøje tager konkret stilling til hvert enkelt af deleøkonomiens facetter, vil være så lang tid undervejs, at den må antages at være overhalet inden af den teknologiske og samfundsmæssige udvikling, allerede inden den er vedtaget.

Allerede nu kan den etablerede taxabranche således se et markant fald i antallet af kørte ture som følge af navnlig Ubers indtog i Danmark, og også flere andre brancher må forventes at give afkald på betydelige markedsandele i takt med, at deleøkonomiske tjenester udbyder mange og ofte samme ydelser til en pris, der sædvanligvis ligger væsentligt under de traditionelle branchers.

Den aktuelle politiske tendens, hvor der er lagt op til at give udbydere af deleøkonomiske tjenester betydelige fradrag mod at deres indtægter indberettes automatisk, giver også i almindelighed et øget økonomisk incitament for borgerne til at skifte det etablerede arbejdsmarked ud med en tilværelse som selvstændig.

Det siger sig selv, at en sådan bevægelse, hvor lønmodtagere gradvist erstattes af selvstændige og freelancere, nødvendigvis også i sig selv medfører væsentlige samfundsmæssige og økonomiske omvæltninger, som da igen indebærer skattemæssige følgevirkninger, herunder blandt andet idet lønmodtagere bidrager til en væsentlig del af skatteindtægterne gennem deres arbejdsmarkedsbidrag og A-skat, hvorimod den skattemæssige situation for selvstændige og freelancere med flere høje fradrag og væsentligt anderledes skatteforhold, vil indebære behov for et revideret syn på hele det danske skattegrundlag.

Både på kort og lang sigt har deleøkonomien således væsentlige konsekvenser, både samfundsmæssigt og økonomisk, og idet de samfundsmæssige konsekvenser i så væsentlig grad er flettet sammen med de skattemæssige, nødvendiggør det et umådelig stort og gennemtænkt revisionsarbejde, som der ikke på nuværende tidspunkt synes at være hverken forståelse eller politisk motivation for.

SAMMENFATNING

Både deleøkonomiske tjenester vedrørende boliger og køretøjer er kendetegnet ved, at der aktuelt er stærkt begrænset vejledning at finde om den korrekte skattemæssige indplacering og opgørelse af indtægter og udgifter.

Det er en væsentlig udfordring, da navnlig sondringen mellem om deletjenesten udbydes som led i erhvervsmæssig og ikke-erhvervsmæssig (hobby) virksomhed er af afgørende betydning for udbyderens korrekte skattemæssige opgørelse.

Et af de mest vægtige kriterier i den forbindelse er spørgsmålet om, hvilken intensitet der skal udøves, før der er tale om erhvervsmæssig virksomhed – her giver hverken SKAT's vejledninger eller gældende praksis nogen fortolkningsbidrag.

I lyset af, at den gennemsnitlige dansker i forvejen må formodes at have udfordringer med at indberette sin indtægt korrekt, øger det ikke just mulighederne for, at udbydere af deleøkonomiske tjenester får opgjort og indberettet en korrekt skattepligtig indkomst, når det på denne måde ikke er muligt at få relevant eller brugbar information.

Udfordringerne øges endvidere mærkbart, når udbydere af deleøkonomiske tjenester omfattes af reglerne for selvstændig virksomhed, og da også skal danne sig et overblik over de skattemæssige forhold, og herunder lære og forstå beskatningsreglerne ved virksomheds- og kapitalafkastordningen, såvel som fradragsreglerne. Disse beror på en stærkt individuel vurdering af, om den pågældende er omfattet af reglerne om erhvervmæssig virksomhed eller hobbyvirksomhed.

I fraværet af egentlig og kvalificeret vejledning på området, herunder materiale målrettet udbydere af deleøkonomiske kørsels- og bolig tjenester, må det synes åbenlyst, at disse barrierer hæmmer både væksten på området og udgør en væsentlig årsag til både mangelfulde og udeladte skatteindberetninger.

Dalberg Research har da også tilsvarende fremhævet i deres rapport⁵⁶, hvordan en af de større barrierer for deleøkonomiske virksomheder og væksten på området er den særdeles mangelfulde mulighed for kompetent vejledning fra myndigheder.

⁵⁶ Erhvervsstyrelsen (2014)

Underspørgsmål 3

Et spørgsmål, der har fyldt meget i både den offentlige og politiske debat i de seneste år er, hvordan det kan gå til, at deleøkonomiske tjenester kan operere i Danmark og modtage betalinger for danske brugere, men ikke også betale skat her i landet.

Realiteten er, at til trods for at københavnernes vurderes at have tjent 300-450 mio. kr. på at udleje deres bolig via Airbnb over de senere år⁵⁷, så har Airbnb Denmark ApS kun betalt 191.443 kr. i selskabsskat i 2014⁵⁸.

Internationale skatteretlige forhold indgår regelmæssigt i både den offentlige og politiske debat, og gerne i en kontekst, hvor der samtidig gøres synspunkter gældende om skatteunddragelse og lignende, og hvor skatteyderes brug af selskaber i skattely og udnyttelse af skattehuller fordømmes i samme åndedrag, som at multinationale koncerners skatteplanlægning kritiseres som amoralsk.

De argumenter, der anvendes i debatten, er dog også ofte ganske følelsesladede, og det sker hyppigt, at vigtige problemstillinger og begreber misforstås og blandes sammen – ikke mindst da der ofte sker en fundamental sammenblanding af henholdsvis ret og retfærdighed.

Det er de færreste lægpersoner, der har øje for, at det er en nøglesten i vores moderne internationale samfund, at både varer, ydelser og transaktioner kan flyde relativt frit henover landegrænserne, og at både private og erhvervsdrivende i den forbindelse har adgang til at søge derhen, hvor der er mest favorable forhold for dem.

Alt imens den gennemsnitlige forbruger dermed kan få gode og billige ydelser på et globalt marked, har virksomheden bag ydelserne da tilsvarende adgang til at lægge sine aktiviteter i det land, hvor selskabs- og skatteforholdene er mest favorable.

I lyset af de stærkt varierende skatteregler fra land til land, kan selskaberne opnå betydelige fordele ved at placere aktiviteterne i et land med gunstige skatteregler. Flere lande har tilmed indført særligt gunstige forhold for særlige virksomheder netop for at tiltrække multinationale koncerners mobile aktiviteter og hovedkontorer.

Den teknologiske udvikling på IT- og kommunikationsområdet samt den øgede volumen i international handel har kun bidraget yderligere til incitamentet og mulighederne for virksomhederne til at operere på tværs af landegrænser, og af de deleøkonomiske virksomheder, som jeg har beskæftiget mig med i denne afhandling, er hovedparten af dem kendetegnet ved alene at bestå i en digital portal, der således end ikke forudsætter en national tilstedeværelse af nogen nævneværdig art.

⁵⁷ Avisen, (2016)

⁵⁸ De åbne skattelister, (2016)

I en globaliseret verden med en udtalt grad af international konkurrence er der således retsligt ikke noget odiøst i at planlægge og tilrettelægge sine skatteforhold sådan, at disse – ligesom alle andre dele af selskabs drift – optimeres bedst muligt i forhold til indtægter og udgifter. I visse tilfælde kan det tilmed være en nødvendighed for at sikre fortsat konkurrencedygtighed på markedet.

Det værende sagt, så skal der dog fortsat sondres mellem tilfælde, hvor der blot foretages 'sædvanlige' strategiske aktiviteter for at tilrettelægge virksomhedens beskatningsforhold bedst muligt, og så de tilfælde hvor det får karakter af egentlig skatteunddragelse eller skattesvig, der ikke er i overensstemmelse med gældende ret.

I visse tilfælde kan sondringen dog være overordentlig vanskelig og bero på en længere række stærkt skønsmæssige forhold. Dette har vi eksempelvis senest set i forbindelse med, at EU-kommissionen har udstedt bøder til flere internationale selskaber som Apple, Microsoft, Google m.fl., der som sådan blot har 'spillet efter reglerne' på den internationale scene og lagt deres aktiviteter i de lande, hvor skatteforholdene var mest fordelagtige, men hvor deres størrelse og karakteren af skatterabatterne har fået kommissionen til at vurdere, at der reelt har været tale om konkurrenceforvridende statsstøtte.

Med henblik på nærmere at belyse de rent praktiske regelsæt og reguleringer, såvel som for at anskue betydningen af aktuelle og fremadrettede udviklinger på området, vil jeg i det følgende foretage en case baseret analyse af deletjenesten Airbnb og dens grænseoverskridende aktiviteter, herunder navnlig for at belyse de skattemæssige forhold for tjenestens aktiviteter i Danmark, samt det dansk indregistrerede selskab Airbnb Denmark ApS.

TRANSAKTIONERNE I AIRBNB

Deletjenesten Airbnb blev grundlagt i San Fransisco i 2008 og deres forretningskoncept er bygget op omkring en rent internetbaseret platform, hvor private kan formidle udlejning af deres boliger til hinanden, oftest for kortere perioder ad gangen, hvor boligen står ubenyttet hen.

At Airbnb er blevet en enorm international succes, kan vist næppe fornægtes, og siden oprettelsen af portalen har den formidlet mere end 60 mio. lejeaftaler⁵⁹.

Airbnb's primære omsætning kommer fra det gebyr, der opkræves i forbindelse med formidlingen af lejeaftalen⁶⁰. Der findes to forskellige gebyrer: Et værtservicegebyr og et gæsteservicegebyr.

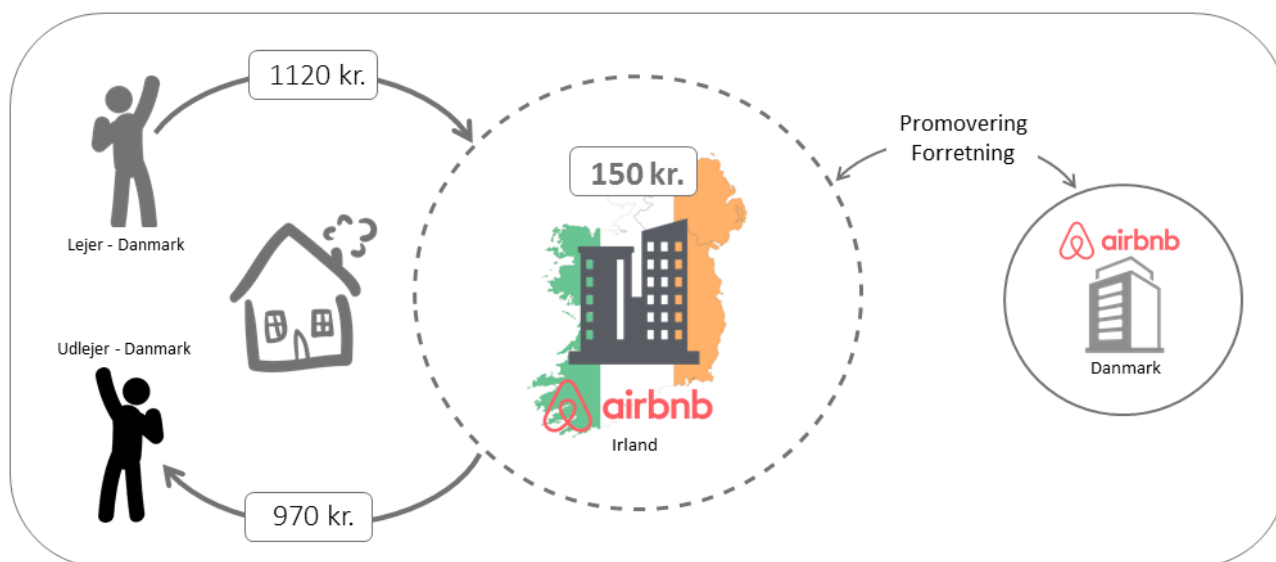
Værtsservicegebyret udgør 3% af lejen før afgifter, og pålægges værten ved hver udlejning uanset længden eller prisen på udlejningen.

⁵⁹ Airbnb.dk

⁶⁰ Skytte (2014)

Gæsteservicegebyret udgør 6-12% af lejen og bliver lagt oveni den leje, som værten vælger at tage for boligen i lejeperioden. Den nøjagtige beregning af gebyrets størrelse afhænger af det totale lejebeløb, således at den forholdsmæssige procentsats reduceres desto større en leje, der betales.

For at give et overblik over transaktionssporet, når en gæst lejer sig ind hos en vært i Danmark igennem Airbnb, er de likvide strømme beskrevet nedenfor.



Figur 5 - Kilde: Egen tilvirkning

Eksempel

En person udbyder sin bolig på Airbnb i 1 uge, mens vedkommende er i udlandet med en bekendt.

Hun udbyder boligen til en lejepris på 1.000 kr.

Gæsteservicegebyr (12 % af 1000 kr.) 120 kr.

Egentlig lejepris 1.120 kr.

Værtsservicegebyr (3 % af 1.000 kr.) 30 kr.

Udbyders indtægter

Pris for lejemålet (1000 kr.) – værtsservicegebyr (30 kr.) 970 kr.

Airbnb indtægter

Gæsteservicegebyr (120 kr.) + værtsservicegebyr (30 kr.) 150 kr.

Selve betalingen af lejen – i ovenstående eksempel den samlede lejepris på 1.120 kr. – sker til Airbnb Ireland⁶¹, der reserverer beløbet på gæstens konto, indtil denne har checket ud, hvorefter beløbet hæves, og Airbnb Ireland udbetaler dernæst den del af lejen, der tilkommer udbyderen, til dennes konto – i ovenstående eksempel beløbet på 970 kr.

Det er altså Airbnb Ireland, der er mellemløbet i transaktionen, og omsætningen tilflyder Airbnb Ireland, hvilket ifølge Even Heggerness, der er direktør for Airbnb Norden og Holland, er konstellationen i samtlige europæiske lande⁶².

Fordelen for Airbnb er umiddelbart relativt indlysende. Den irske selskabsskat er alene på 12,5 %, hvilket sammenholdt med den danske selskabsskat på 22% (efter fradragsberettigede omkostninger) indebærer næsten en halvering af den forholdsmæssig skattebyrde.

Der har fra politisk side været ytre kritiske røster overfor denne konstellation. I artiklen ”Røde partier undrer sig: Hvorfor betaler Airbnb ikke skat i Danmark?”⁶³ stiller Enhedslistens skatteordfører, Rune Lund sig således uforstående overfor, at hele aktiviteten foregår i Danmark, men beskattes i Irland. I samme artikel udtrykker SF’s skatteordfører, Lisbeth Bech Poulsen, hvordan det efter hendes opfattelse skaber et hul i den danske statskasse, når udenlandske virksomheder som Airbnb flytter penge ud af Danmark. Hun er ligeledes bekymret over, at det danske skattesystem vil bryde sammen, hvis ikke der findes en måde at beskatte disse indtægter⁶⁴.

Årsagen til, at Airbnb ikke betaler selskabsskat i Danmark, skal som bekendt findes i det førnævnte forhold med, at selskabet ikke har et fast driftssted i landet. Eftersom der ikke foreligger et sådant driftssted, er der således heller ikke hjemmel til at pålægge selskabet hverken fuld eller begrænset skattepligt, jf. KSL §2, stk. 1, nr. 4 og SEL §2, stk. 1, litra a.

Om de førnævnte udtalelser fra diverse politikere beror på manglende kendskab til disse nationale og internationale beskatningsprincipper, eller er afgivet med kendskab til disse og alene begrundet i muligheden for at få taletid i medierne, kan vi kun gisne om.

Uanset hvad, synes det dog at stå klart, at der er en væsentlig interesse – både folkeligt og politisk – for at få andel i skatteindtægterne fra Airbnb’s aktiviteter i Danmark, og at det afgørende kriterium i den forbindelse skal søges i spørgsmålet om, hvorvidt der er etableret eller for fremtiden vil kunne statueres at være etableret et fast driftssted i landet.

I lyset af, hvor væsentlig en rolle spørgsmålet om ’fast driftssted’ spiller i vurderingen, vil jeg i den følgende afsnit foretage en gennemgående analyse af netop dette kriterium.

⁶¹ DR Nyheder (2015)

⁶² DR Nyheder (2015)

⁶³ Avisen (2016)

⁶⁴ Avisen (2016)

FAST DRIFTSSTED

Begrebet 'fast driftssted' er en skatteretlig konstruktion, der er et af de vigtigste begreber i dobbeltbeskatningsoverenskomsterne, da det er afgørende for, hvilken stat der tildeles beskatningsretten til erhvervsindkomst.

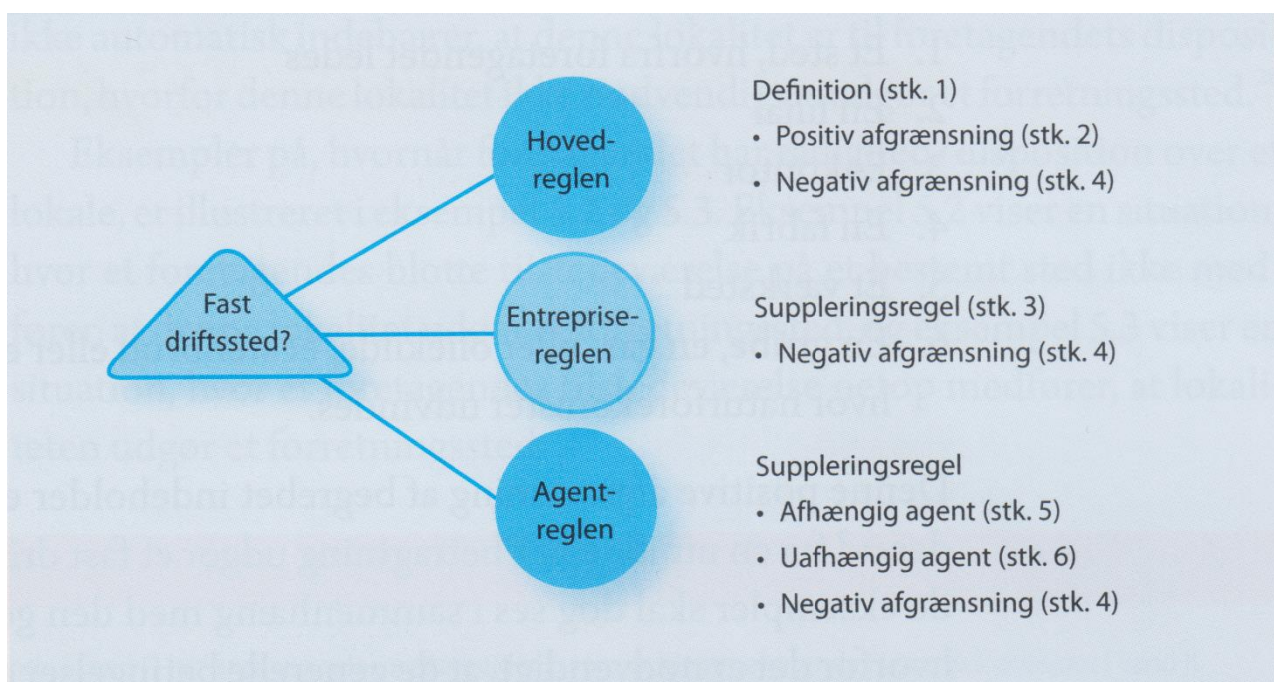
Mere specifikt beror de internationale skatteaftaler på, at der opstår begrænset skatteret i den stat, hvor det faste driftssted er beliggende, hvorved staten får beskatningsret til den erhvervsindkomst, som kan henføres til det pågældende land og driftsstedet heri.

Spørgsmålet om fast driftssted i overenskomstens kildeland behandles i art. 5 i OECD's modeloverenskomst, mens det i art. 7 behandles, hvilken indkomst, der kan henføres til det faste driftssted. Jeg vil i det følgende dog alene gennemgå forholdene, som knytter sig til emnet for artikel 5.

Artikel 5

OECD's modeloverenskomst art. 5 definerer og præciserer begrebet 'fast driftssted' ud fra en række positive og negative afgrænsninger.

Derudover indeholder artiklen også en række særbestemmelser, der relaterer sig til blandt andet en entreprisregel jf. OECD's modeloverenskomst art. 5, stk. 3, som jeg af hensyn til afhandlingens omfang og fokus ikke vil gennemgå nærmere, samt en agentregel jf. OECD's modeloverenskomst art. 5, stk. 5 og 6, som vil blive inddraget i afhandlingen nedenfor.



Figur 6 - Kilde: Schmidt, Tell & Weber (2015)

OECD's modeloverenskomst artikel 5, stk. 1.

Den primære kilde til at få defineret begrebet 'fast driftssted' er i OECD's modeloverenskomst art. 5, stk. 1, hvor begrebet overordnet betragtes som et fast forretningssted, hvorigennem en virksomhed helt eller delvist udøver sit foretagende.

Ved begrebet 'foretagendet' forstås udøvelsen af enhver forretningsmæssig virksomhed, hvad end det er i domicil- eller kildelandet, jf. modeloverenskomst art. 3, stk. 1, litra c som.

For at der kan være tale om et fast driftssted, følger det af definitionen i kommentarernes pkt. 2 til modeloverenskomstens art. 5, stk. 1, at følgende tre betingelser skal være opfyldt:

1. Der skal være et forretningssted
2. Forretningsstedet skal være fast
3. Der skal udøves virksomhed gennem det faste forretningssted

Der skal være et forretningssted

Den første betingelse er eksistensen af et egentligt forretningssted, hvilket dækker over en bred vifte af forhold, herunder navnlig lokaler, indretning og installationer, der udnyttes til at udøve foretagendets virksomhed.

Ifølge pkt. 2 og 4 i kommentarerne til OECD's modeloverenskomstens art. 5, stk. 1 kan der godt være tale om et forretningssted, selvom der ikke nødvendigvis er egentlige forretningslokaler tilstede, så længe der dog er et vist areal til rådighed. Det er dog en betingelse, jf. pkt. 4.2 samme, at der er en vis fysisk materiel indretning. Den omstændighed, at en virksomhed har en postadresse, webside eller bankkonto kan dermed ikke i sig selv udgøre et forretningssted.

Det er uden betydning for vurderingen, om de pågældende lokaler, indretning eller installationer er ejede, lejede eller stillet til rådighed for virksomheden på anden vis. Det afgørende er blot, at virksomheden har arealet til disposition for anvendelse af forretningsmæssig karakter, jf. kommentarernes pkt. 4, 4.1 og 4.2.

Forretningsstedet skal være fast

Den anden betingelse, der skal være opfyldt er, at forretningsstedet skal være fast, hvorved forstås, at det både tidsmæssigt og geografisk udgør et fast forankret forretningssted for virksomhedens aktiviteter.

Hvor længe forretningsstedet skal være beliggende eller til rådighed for virksomheden vil bero på en konkret vurdering⁶⁵. Kriteriet vil dog som altovervejende udgangspunkt ikke være opfyldt ved en flygtig eller enkeltstående tilstedeværelse, eksempelvis i forbindelse med messer, forretningsaftaler og lignende.

⁶⁵ Laursen (2011)

Tilsvarende kan kriteriet heller ikke alene vurderes ud fra den aktuelle tidsmæssige udstrækning. Har en virksomhed eksempelvis erhvervet forretningslokaler med henblik på en varig tidsmæssig tilstedeværelse i landet, vil kriteriet sædvanligvis kunne anses for opfyldt alene på baggrund af intentionen om en varig tilstedeværelse, uagtet at den egentlige tilstedeværelse kun har været kortvarig på tidspunktet.

I tillæg hertil kommer da det yderligere delkriterium om, at forretningsstedet også skal være geografisk fast i den forbindelse, at der skal være en forbindelse mellem forretningsstedet og en bestemt geografisk lokalitet.

Der skal udøves virksomhed gennem det faste forretningssted

Endelig skal den skattepligtiges virksomhed helt eller delvist udøves gennem det faste forretningssted, hvorved forstås, at driftstedet indgår som en relevant og væsentlig del af virksomhedens drift. Det er således ikke en forudsætning, at driften til fulde foretages fra forretningsstedet, men blot at dette understøtter eller indgår i en ikke-uvæsentlig del af virksomhedens aktiviteter.

OECD's modeloverenskomst artikel 5, stk. 2

Denne del af modeloverenskomsten indeholder en ikke-udtømmende opremsning af, hvad der i en mere konkret forstand vil kunne udgøre et fast driftssted, og denne positive opremsning af kriterier suppleres da yderligere med en række eksempler på, hvad der som udgangspunkt vil udgøre et fast driftssted:

- Et sted, hvorfra foretagendet ledes
- En filial
- Et kontor
- En fabrik
- Et værksted
- En grube, en gas- eller olie kilde, et stenbrud eller et andet sted, hvor naturforekomster udvindes

De oplistede eksempler skal dog ses i sammenhæng med den generelle definition i art. 5, stk. 1, hvorfor op-listningen alene skal anses for vejledende og tillige forudsætter, at de øvrige betingelser er opfyldt, før der i modeloverenskomstens optik er tale om et fast driftssted jf. pkt. 12 i kommentarerne til art. 5, stk. 2 i OECD's modeloverenskomst.

OECD's modeloverenskomst artikel 5, stk. 4

Modeloverenskomsten indeholder ligeledes en negativ afgrænsning af begrebet fast driftssted, hvoraf fremgår, hvorledes visse aktiviteter af forberedende og hjælpende karakter falder udenfor kriteriet om et fast driftssted. Er der tale om sådanne aktiviteter, foreligger der således ikke et fast driftssted, uanset at bestemmelserne i art. 5, stk. 1 og 2 i øvrigt måtte være opfyldt.

I art. 5, stk. 4 er angivet en ikke-udtømmende liste med en række eksempler på aktiviteter af forberedende og hjælpende karakter:

Litra a & b	Varelagre, der udelukkende anvendes til oplagring, udstilling eller udlevering af varer, uagtet om virksomheden selv opretholder et varelager eller har retten til anvendelse af et varelager.
Litra c	Opretholdelse af et varelager udelukkende til bearbejdelse eller forædling, der tilhører ét foretagende, men hvor bearbejdningen eller forædlingen foretages af et andet foretagende på vegne af det førstnævnte foretagende eller for dennes regning.
Litra d	Opretholdelse af et fast forretningssted udelukkende for at foretage indkøb af varer eller for at fremskaffe oplysninger til foretagendet.
Litra e	Opretholdelse af et fast forretningssted udelukkende i det øjemed at udføre anden virksomhed af forberedende og hjælpende art.

Udøver det faste forretningssted alene aktiviteter, der består af et eller flere af disse eksempler, anses betingelserne for et fast driftssted således ikke for opfyldt jf. art. 5, stk. 4, litra f. Går den udøvede aktivitet omvendt ud over det, der kan betegnes som hjælpende og forberedende aktiviteter, er driftsstedet dermed ikke omfattet af den negative afgrænsning i art. 5, stk. 4.

I vurderingen af den eventuelle aktivitet, der går udover at være hjælpende og forberedende, må der dog også foretages en vis kvantitativ vurdering af denne yderligere aktivitets omfang, og herunder navnlig om denne udgør en tilstrækkelig væsentlig og betydningsfuld del af virksomhedens foretagende, til at denne da selvstændigt kan indebære, at der etableres fast driftssted på den pågældende lokalitet.

Airbnb | Fast driftssted

En søgning i de åbne skattelister⁶⁶ viser, at det eneste selskab, der er tilknyttet til Airbnb og registreret som skattebetalende i Danmark, er selskabet Airbnb Denmark ApS med CVR-nr. 34209944.

Der er tale om et dansk indregistreret selskab, der i 2014 har betalt 191.443 kr. i dansk selskabsskat, og af de åbne skattelister fremgår yderligere, at der er tale om et enkeltstående selskab, og dermed ikke et selskab,

⁶⁶ Åbne Skattelister, De (2016)

der er sambeskattet med et udenlandsk selskab med fast driftssted i Danmark. Airbnb Ireland, der er omdrejningspunktet i driften af Airbnb, figurer således ikke som et skattebetalende selskab i Danmark.

Airbnb Denmark har ikke nogen direkte påvirkning af transaktionen i forbindelse med udlejning og vil blive behandlet senere i afsnittet omkring transfer pricing.

Selve betalingen for udlejning gennem Airbnb sker, som tidligere angivet, med Airbnb Ireland som mellemled, således at gæsten betaler for udlejningen til Airbnb Ireland, hvorefter Airbnb Ireland betaler udbyderen. Selve de finansielle transaktioner forbundet med udlejningen sker således heller ikke gennem et dansk medlem.

Hertil kommer det yderligere forhold, at Airbnb Ireland har og driver hjemmesiden airbnb.dk målrettet danske brugere, og som er selve omdrejningspunktet for virksomhedens aktiviteter her i landet.

Det fremgår imidlertid af pkt. 42.2 i kommentarerne til OECD's modeloverenskomst, at en hjemmeside ikke kan udgøre eller sidestilles med en indretning såsom et lokale, maskineri eller udstyr, og derfor ikke i sig selv kan udgøre et forretningssted i overenskomstens forstand.

Hvis imidlertid serveren er fysisk placeret i Danmark, fremgår det tilsvarende af pkt. 42.2 i kommentarerne til OECD's modeloverenskomst, at det i så fald ville kunne indebære, at selskabet anses for at have fast driftssted i Danmark, forudsat at virksomheden rent faktisk også aktivt styrer og betjener serveren, og i det hele taget har denne til sin rådighed.

Ved opslag på hjemmesiden www.dk-hostmaster.dk fremgår det, at hjemmesiden airbnb.dk, er registreret med Airbnb Inc i San Fransisco, USA som både ejer og fuldmægtig.

Foretages der dernæst en WHOIS-søgning⁶⁷ på hjemmesiden airbnb.dk, fremgår det, at den fysiske server, som hjemmesiden er placeret på, befinder sig i Seattle, USA, hos selskabet Akamai Technologies Inc.

Airbnb har således ikke nogen server eller andre IT-anlæg i Danmark, og de eneste tekniske forhold ved hjemmesiden, der knytter den til Danmark, er, at det amerikanske selskab, Airbnb Inc, betaler et årligt gebyr til DK-hostmaster, for at knytte domænenavnet airbnb.dk sammen med selskabets servere i Seattle.

En sådan virtuel tilstedeværelse, der alene består i at sende besøgende til et dansk domænenavn videre til en udenlandsk server, vil ingenlunde være tilstrækkeligt til at opfylde kriteriet om en fysisk tilstedeværelse, og det er således ikke muligt at anse Airbnb for at have fast driftssted i Danmark.

Den omstændighed, at selskabets aktiviteter i øvrigt måtte opfylde modeloverenskomstens øvrige kriterier, er underordnet, eftersom det er en bærende forudsætning, at samtlige kriterier skal være opfyldt, før selskabet kan anses for at have fast driftssted i landet.

⁶⁷ Opslag på offentligt tilgængelig WHOIS-søgemaskine, der viser de offentliggjorte ejerforhold ved serveren

AGENTREGLEN

Art. 5, stk. 5 og 6 indeholder agentreglen, der er en undtagelse til de førnævnte hovedregler, derved at et foretagende - trods de ovennævnte hovedregler - alligevel kan blive anset for at have fast driftssted i en stat, hvis der er en agent, der under visse nærmere angivne betingelser handler på foretagendets vegne i staten.

Agentreglen kan kun anvendes, når kriterierne for at konstatere et fast driftssted efter de forudgående bestemmelser ikke er opfyldt, og reglen udgør således et alternativt kriterium til disse.

Formålet med reglen er at tage højde for de tilfælde, hvor en virksomhed reelt driver virksomhed i et land, men i stedet for at etablere et driftssted da i stedet benytter sig af en tredjepart i form af en agent til at forestå driften i landet.

Både fysiske personer og selskaber kan være agenter i modeloverenskomstens forstand, og for fysiske personer er det uden betydning, om disse er ansat i foretagendet eller om de afregnes på andet grundlag. Tilsvarende er det uden betydning, om agenten er hjemmehørende i kildelandet.

Ikke enhver form for agentvirksomhed medfører dog, at foretagendet derigennem anses for at have fast driftssted i staten. Der er en række betingelser i art. 5, stk. 5, der skal være opfyldt, før det vil være tilfældet:

Fuldmagt

En agent skal have tilstrækkelig fuldmagt til at indgå aftaler i foretagendets navn, således at agenten kan forpligte foretagendet direkte gennem sine handlinger jf. pkt. 32 i kommentarerne til art. 5, stk. 5 i OECD's modeloverenskomst.

Kravet om fuldmagt er dog ikke absolut i den forstand, at det indebærer et krav om, at der skal foreligge en egentlig skriftlig fuldmagt. Vilåret vil også være opfyldt, hvis agenten generelt har beføjelser til eller i praksis agerer på foretagendets vegne, og i den forbindelse indgår retshandler på foretagendets vegne, som dette automatisk og rutinemæssig godkender, jf. pkt. 32.1 i kommentarerne til art. 5, stk. 5 i OECD's modeloverenskomst.

Sædvanlig udøvelse i kildestaten

Agenten skal anvende og agere i overensstemmelse med fuldmagten, og det er således ikke tilstrækkeligt, at der blot foreligger en fuldmagt – den skal også benyttes i praksis. Heri ligger også et vist bagatelkrav indlejret om, at agentens ageren på det pågældende foretagendes vegne ikke blot skal være enkeltstående eller kortvarig, men have en vis kontinuitet.

På dette punkt afspejler agentreglen derved kriteriet om, at det efter hovedreglen er et vilkår for at etablere fast driftssted, at driftsstedet skal være fast, både i geografisk og tidsmæssig forstand.

Det er ikke nærmere præciseret i bestemmelsen hvor ofte og i hvilket omfang fuldmagten skal anvendes, før der er tale om fast driftssted, og dette beror således på en konkret vurdering. Der bør i den forbindelse dog med rimelighed kunne skeles til de ovennævnte identiske kriterier for selve foretagendets tilstedeværelse.

Herudover er det et krav at fuldmagten udøves i kildestaten.

Egentlig forretningsvirksomhed

Fuldmagten skal vedrøre egentlig forretningsvirksomhed for foretagende, førend der vil kunne blive tale om et fast driftssted efter agentreglen.

Har agenten alene fuldmagt til at indgå retshandler af forberedende og hjælpende karakter, eller er fuldmagten på anden måde afgrænset i forhold til endelige og bestemmende forhold, kan agenten ikke betragtes som havende egentlig fuldmagt i art. 5, stk. 5's forstand.

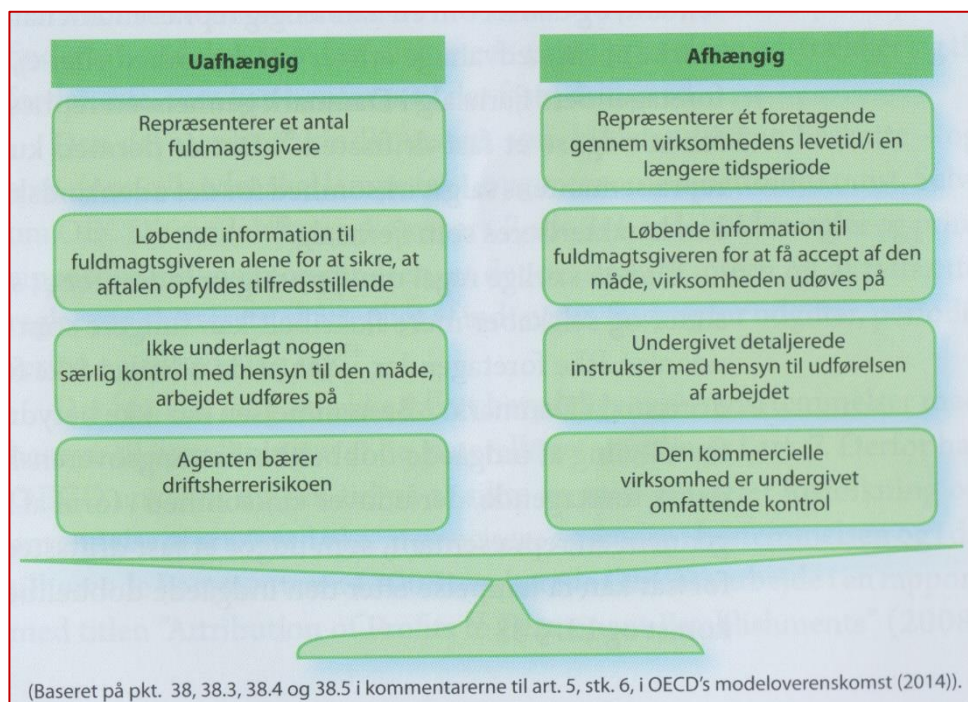
Den negative afgrænsning af aktiviteter af forberedende og hjælpende karakter, der findes i art. 5, stk. 4, kan således også overføres til agentreglen.

Afhængig agent

Det er yderligere en forudsætning, for at agentfuldmagten kan indebære, at der etableres fast driftssted i staten, at der er tale om en uafhængig agent.

Herved forstås en agent, der er både økonomisk og juridisk uafhængig af foretagendet.

Dette vil sædvanligvis bero på en konkret vurdering af den enkelte agents relation til virksomheden, og i forbindelse med vurderingen kan der skeles til en række forskellige forhold, der fremgår af vedstående figur.



Figur 7 - Kilde: Schmidt, Tell & Weber (2015)

Herudover indgår det også som led i kriteriet om uafhængighed, at agenten skal handle indenfor sin sædvanlige erhvervsvirksomheds rammer, når denne handler på foretagendets vegne. Også dette beror på en konkret vurdering, der udover selve agentens ansvarsområder også afhænger af den forretningsvirksomhed, som agenten og/eller agentvirksomheden sædvanligvis udøver

Særregler i dansk lovgivning

I den danske implementering af OECD's modeloverenskomst, er der etableret en national undtagelse til agentreglen i SEL §2, stk. 6 og KSL §2, stk. 10.

Efter disse regler bliver salgsvirksomhed, der finder sted gennem en agent, men udelukkende består i fjernsalg, ikke anset for at kunne indebære, at der herigennem kan etableres fast driftssted.

Denne undtagelsesbestemmelse til OECD's regler er indsat for at sikre, at danske personer og selskaber mere fleksibelt kan fungere som repræsentanter for udenlandske foretagender, uden at de pågældende foretagender da anses for at have fået fast driftssted i Danmark.

Undtagelsen vedrører dog kun egentlig agentvirksomhed, og finder således ikke anvendelse, hvis agenten reelt er ansat som lønmodtager i det udenlandske foretagende.

Airbnb | Agentreglen

Eftersom Airbnb ikke kan anses for havende fast driftssted i Danmark efter hovedreglen i OECD's modeloverenskomst, må det dernæst afklares, om Airbnb eventuelt ville kunne være omfattet af agentreglen i modeloverenskomstens art. 5, stk. 5 i kraft af, at de respektive udbydere ville kunne anses for agenter i modeloverenskomstens forstand.

Som tidligere fremhævet, er det en forudsætning herfor, at en person eller et selskab handler på vegne af foretagende, før dette kan have status af en agent. Dette indebærer blandt andet, at agenten skal have fuldmagt til at indgå aftaler på vegne af Airbnb, og derved kan forpligte selskabet direkte gennem sin forretningsvirksomhed i Danmark.

Hertil er det relevant at fremhæve, at Airbnb alene udgør en formidlingsplatform, der mod et gebyr hjælper udbydere og gæster til at finde hinanden. De nærmere aftaler om lejeforholdet indgås således direkte mellem de to aktører, og Airbnb påtager sig intet ansvar eller engagement i forbindelse med lejeaftalens indgåelse og udformning.

I de enkelte lejeforhold agerer ingen af parterne derved på vegne af eller som agenter for Airbnb.

Der foreligger heller ikke i almindelighed oplysninger om, at Airbnb skulle handle eller agere i Danmark gennem en tredjepart. Tværtimod har selskabet møjsommeligt sørget for at placere både hjemmesiden [airbnb.dk](https://www.airbnb.dk) samt administration og drift af denne i USA.

Samlet set er det således umådelig vanskeligt at se forhold, der skulle indebære, at Airbnb vil kunne være omfattet af agentreglen, og derigennem blive anset for at have fast driftssted i Danmark, jf. OECD's modeloverenskomst art. 5, stk. 5.

FREMTIDIG UDVIKLING

Ovenstående vedrørende den skattemæssige situation for Airbnb er langt fra enestående, og afspejler en generel tendens, hvor virksomheder, der beskæftiger sig med deleøkonomi, gør sig væsentlige bestræbelser på at sikre, at beskatningen af deres aktiviteter sker i lande med gunstige skattevilkår.

Deleøkonomiens særlige karakter, hvor deletjenesten sædvanligvis alene vil formidle kontakt mellem udbydere og erhverver, og hvor bidraget alene foregår gennem en hjemmeside, gør det desuden let for selskaberne bag at undgå at skulle etablere et fast driftssted i de lande, hvor de har aktiviteter.

Flere lande har endvidere aktivt forsøgt at fremskynde denne udvikling ved at gøre deres skatteforhold attraktive for sådanne selskaber, herunder ikke mindst Irland, der udover sin i forvejen lave skattesats, har indgået favorable særaftaler på skatteområdet, der har lokket adskillige store digitalt funderede selskaber til landet, herunder ikke mindst Microsoft, Google og førnævnte Airbnb.

Både Europa-Kommissionen og OECD har igangsat en række initiativer for at modvirke eller i hvert fald begrænse denne udvikling, blandt andet ved at konkurrencekommissær Margrethe Vestager har tilkendegivet, at Irlands skatteaftaler med bl.a. Apple har været udtryk for ulovlig statsstøtte, og derfor truffet afgørelse om, at Irland skal opkræve en skattebetaling fra virksomheden, der svarer til den rabat, virksomheden har modtaget⁶⁸.

Herudover er det uden tvivl mest markante initiativ for tiden OECD's meget ambitiøse Action Plan on Base Erosion and Profit Shifting (BEPS). Planen fokuserer på multinationale koncerner, og indeholder en række initiativer målrettet den digitale økonomi, der skal ændre både internationale aftaler og nationale regler for beskatning af grænseoverskridende selskabsaktiviteter.

BEPS-projektet blev lanceret i 2013 i et samarbejde mellem G20-landene og OECD. De endelige rapporter blev offentliggjort den 5. oktober 2016 og blev herefter vedtaget af G20-landene på topmødet i november 2015.

BEPS-projektet har til formål at lukke huller i det eksisterende regelsæt, med henblik på at begrænse mulighederne for omgåelse og skatteunddragelse.

Mere specifikt består projektet af 15 forskellige tiltag, kaldet 'action plans', med konkrete anbefalinger til ændring af både international skatteret, OECD's modeloverenskomst for dobbeltbeskatningsoverenskomster

⁶⁸ Financial Times (2016)

og Transfer Pricing Guidelines, samt nationale skatteregler om blandt andet hybride selskaber og finansielle instrumenter, rentefradragsloft og CFC-beskatning.

Der er tale om såkaldt 'soft law', der således ikke er direkte retskrav eller i øvrigt er forpligtende for landene, men som dog ikke desto mindre må forventes at blive gennemført i de OECD-lande, der har vedtaget tiltagene.

Projektet indeholder ydermere en række minimumsstandarder, som landene har forpligtet sig til at følge. Disse omfatter blandt andet regler, der skal begrænse misbrug af dobbeltbeskatningsoverenskomsterne, samt regler om informationsdeling, skadelig skattekonkurrence og løsning af internationale dobbeltbeskatningskonflikter.

Det forventes, at projektet vil få stor betydning i både dansk og international skatteret i de kommende år, og flere lande har allerede påbegyndt implementeringen, herunder Danmark, hvor det er sket i form af en ændring af ligningslovens §3, stk. 3 om misbrug af dobbeltbeskatningsoverenskomsten. Lovændringen trådte i kraft i maj 2015.

Det næste skridt i implementeringen af BEPS-projektet forventes offentliggjort inden udgangen af 2016.

Fast driftssted

Et særlig relevant led i BEPS-tiltaget er dets 'Action Plan 7' med betegnelsen "Preventing the Artificial Avoidance of Permanent Establishment Status", der indeholder anbefalede ændringsforslag til reglerne om fast driftssted i OECD's modeloverenskomst art. 5.

Formålet er at ændre selve definitionen af et fast driftssted, med henblik på at begrænse adgangen til at føre indtjening fra indkomstlandet ud af landet, samt i almindelighed at lukke huller i skattelovgivningen, der relaterer til faste driftssteder.

Action Plan 7 indeholder følgende forslag til ændringer i modeloverenskomsten:

- a) Undgåelse af fast driftssted gennem agent arrangementer og lignende strategier
- b) Undgåelse af fast driftssted gennem specifikke undtagelser jf. OECD's modeloverenskomst art. 5, stk. 4
- c) Øvrige strategier for undgåelse af fast driftssted status
- d) Profit tilskrivning til faste driftssteder og interaktion med handlingspunkter vedrørende transfer pricing

Action 7A: Agent arrangementer

Formålet med action plan 7A er at sikre, at aktiviteter af formidlende karakter, der udføres af en mellemmand i kildelandet med det klare formål at udmønte sig i en kontrakt, henføres under agentreglen, og derved indebærer, at der kan opstå et fast driftssted og derved ske beskatning i kildelandet.

Efter de nugældende regler vil en agent i Danmark i praksis kunne sælge produkter for en udenlandsk virksomhed, uden at der af den årsag etableres fast driftssted, hvis agenten blot forestår alle formidlende mellemled, men uden at have fuldmagt til eller i praksis selv underskriver den endelige kontrakt.

I action plan 7 er der foreslået en ændring af OECD's modeloverenskomst art. 5, stk. 5 og 6, således at der fremadrettet skal lægges vægt på selve intentionen og formålet med agentens virke, og hvis det er hensigten, at dette skal udmønte sig i en egentlig kontrakt, skal forholdet da fremadrettet anses for egentlig agentvirksomhed i modeloverenskomstens forstand.

Action 7 B.1: Specifikke undtagelser i art. 5, stk. 4

OECD's modeloverenskomst art. 5, stk. 4 indeholder en negativ afgrænsning af begrebet fast driftssted, hvoraf fremgår, at aktiviteter af forberedende og hjælpende karakter ikke i sig selv opfylder betingelserne for at kunne udgøre et fast driftssted.

Disse undtagelser har indebåret, at selskaber i vidt omfang har indrettet deres aktiviteter således, at de er faldet ind under den pågældende undtagelsesbestemmelse. Herefter består væsentlige dele af virksomhedernes kerneaktiviteter nu alene i hjælpende og forberedende aktiviteter i de enkelte nationer, men ekspekteres og udføres i et andet land med mere fordelagtige beskatningsforhold.

Action 7B foreslår ændringer til art. 5, stk. 4, således at der strammes op i forhold til begrebet 'forberedende og hjælpende karakter', med det formål at sikre, at indtægter, der stammer fra sådanne kerneaktiviteter af hjælpende og forberedende karakter, fremover også kan beskattes i kildelandet.

Ændringen foretages mere specifikt i litra e og f til art. 5, stk. 4. Herudover foretages der også tilsvarende ændringer af de tilhørende kommentarer, således at hvis en hjælpende og forberedende aktivitet er en del af en sammenhængende forretningsproces, og bidrager med kerneaktivitet, vil denne ikke længere være omfattet af den negative afgrænsning i OECD's modeloverenskomst art. 5, stk. 4.

BEPS Action 7 B.2 Fragmentering af aktiviteter mellem nært forbundne parter

Efter de nuværende regler er det muligt for selskaber at fragmentere og opdele deres forretning i forskellige foretagender på en sådan måde, at ingen af de opdelte foretagender selvstændigt kan betragtes som havende fast driftssted i landet.

Med henblik på at imødekomme og lukke dette hul, har OECD i Action 7 lavet en tilføjelse til OECD's modeloverenskomst art. 5, stk. 4.1, der indebærer, at foretagender, der udfører komplementære aktiviteter i samme land, skal vurderes samlet.

BEPS Action 7 C: Undgåelse af fast driftssted status

Action 7 C vedrører en række særbestemmelser og specielle forhold i OECD's modeloverenskomst, hvor der har vist sig at være behov for en særlig detailregulering, herunder blandt andet med henblik på at forebygge omgåelse ved opsplitning af kontrakter, samt særregler om blandt andet salg af forsikringer i en stat uden samtidig etablering af fast driftssted i staten.

BEPS Action 7 D: Profit tilskrivning

Action 7 D omfatter fordeling af indtjening til det faste driftssted, for så vidt angår Action 7A, B og C jf. ovenfor. Konklusionen i BEPS-tiltaget er dog, at der ikke er behov for væsentlige ændringer i det eksisterende regelsæt på området.

BEPS' effekt på Airbnb's skattemæssige forhold i Danmark

Spørgsmålet bliver herefter, hvilken betydning – hvis nogen – de ovenfor anførte tiltag til ændringer af OECD's modeloverenskomst vil få for delegøkonomiske virksomheder, herunder det anvendte case eksempel Airbnb.

Fast driftssted

Som det fremgår af ovenstående beskrivelse af de forventede ændringer til Art. 5, indgår der ikke ændringer til art. 5, stk. 1 eller 2 indeholdende det primære kriterie for fast driftssted. Der er således ingen ændringer til hovedbestemmelsen og dermed, efter min vurdering, heller ikke til den nuværende skattemæssige status, hvor Airbnb ikke har fast driftssted i Danmark.

Agentreglen

Henset til, at der ikke i nogen nævneværdig grad anvendes agenter eller agentlignende mellemlid i Airbnb's forretningsmodel, og idet de foreslåede ændringer til modeloverenskomsten på dette punkt hovedsageligt blot supplerer og 'lapper huller' for at standse omgåelsestilfælde i de aktuelle regler, uden samtidig at ændre på, hvad den grundlæggende definition på hvad en agent er, vil ændringerne efter min vurdering således ikke påvirke Airbnb's skattemæssige status i Danmark.

SAMMENFATNING | FAST DRIFTSSTED

På baggrund af den ovenstående gennemgang af OECD's modeloverenskomst og i lyset af, at den danske skattelovgivning har lagt sig meget nært op ad denne, må det således sammenfattende vurderes, at det ikke umiddelbart synes muligt at gennemføre en beskatning i Danmark af den indkomst, som Airbnb genererer gennem sine aktiviteter her i landet.

Henset til, at den nationale skattelovgivning også i almindelighed er både forpligtet og begrænset af de internationale aftaler, der er indgået gennem deltagelsen i OECD samarbejdet, er der derudover heller ikke nogen realistisk udsigt til, at der kan indføres nationale særaftaler med henblik på dette.

Som tidligere nævnt arbejder SKAT aktuelt på en analyse af de skattemæssige forhold ved deleøkonomien i Danmark, men det kan dog næppe heller forventes, at der i den forbindelse vil kunne fremkomme væsentlige nye eller banebrydende forslag, der vil kunne medføre beskatning af de ovennævnte indtægter.

Herudover synes der også at være en væsentlig politisk udfordring i at kommunikere og formidle disse internationale skatteregler ud til borgerne på en måde, der gør det klart og forståeligt for gennemsnitsdanskeren, hvorfor der ikke betales selskabsskat af aktiviteterne i Danmark.

Udover ovenstående vil politikernes eneste øvrige og realistiske mulighed for at opnå skatteindtægter fra deleøkonomiske tjenester være, at appellere til danskerne om at anvende tjenester, der har et fast driftssted i Danmark, og derfor også betaler skat til den danske stat af de nationale aktiviteter, i det omfang, det måtte være muligt, uden at blive anset for en konkurrenceforvridende statslig indgriben.

TRANSFER PRICING

Udover selve formidlingsaktiviteten, der er beskrevet og gennemgået i de foregående kapitler, har Airbnb også som angivet stiftet et selskab 'Airbnb Denmark ApS', der er hjemmehørende i Danmark.

Ifølge vedtægterne for selskabet, er dets formål som følger:

"At yde forretningsudvikling og at understøtte services for at bistå promovering af Airbnb Online markedsplads, som påkrævet fra tid til anden af Airbnb Ireland, inden for Danmark, Sverige, Norge, Finland, Island og Holland."

Airbnb Denmark ApS

Airbnb Denmark ApS har eksisteret siden december 2011, altså i godt 5 år på nuværende tidspunkt, og af dets offentliggjorte årsrapporter fremgår følgende om selskabets regnskabstal:

(t.kr.)	2015	2014	2013
Netto omsætning	8.046	13.111	8.780
Brutto resultat	4.549	5.877	6.488
Resultat før skat	298	737	809
Betalt skat	107	185	197

Selskabets aktiviteter er bestilt og betalt af koncernforbundne enheder, hvorfor værdiansættelsen af disse falder ind under det generelle regelsæt for transfer pricing.

I det efterfølgende afsnit vil jeg kort skitsere de nuværende regler på dette område og på baggrund af de oplysninger, der er tilgængelige om selskabets aktiviteter, redegøre for betydningen af disse for Airbnb Denmark ApS.

Endelig vil jeg beskrive fremtidige forventninger til ændring af regelsættet om transfer pricing og vurdere, hvorvidt og da i hvilket omfang, sådanne vil kunne få betydning for Airbnb Denmark ApS.

Generelle principper for transfer pricing

Som følge af de ganske betydelige forskelle på skatteregler og -satser i forskellige lande, foretager multinationale selskaber sædvanligvis gerne deres investeringer der, hvor det skattemæssigt er mest fordelagtigt.

Beskatningsretten til selskabets aktiviteter følger dog ikke koncernen som en samlet enhed. I stedet betragtes koncernen som en række af selvstændige skattesubjekter, der hver især er undergivet separat beskatning i de respektive lande, hvori de er hjemhørende. Dette internationalt anerkendte beskatningsprincip betegnes 'the functional separate entity approach'.

Selskabernes modsvar hertil er da at foretage intern distribution af varer, serviceydelser og lignende med det formål at flytte så væsentlig en del af den skattepligtige aktivitet i koncernen over i de selskaber, der er omfattet af mest gunstige skattemæssige regler.

Der er som udgangspunkt ikke noget odiøst i en sådan skatteplanlægning. Som udgangspunkt er de skattepligtige frit stillet til at tilrettelægge deres økonomiske dispositioner, således at koncernselskabernes og koncernens samlede skat nedbringes mest muligt, og overordnet set er det således fuldstændig lovligt, at multinationale koncerner tager skattemæssige hensyn, når de planlægger og udfører deres nationale og grænseoverskridende transaktioner.

De mange forskellige og komplicerede regler landene imellem kan (og vil) imidlertid medføre en række uønskelige skattemæssige retsstillinger, hvor selskaberne kan udnytte regler (og mangel på samme) til at opnå uønskede fordelagtige skatteforhold, herunder eksempelvis ved hybride finansielle instrumenter, treaty shopping, forsøg på at opnå fradrag i to lande for den samme udgift m.v.

For at begrænse denne for samfundet uhensigtsmæssige skatteplanlægning, er der både nationalt og internationalt indført en række værneregler, der skal afværge udnyttelse af skattereglerne. En af de væsentligste af disse er reglerne om transfer princip, der er en række objektive kriterier for, hvordan kontrollerede transaktioner mellem koncernforbundne selskaber, hovedaktionærer og driftssteder på tværs af landegrænser skal værdiansættes.

Formålet med transfer pricing reglerne er således ikke at afskære transaktioner mellem interesseforbundne parter, men at sikre at sådanne transaktioner foretages på markedsvilkår, hvilket i praksis vil indebære at værdiansætte dispositionerne til priser, som uafhængige parter ville have aftalt.

Til brug for håndhævelsen af reglerne, indeholder transfer pricing lovgivningen en række formelle og administrative beføjelser for de forskellige lande, herunder adgang til at pålægge selskaber oplysnings- og dokumentationspligt, samt hjemmel til at udstede bødestraf, såvel som en række bestemmelser om internationalt kontrolsamarbejde mellem skattemyndighederne i forskellige lande.

Landene imellem anvendes transfer pricing reguleringen endvidere også til at hindre dobbeltbeskatningskonflikter samt til at løse eventuelle øvrige internationale konflikter, der kan udspringe eller relateres til bl.a. værdiansættelse efter armslængdeprincippet.

Udfordringer ved transfer pricing

Transfer pricing-reglerne stiller krav om, at kontrollerede transaktioner i multinationale koncerner, skal foretages til markedspris og på markedsvilkår – disse regler betegnes som 'armslængdeprincippet'.

På papiret kunne det lyde som en simpel og overkommelig opgave at foretage en sådan værdiansættelse, men efterlevelsen og håndhævelsen af reglerne har imidlertid vist sig at være umådelig komplicerede i praksis.

Udover den åbenlyse udfordring med at værdiansætte transaktionerne, indebærer princippet også en udfordring med i det hele taget at identificere de relevante transaktioner, der er omfattet af transfer pricing reglerne, ligesom det også i øvrigt kan være vanskeligt at definere (og i visse tilfælde opnå) en korrekt 'armslængde' til selskabet, når der skal ske værdiansættelse.

Henset til omfanget af kommentarerne til OECD's modeloverenskomst artikel 9, der omhandler transfer pricing, har det været nødvendigt at udskille disse i en særskilt rapport "Transfer Pricing Guidelines for Multinational Enterprises and Tax Administrations" (OECD's TP Guidelines), hvilket således også vidner om, hvor omfattende og kompliceret et emne, der er tale om.

At reglerne om transfer pricing er komplicerede og giver anledning til en ikke-uvæsentlig udnyttelse, kan også udlæses af, at der i det tidligere omtalte BEPS-projekt er gjort betydelige anstrengelser for at prøve at lukke huller og begrænse udnyttelsen af svagheder i transfer pricing systemet.

I projektet udgør transfer pricing problemstillinger således også 4 ud af de 15 actionpunkter; Action 8-10 "Aligning Transfer Pricing Outcomes with Value Creation" og Action 13 "Guidance on Transfer Pricing Documentation and Country-by-Country Reporting".

Anvendelsesområde

Der er tidligere redegjort for, hvordan medlemslandene forpligter sig til at overholde OECD's regler og modeloverenskomst, men at landene herudover i øvrigt også regulerer skattelovgivningen ved national lovgivning. Reglerne for transfer pricing har dermed både en national dansk dimension såvel som en international.

Dansk ret

I ligningslovens § 2 finder vi de danske regler for transfer pricing, der finder anvendelse på kontrollerede transaktioner indenfor et interessefællesskab, og det angives i den forbindelse, at der efter dansk ret er tale om kontrollerede transaktioner, når de indgås mellem følgende skattepligtige:

LL §2, stk. 1,
nr. 1-6

- hvor over fysiske eller juridiske personer udøver en bestemmende indflydelse,
- der udøver bestemmende indflydelse over juridiske personer,
- der er koncernforbundet med en juridisk person,
- der har et fast driftssted beliggende i udlandet,
- der er udenlandske fysiske eller juridiske personer med et fast driftssted i Danmark, eller
- der er udenlandske fysiske eller juridiske personer med kulbrintetilknyttet virksomhed omfattet af KUL §12, stk. 1 eller 4.

Ved 'bestemmende indflydelse' forstås, at der er tale om direkte eller indirekte ejerskab af eller rådighed over mere end 50 pct. af aktiekapitalen eller stemmerne, jf. LL §2, stk. 2.

Armslængdeprincippet i LL §2 finder bred anvendelse på priser og vilkår for handelsmæssige og økonomiske transaktioner mellem interesseforbundne parter. Det medfører blandt andet i praksis, at alle transaktioner mellem sådanne generelt er omfattet af reglerne – herunder uanset om transaktionerne kan karakteriseres som nationale eller grænseoverskridende.

Rene selskabsretlige beslutninger som eksempelvis deklareret udbytte og kapitalforhøjelse er dog ikke omfattet af LL §2, idet disse ikke opfylder betingelsen om, at der skal foreligge en egentlig handelsmæssig eller økonomisk transaktion.

OECD's modeloverenskomst

OECD's modeloverenskomst art. 9 udgør hjørnestenen i den internationale regulering af transfer pricing. Bestemmelserne heri finder anvendelse, når:

OECD's modeloverenskomst art. 9

- Et foretagende i en af de kontraherende stater direkte eller indirekte deltager i ledelsen, kontrollen eller kapitalen af et foretagende i den anden kontraherende stat
- Samme person direkte eller indirekte deltager i ledelsen, kontrollen eller kapitalen af såvel et foretagende i den ene af de kontraherende stater som et foretagende i den anden kontraherende stat.

I medfør af artikel 9 foreligger der således både et relevant interessefællesskab, når der er tale om et søsterselskab og ved selskaber i en moder/datter relation.

I modsætning til dansk ret finder art. 9 dog kun udelukkende anvendelse på transaktioner af grænseoverskridende karakter, jf. OECD's modeloverenskomst art. 9, stk. 1, jf. art. 3, stk. 1, litra d.

Anvendelsesområdet for armslængdeprincippet i OECD's modeloverenskomst art. 9 er endvidere defineret i pkt. 1.2 i OECD's TP Guidelines (2010) til at finde anvendelse på en bred vifte af forhold vedrørende fastsættelse af priser på og vilkår for kommercielle og finansielle forbindelser, herunder navnlig priser på salg af aktiver og udførelse af ydelser.

Armslængdeprincippet

Priser og vilkår på det frie marked er reguleret af markedskræfterne, og mellem uafhængige parter vil disse således blive reguleret og fastsat ud fra de almindelige markedsvilkår på tidspunktet.

Det samme vil sjældent være tilfældet mellem koncernforbundne parter, der i modsætning til frie aktører på markedet, ikke har modstridende interesser, men tværtimod ofte vil have en samstemmende interesse i at fastsætte priser og vilkår, således at de tilgodeser et af de koncernforbundne selskaber eller koncernen som helhed.

Ved sådanne kontrollerede transaktioner vil der således være en formodning for, at markedskræfterne tilsidesættes eller på anden måde sættes ud af spil.

For at imødegå skattemæssige omgåelsestilfælde ved sådanne transaktioner, er et central led i reglerne om transfer pricing, at værdiansættelsen af de handlede varer og ydelser skal fastsættes ud fra markedsvilkår, og at vurderingen af markedsprisen skal ske i 'armlængdeafstand' fra koncernen.

Som angivet i det foregående afsnit, er armlængdeprincippet inkorporeret i henholdsvis OECD's modeloverenskomst art. 9 og for dansk rets vedkommende i LL §2. Af forarbejderne til LL § 2 ses endvidere, at hensigten har været, at bestemmelsen skulle fortolkes i overensstemmelse med OECD's modeloverenskomst art. 9 og OECD's TP Guidelines.

Den rent praktiske udmøntning af armlængdeprincippet består i, at der foretages en objektiv sammenligningsanalyse mellem værdien af transaktionen og et estimat over, hvilken værdi en tilsvarende transaktion måtte formodes at have haft, hvis den havde været indgået på markedsvilkår mellem uafhængige parter, der havde handlet i en sammenlignelig situation.

Sammenligneligheden er dermed i høj grad afhængig af, at der findes eller kan tilvejebringes data, der kan belyse både det overdragne aktiv og den aktuelle situation på markedet for tilsvarende aktiver.

OECD anbefaler fem metoder til brug for denne vurdering af, om den kontrollerede transaktion er indgået i overensstemmelse med armlængdeprincippet:

CUP⁶⁹

Anvendes til at sammenligne prisen på de relevante transaktioner.

Ved prisfastsættelse efter CUP-metoden foretages en direkte sammenligning af prisen i den kontrollerede transaktion med prisen for tilsvarende transaktioner mellem uafhængige parter. I vurderingen af, om der er tale om tilsvarende transaktioner, og dermed en tilstrækkelig grad af sammenlignelighed, lægges der navnlig vægt på ydelsens egenskaber, kontraktvilkår og markedsforholdene.

Resale Price og Cost Plus

Anvendes til at sammenligne bruttoavancer.

Ved prisfastsættelse efter disse metoder sammenlignes bruttoavancen ved en kontrolleret transaktion med bruttoavancen ved en sammenlignelig transaktion indgået mellem uafhængige parter. Videresalgsmetoden er målrettet salgs- og distributionsselskaber, der køber og videresælger varer fra koncernselskaber, uden at tilføre disse videre værdi, inden de videresælges,

⁶⁹ Comparable Uncontrolled Price

TNMM⁷⁰ og Profit Split

mens kostplus metoden er målrettet produktionsvirksomheder eller service-selskaber, der eksempelvis sælger råvarer eller halvfabrikata.

Anvendes til at sammenligne nettoavancer.

Ved prisfastsættelse efter TNMM sammenlignes kontrollerede transaktioner med transaktioner foretaget mellem uafhængige parter på nettoavancen.

Der beregnes relevante nøgletal som fx overskudsgrad eller afkastgrad, der sammenlignes. Det kræver, at der foreligger oplysninger fra eksterne parter, der er meget specifikke i forhold til den enkelte aktivitet, helt ned til netto-avanceniveau. Profitsplit metoden indebærer, at hele værdikæden i den samlede koncern skal kendes og sammenlignes med en tilsvarende virksomheds værdikæde.

Transfer pricing-metoderne gør således brug af oplysninger fra forskellige niveauer i resultatopgørelsen, og valget af den mest egnede metode afhænger af selve karakteren af den finansielle transaktion, såvel som af en individuel og konkret vurdering af, hvilken af de tilgængelige metoder, der er bedst egnet til at belyse den konkrete situation.

Airbnb Denmark ApS | Transfer pricing

I de offentliggjorte selskabsoplysninger for Airbnb Denmark ApS er virksomhedens formål, som tidligere angivet, at yde forretningsudvikling og bistå promovering af Airbnb's Online markedsplads.

Aktiviteterne udgør dermed varierende services, der udføres på vegne af og/eller til fordel for det koncernforbundne selskab Airbnb Ireland, og det må i den forbindelse antages, at Airbnb Ireland betaler Airbnb Denmark ApS for de serviceydelser, der udføres.

Da der er tale om ydelser mellem koncernforbundne parter, vil transaktionerne desuden som altovervejende udgangspunkt være omfattet af transfer pricing reguleringen, der skal sikre en rimelig og korrekt indtjening hos Airbnb Denmark ApS for leveringen af disse services, og derigennem en beskatning af den værdi, som ydelserne har haft.

Der skal således foretages en vurdering af, om ydelserne er erhvervet på markedsvilkår, og i den forbindelse foretages prisfastsættes efter armslængdeprincippet.

De ydelser, som Airbnb Denmark ApS leverer, er i høj grad af immateriel karakter, da der er tale om forretningsudvikling og promoverende serviceydelser. Der er tale om et generisk fagområde, hvor det ikke bør give anledning til væsentlige vanskeligheder at foretage en sammenligningsanalyse af disse ydelser, idet der er

⁷⁰ Transaction Net Margin Method

adskillige andre parter og faggrupper, herunder freelancere og bureauer, som udbyder tilsvarende ydelser på markedsvilkår.

Ud fra disse oplysninger er det min vurdering, at CUP-metoden vil være en hensigtsmæssig metode til at foretage sammenlignelighedsanalysen ud fra. Denne metode forudsætter stor ydelseslighed, men giver da også det mest præcise udtryk for en armslængdepris, og bør derfor generelt også anvendes, når det er muligt at finde tilstrækkeligt med sammenlignelige transaktioner.

Det er min klare forventning, at det vil være muligt at finde tilstrækkeligt med sammenlignelige transaktioner indenfor forretningsudvikling og markedsføring til, at der vil kunne foretages en korrekt og veldokumenteret analyse af transaktionerne mellem Airbnb Ireland og Airbnb Denmark ApS til, at denne vil opfylde kriteriet om at være foretaget i armlængdeafstand.

Da jeg imidlertid ikke har haft adgang til eller mulighed for at få indblik i de underliggende transaktioner, der ligger til grund for de af Airbnb Denmark ApS offentliggjorte regnskabstal, er det ikke muligt for mig at foretage en egentlig analyse af, om transfer pricing reglerne har været overholdt. Foretagelsen af en sådan analyse vil forudsætte et omfang, som vil kunne udgøre et selvstændigt speciale i sig selv, og vil således ligge væsentligt udover, hvad der kan indeholdes i nærværende afhandling.

Fremtidig udvikling

Det er tidlige fremhævet, hvordan transfer pricing som værneregel ikke nødvendigvis er dækkende for aggressiv skatteplanlægning, og erfaringen har da også vist, at flere virksomheder – trods den gældende regulering - har fundet metoder til at flytte indkomst fra lande med en høj beskatningsgrad til lavere beskattede lande uden nødvendigvis at bryde lovgivningen, men ved blot at udnytte huller og svagheder i de eksisterende regelsæt.

På den baggrund har OECD taget initiativ til en række 'actions' for at begrænse omgåelses- og udnyttelsesmulighederne, hvoraf flere actions i det storstilede BEPS-projekt har vedrørt transfer pricing. Disse skal italesætte de aktuelle udfordringer og sikre en større grad af overensstemmelse mellem værdiskabelse og beskatning.

Der er dog ikke tale om en gennemgående revision eller omskrivning af de aktuelle regler, men alene om at de eksisterende TP Guidelines, og herunder armslængdeprincippet, forsøges præciseres og styrket.

BEPS Action 8-10 fokuserer på tre hovedområder:

Action 8

Behandler transfer pricing forhold, der relaterer sig til transaktioner med immaterielle aktiver. Dette skyldes, at fejlallokering af avance, der er genereret af værdifulde immaterielle aktiver, kan indebære en væsentlig værdiforskydning og dermed omgåelsesmulighed.

Action 9

Fokuserer på den kontraktuelle allokering af risici og dermed den dertilhørende avance relateret til disse risici. Herudover adresseres også uhensigtsmæssigheder i transfer pricing reglerne, der relaterer sig til funding fra koncernrelaterede selskaber.

Action 10

Fokuserer på andre højrisiko områder, herunder ekstraordinære transaktioner, samt brug af transfer pricing metoder til intern flytning af indkomst fra væsentlige aktiviteter i koncernforbundne selskaber til andre ikke-væsentlige i lavskattelande. Derudover fokuserer action 10 på brugen af visse typer betalinger mellem koncernforbundne selskaber eksempelvis koncernbidrag for at flytte indkomst til lavskattelande.

Som led i målsætningen om at skabe en bedre sammenhæng mellem den samlede økonomiske aktivitet og den avance der skabes, forudsætter action 8-10 en nøje afgrænsning af de faktiske transaktioner mellem koncernforbundne selskaber.

Det udledes i praksis ved at analysere de kontraktretlige relationer parterne imellem, kombineret med en vurdering af virksomhedernes reelle adfærd. Såfremt virksomhederne ikke agerer efter de kontraktuelle forhold, vil adfærden supplere eller i yderste instans helt erstatte det kontraktuelle grundlag for den samlede vurdering og prisfastsættelse.

I kombination med den korrekte anvendelse af prisfastsættelsesmetoder, der bevirker, at overskud ikke allokeres til selskaber, hvor der ikke er reel værdiskabelse, skal det samlet sikres, at overskuddet beskattes, hvor der er tilsvarende økonomiske aktiviteter.

Der foretages to væsentlige præciseringer i relation til risici og immaterielle aktiver.

For at undgå muligheden for manipulation af risikobegrebet, herunder at virksomhederne flytter risici imellem enhederne via kontraktlige ændringer samt modifikationer i ejerskabet over disse risici, lægges der op til en mere konkret vurdering, der i højere grad tager udgangspunkt i de faktiske forhold.

Det vil også sige, at såfremt koncernenheden formelt påtager sig risikoen, men ikke reelt har den nødvendige kontrol eller økonomiske kapacitet til at håndtere risikoen, skal indkomsten flyttes til den koncernenhed, der reelt har kontrollen og dermed også bærer risikoen. Specifikt for immaterielle aktiver præciseres det, at et juridisk ejerskab over aktivet ikke nødvendigvis er nok til at generere en skattepligtig indkomst for virksomheden.

Virksomheder, der ikke har det juridiske ejerskab, men som er med til at udføre centrale funktioner, har reelle økonomiske risici og medvirker til vedligeholdelsen af aktiverne, skal ligeledes have allokeret en væsentlig del af den profit, der skabes.

Revisionen forsøger også at modvirke, at pengetanke placeres i lavt beskattede lande, og at de kan modtage (rente)indtægter, hvis de ikke har reelle risici og blot overfører nødvendige beløb til koncernforbundne parter, uden en egentlig risiko- og kreditvurdering. Såfremt transaktionen ikke er af kommerciel eller driftsmæssig karakter, kan der ikke modtages renteindtægter heraf. Modsætningsvis kan der ikke foretages fradrag i det lånemodtagende selskab.

Endelig skal retningslinjerne sikre, at prisfastsættelsesmetoderne allokterer overskud til de relevante økonomiske aktiviteter ud fra en individuel vurdering af enhederne, således at der afskærmes fra at foretage prisfastsætning på gruppeniveau og derved udnyttes stordriftsfordele.

BEPS' effekt på Airbnb's skattemæssige forhold i Danmark

Aktiviteterne i Airbnb Denmark ApS består som tidligere angivet i markedsføring og forretningsudvikling. Det er småt med yderligere offentligt tilgængelige oplysninger, og det har som anført ikke været mig muligt at få et nærmere indblik i de egentlige bagvedliggende aktiviteter.

På den baggrund vil det også være umådelig vanskeligt at foretage en konkret vurdering af, om en eller flere af aktiviteterne i Airbnb Denmark ApS vil kunne blive påvirket af de nye BEPS-tiltag, og jeg kan derfor alene foretage en overordnet og generaliserende vurdering heraf.

Den udførte markedsføring og promovering er aktiviteter, som et utal af øvrige virksomheder ligeledes ville kunne udføre i Danmark for Airbnb Ireland. Betaling for sådanne ydelser vil sædvanligvis ske på kontraktbasis ud fra enten de konkrete opgaver/projekter eller ved afregning per medgået tid.

Sådanne aktiviteter vil sædvanligvis være ganske standardiserede med transparente aftale- og honoreringsvilkår, og må derfor også formodes at indebære et begrænset incitament til at forsøge omgåelse af transfer pricing reglerne ved eksempelvis at udbyde markedsføringsydelserne under markedspris.

Den foretagne forretningsudvikling hos Airbnb Denmark ApS vil derimod meget vanskeligt kunne lægges ud til ekstern part, og vil med stor sandsynlighed heller ikke blive afregnet efter en fast pris eller timebetaling som følge af aktivitetens karakter.

Forretningsudviklingen i Airbnb Denmark ApS må som udgangspunkt formodes at relatere til udvikling på det danske marked, eksempelvis i forhold til at afsondre muligheder for at udvide det danske marked. Herudover må forholdet også antage at omfatte dansk materiale til hjemmesiden www.airbnb.dk såvel som kundeservice og andre servicefunktioner, som nødvendigvis må være tilstede for at håndtere uforudsete omstændigheder i den danske portal samt spørgsmål fra danske brugere.

Sådanne aktiviteter må nødvendigvis være væsentligt vanskeligere at prisfastsætte end den ovenstående markedsføring, men værdiansættelsesprincipperne må dog ikke desto mindre være de samme, og i det tilfældes skyld, at honoraret fra Airbnb Ireland ikke i tilstrækkelig grad står mål med den avance, som forretningsudviklingen i Airbnb Denmark ApS genererer, vil der efter sædvanlige principper kunne være tale om en omgåelse af transfer pricing reglerne.

Herudover indebærer de grundlæggende funktioner i Airbnb's internetportal endvidere, at en dansk bruger via den danske portal vil kunne finde og leje en bolig i andre lande. Eftersom en væsentlig del af indtjeningsgrundlaget for Airbnb er værtsgebyret, der betales af udlejeren, genereres der dermed reelt indtægt i andre lande gennem den danske portal, som det må forudsættes, at Airbnb Denmark ApS medvirker til at servicere og vedligeholde, uanset at den fysisk er placeret på en server i USA.

På den baggrund kan det ikke afvises, at det immaterielle bidrag, som Airbnb Denmark ApS bidrager med til Airbnb koncernen, og som derved indgår som et element i værdikædebetragtningen, vil kunne være omfattet af de skærpede regler i BEPS-tiltaget, således at der fremadrettet i højere grad skal tages højde for den indtjening og værdiforøgelse, der genereres gennem de dansksprogede services, som Airbnb Denmark ApS leverer til koncernen.

Da vi imidlertid – som fremhævet flere gange tidligere – ikke kender til den egentlige karakter og omfang af de ydelse, som Airbnb Denmark ApS leverer, vil der på det foreliggende grundlag imidlertid kun kunne gisnes herom.

SAMMENFATNING | TRANSFER PRICING

Reglerne om transfer pricing er en internationalt udviklet foranstaltning, der skal sikre, at transaktioner af navnlig varer og ydelser mellem interesseforbundne selskaber, der sker på tværs af landegrænser, værdiansættes på markedsvilkår og til markedspriser.

Ved værdiansættelsen af ydelserne er det af afgørende betydning, at dette sker korrekt og loyalt, og på baggrund af forholdene på det frie marked – dette princip betegnes som 'armslængdeprincippet'.

Multinationale selskaber har en udtalt interesse i at henhøre indtjening i koncernen til lande med en lav selskabsskat eller andre fordelagtige skatteforhold, og der er derfor stor fokus på transfer pricing reglerne fra både selskabers og staters side.

Igennem tiden er der blevet konstateret en række mangler og huller i OECD's forholdsregler om transfer pricing, og som led i det storstilede BEPS-initiativ er der derfor også målrettet flere 'actions' mod at begrænse omgængelsesmulighederne i transfer pricing systemet.

I forhold til afhandlingens emne og den anvendte case – Airbnb – har transfer pricing reglerne historisk kun haft begrænset betydning for det danske selskab Airbnb Denmark ApS, idet selskabets ydelser kun i begrænset grad er i risikozonen for omgåelse af transfer pricing.

Herudover lader en nøjagtig analyse sig vanskeligt foretage, idet der ikke har været adgang til nærmere detaljer om aktiviteterne i Airbnb Denmark ApS.

Det vurderes dog, at selskabets drift blandt andet vedrører den danske brugerflade af hjemmesiden airbnb.dk, der også genererer indtægter på tværs af landegrænser, og som dermed muligvis vil kunne være i

målgruppen for de stramninger af transfer pricing reglerne, der relaterer sig til værdikædebegrebet i BEPS-initiativet.

Konklusion

På baggrund af de foretagne redegørelser og analyser har det kunnet konstateres, hvorledes deleøkonomien har undergået en rivende udvikling i både art og omfang indenfor en blot 10-årig årrække, og at både samfundet, virksomheder og ikke mindst skattemyndighederne har haft meget vanskeligt ved at omstille sig til denne nye konstruktion, og få skabt klarhed over, hvordan deleøkonomien skal håndteres.

Samfundsmæssigt er deleøkonomien blevet gjort til et led i en længerevarende politisk diskussion mellem højre- og venstrefløj, hvor den trods sit idealistiske ophav, nu i høj grad ses som udtryk for højrefløjens kamp for en øget grad af liberalisering i samfundet, og modarbejdes af venstrefløjen og deres støtter i ikke mindst fagbevægelsen, der ser deleøkonomien som en udfordring mod selve den danske model.

Også når det kommer til samfundsøkonomi, har deleøkonomiens indtog sat sine tydelige spor. Alene i Danmark omsætter deleøkonomien allerede for estimeret 1 mia. kroner om året, og det er anslået, at deleøkonomien på sigt vil kunne opnå en omsætning, der indenfor flere områder som bl.a. overnatning og transport, når op på samme niveau som de traditionelle brancher.

Deleøkonomi er imidlertid også kendetegnet ved, at de respektive udbyderes skattemæssige indberetninger af deres indkomst derfra er begrænsede og sporadiske, hvilket i hvert fald delvist må tilskrives manglende kendskab til reglerne på området.

Jeg har i afhandlingen redegjort for, hvordan de offentligt tilgængelige oplysninger er stærkt begrænsede – både hos deletjenesterne og hos SKAT selv. Herudover er området dækket af flere forskellige skattemæssige klassifikationer med hver deres beskatnings- og fradragsregler, som lægmand vanskeligt kan formodes at have et fyldestgørende indblik i.

Yderligere komplicerende for området er, at den skattetekniske indplacering af udbydernes aktiviteter i henholdsvis erhvervsmæssig og ikke-erhvervsmæssig (hobby) virksomhed beror på en konkret vurdering af navnlig intensiteten og omfanget af deres aktiviteter – en vurdering, som der aktuelt ikke er offentliggjort nogen retningslinjer eller holdepunkter for at kunne foretage, og som almindelige mennesker således ingen praktiske muligheder har for at gøre sig kloge på.

Endelig har jeg analyseret de internationale skatteforhold, som adskillige deleøkonomiske tjenester opererer indenfor, og påvist hvordan de aktuelle politiske initiativer i Danmark, der har til formål at få beskattet en større del af deletjenesternes indkomst fra aktiviteter her i landet, på forhånd er dømt til at mislykkes.

På baggrund af et casestudie af Airbnb's aktiviteter ses det, at selskabets skattemæssige indretning, hvorved deres aktiviteter i Danmark beskattes i Irland med irsk skat, finder sted i overensstemmelse med gældende internationale beskatningsaftaler. Airbnb har ikke fast driftssted i Danmark eller andet grundlag for at være

undergivet dansk beskatning af sine aktiviteter, og den danske stat kan således ikke – uden at bryde med internationale konventioner – tvinge selskabet til at svare skat i Danmark af disse.

I den forbindelse er reglerne for transfer pricing ligeledes gennemgået, og det konkluderes tilsvarende, at Airbnb opererer indenfor disse, og at det danske selskab Airbnb Denmark ApS på baggrund af det foreliggende oplysningsmateriale forudsættes at betale en korrekt skat i Danmark af de begrænsede aktiviteter, som selskabet udfører for Airbnb Ireland.

På baggrund af en analyse af OECD's aktuelle BEPS-tiltag, der har til formål at regulere principperne for international beskatning af den digitale økonomi, herunder for så vidt angår transfer pricing og principper for fast driftssted, konkluderes det afslutningsvist, at disse næppe vil medføre en mærkbar ændring i de relevante skattemæssige forhold.

Det spekuleres dog i, om et enkelt af disse tiltag, der vedrører værdikædebetragtninger i transfer pricing reglerne vil kunne medføre, at en større del af indtjeningen fra danske aktiviteter, må henføres til Airbnb Denmark ApS, henset til, at de bidrager med en væsentlig servicefunktion, der er nødvendig for at holde den danske portal airbnb.dk i drift.

PERSPEKTIVERING

I min gennemgang af området er det blevet tydeligt for mig, at deleøkonomien rummer en næsten uendelig vifte af anvendelsesmuligheder og potentielle områder til fremtidig udbredelse, og at det af samme årsag vil være umuligt at indeholde eller behandle mere end blot et fåtal af disse.

Jeg har i min afhandling valgt at fokusere på navnlig deleøkonomiske tjenester, der relaterer til boliger og køretøjer, men har måttet erkende, at selv en så fintmasket sortering har indebåret, at der har måtte afgrænses klart og konsekvent – herunder også i forhold til flere forhold, som jeg retrospektivt kunne og burde have gået mere i dybden med, hvis afhandlingens omfang tillod det.

I lyset af den tilgang, jeg havde valgt til emnet – som var at det endelige produkt skulle udmønte sig i et praktisk anvendeligt værktøj – har det imidlertid været nødvendigt at skære relevante dele af mere tilbundsående vurderinger fra.

Emnet er således langt fra undersøgt til bunds, og nærværende speciale giver dermed kun et overordnet indblik i forholdene for enkelte af de involverede parter og indenfor kun et fåtal af deleøkonomiske områder. Der er således behov for væsentlig flere og mere dybdegående analyser af området, før vi for alvor kan sige os kloge på det.

Jeg har i den forbindelse navnlig savnet plads til at kunne foretage en tilbundsående analyse af den skattemæssige klassificering af deleøkonomiske aktiviteter, og ved inddragelse af omfattende mængder relevant praksis kunne give en række mere nøjagtige retningslinjer for, hvilke aktiviteter der skattemæssigt måtte lade sig indplacere i de respektive beskatningskategorier.

Herudover tåler området også diskussion og overvejelser om indplacering i henholdsvis klassifikationer som erhvervsdrivende og lønmodtagere. Jeg har generelt nået den konklusion, at stort set alle deleøkonomiske aktiviteter måtte anses som udtryk for enten erhvervsmæssig eller ikke-erhvervsmæssig (hobby) virksomhed, og i fraværet af danske sager om, hvorvidt tilknytningen til f.eks. Uber kan klassificeres som lønmodtagerforhold, vil jeg tillade mig at lægge til grund, at også arbejdsmarkedets parter er enige heri.

Den engelske Uber-dom, hvor chaufførernes tilknytning til Uber blev anset for at have karakter af egentlige lønmodtagerforhold, med hvad dertil hører af beskyttelsesmæssige rettigheder, giver imidlertid grundlag for at genoverveje konklusionen om det modsatte i Danmark.

Endelig ville behandlingen af spørgsmålet om transfer pricing i besvarelsen af tredje underspørgsmål også snildt kunne optage mere plads, end hvad det har været muligt at afsætte i dette speciale.

Behandlingen af den pågældende case har været præget af, at det ikke har været muligt at tilvejebringe eller få indblik i så væsentligt et bilagsmateriale, som jeg kunne have ønsket, og at jeg heller ikke på andet grundlag har kunnet opnå så fyldestgørende et indblik i de relevante serviceydelser og transaktioner i Airbnb Denmark ApS, der kunne være ønsket.

Den endelige besvarelse har dog ikke savnet materiel værdi eller kvalitet heraf, henset til at afhandlingens formål har været at beskrive regler og retningslinjer på området samt nye tiltag, hvorfor den pågældende case således i vidt omfang blot har været anvendt illustrerende, og derved har kunnet erstattes af relevant teoretisk baggrundsviden, når der ikke forelå tilstrækkeligt med faktuelle oplysninger om selskabets forhold – det havde dog været klædeligt for det endelige produkt, hvis det fuldt ud havde kunne bero på selskabets egentlige forhold.

Også hvad casestudiet angår, har dette desuden været præget af, at der alene har kunnet afsættes plads til et enkelt sådant studie for blot at opnå en vis dybde. Et mere fyldestgørende indblik i området vil nødvendigvis forudsætte adskillige flere tilsvarende, ligesom området også i øvrigt ville kunne have gavn af en væsentlig grundigere analyse af de relevante transfer pricing principper, der gør sig gældende for deleøkonomiske tjenester.

Litteraturliste

Bøger

Skytte, Claus (2014). *Skal vi dele?* Danmark: Forlaget Skytsengel

Botsman, Rachel og Rogers, Roo (2010). *What's mine is yours. The Rise of Collaborative Consumption.* New York: HarperCollins Publishers

Andersen, Ib (2006). *Den skinbarlige virkelighed.* Danmark: Forlaget samfundslitteratur

Bove-Nielsen, Jesper (2015). *Den nye deleøkonomi. Digitale strategier i adgangssamfundet.* Danmark: Libris Business.

OECD (2015). *Addressing the Tax Challenges of the Digital Economy, Action 1 – 2015 Final Report.* OECD Publishing, Paris

Laursen, Anders Nørgaard (2011). *Fast driftssted.* Jurist- og Økonomforbundets Forlag, København

Schmidt, Peter Koerver, Tell, Michael og Weber, Katja Dyppel (2015). *International skatteret i et dansk perspektiv.* Hans Reitzels forlag, Danmark.

Winther-Sørensen, Niels (red.) (2014). *OECD's modeloverenskomst med kommentarer.* Karnov Group Denmark

Rapporter

Erhvervsstyrelsen (2014). *Analyse af barrierer og udviklingsmuligheder for peer-to-peer virksomheder i Danmark. Udarbejdet for Erhvervsstyrelsen af Dalberg Research.* <http://www.erhvervsstyrelsen.dk/sites/default/files/analyse-af-barrierer-og-udviklingsmuligheder-for-peer-to-peer-virksomheder-i-Danmark.pdf>

Dansk Erhverv (2016). *Deleøkonomiens vækstpotentiale. Data indsamlet af Norstat for Dansk Erhverv.* <http://www.danskerhverv.dk/OmDanskErhverv/Nyhedsbreve/Dansk-Erhvervs-Perspektiv/Documents/2016/DEP-2016-07.pdf>

PwC (2014). *The Sharing Economy. Udarbejdet af PwC, USA.* <http://www.pwc.com/us/en/technology/publications/assets/pwc-consumer-intelligence-series-the-sharing-economy.pdf>

Nordea (2015). *Deleøkonomi 2015 – når forbrugerne deler/bytter/udlejer deres ting og tjenester med andre forbrugere.* <http://www.nordea.com/Images/34-87433/Deleøkonomi%20-%20data%20fra%20Gallup,%202015.pdf>

Concito (2015). *Deleøkonomiens klimapotentiale*. http://concito.dk/files/dokumenter/artikler/deleoekonomi_endelig_100615_2.pdf

Deloitte (2016). *Fire ud af 10 indrømmer skattesnyd med udlejning*. <http://www2.deloitte.com/dk/da/pages/tax/pressemeddelelser/skattesnyd-med-udlejning.html>

Domme

Uber-dom (2016). *Østre Landsret, 7. afd., S-2066-16*. <https://www.domstol.dk/oestrelandsret/nyheder/domsresumeer/Documents/S-2066-16.pdf>

Webkilder

Airbnb (2016). *Airbnb.dk | Om os*. Lokaliseret 27/9 2016 på <https://www.airbnb.dk/about/about-us>

Avisen (2016). *Hvorfor betaler Airbnb ikke skat i Danmark?* Lokaliseret d. 19/10 2016 på: http://www.avisen.dk/roede-partier-undrer-sig-hvorfor-betaler-airbnb-ikke_396664.aspx

Avisen (2016). *Milliongevinst: Så meget tjener københavnernes på Airbnb*. Lokaliseret d. 19/10 2016 på http://www.avisen.dk/milliongevinst-saa-meget-tjener-koebenhavnerne-paa-a_395701.aspx

Avisen (2016). *Røde partier undrer sig: Hvorfor betaler Airbnb ikke skat i Danmark?* Lokaliseret d. 20/10 2016 på http://www.avisen.dk/roede-partier-undrer-sig-hvorfor-betaler-airbnb-ikke_396664.aspx

Beslutningsforslag B 82 (2015). *Forhandlinger | Beslutningsforslag B 82*. Lokaliseret d. 27/10 2016 på <http://www.folketingstidende.dk/samling/20151/beslutningsforslag/B82/index.aspx>

Computer World (2015). *Dansk hotelbranche jubler over Airbnb: Trækker mange turister til Danmark*. Lokaliseret d. 18/10 2016 på <http://www.computerworld.dk/art/233997/dansk-hotelbranche-jubler-over-airbnb-traekker-mange-turister-til-danmark>

Computer World (2016). *Dansk taxachauffør gik undercover hos Uber: Her er, hvad han oplevede*. Lokaliseret d. 12/11 2016 på <http://www.computerworld.dk/art/237057/dansk-taxachauffoer-gik-undercover-hos-uber-her-er-hvad-han-oplevede#OLgVDT725FGXiO8z.99>

Delebyer (2016). *Skat gør det svært for GoMore*. Lokaliseret d. 29/10 2016 på <http://www.delebyer.dk/skat-goer-det-svaert-for-gomore>

Djøf bladet (2015). *Bog anmeldelse af 'Den nye Deleøkonomi'*. Lokaliseret d. 13/9 2016 på <http://www.aparte.ipapercms.dk/Djoefbladet/2015/10>

DR (2015). *Airbnb i Danmark: Vi betaler vores skat i Irland*. Lokaliseret d. 19/10 2016 på <http://www.dr.dk/nyheder/penge/airbnb-i-danmark-vi-betaler-vores-skat-i-irland>

DST Hyrevogn (2016). *Statistikbanken sorterer på bestanden af hyrevogne i hele landet i 2016*. Lokaliseret d. 30/9 2016 på: <http://www.statistikbanken.dk/statbank5a/selectvarval/saveselections.asp>

DST Personbil (2016). *Statistikbanken sorteret på bestanden af privatbiler i hele landet i 2016*. Lokaliseret d. 30/9 2016 på <http://www.statistikbanken.dk/statbank5a/selectvarval/saveselections.asp>

EU Kommissionen (2016). *Deleøkonomi: Vi må finde det rette anslag*. Lokaliseret d. 3/6 2016 på http://www.ec.europa.eu/danmark/eu-politik/alle_emner/okonomisk/2016/160602_deleoekonomi_da.htm

Financial Times (2016). *Apple faces multibillion tax bill in EU ruling*. Lokaliseret d. 27/9 2016 på <http://www.ft.com/content/7fd897de-6e03-11e6-a0c9-1365ce54b926>

Fortune (2012). *Airbnb: More than a place to crash*. Lokaliseret d. 20/10 2016 på <http://www.fortune.com/2012/05/03/airbnb-more-than-a-place-to-crash>

Fødevarestyrelsen (2015). *Vejledning om autorisation og registrering af fødevarevirksomhed mv.* Lokaliseret d. 17/10 2016 på: http://www.vejledninger.foedevarestyrelsen.dk/Selvbetjening/Vejledninger/Autorisationsvejledning/Documents/Autorisationsvejl_nr_9007_2015-01-09.pdf

GoMore (2016). Lokaliseret d. 30/9 2016 på <http://www.gomore.dk>

Guardian, The (2016). *Uber loses right to classify UK drivers as self-employed*. Lokaliseret d. 12/11 2016 på <https://www.theguardian.com/technology/2016/oct/28/uber-uk-tribunal-self-employed-status>

PwC Irish tax facts (2016). Lokaliseret d. 26/9 2016 på <http://www.pwc.ie/media-centre/assets/publications/2016-pwc-ireland-tax-facts-2016.pdf>

SKAT: Den juridiske vejledning 2016-2 (2016). Lokaliseret d. 30/9 2019 på <http://www.skat.dk/SKAT.aspx?old=124&vld=212649>

Skattekontaktudvalget (2016). *Referat fra møde i Skattekontaktudvalget d. 13/6 2016*. Lokaliseret d. 7/10 2016 på <http://www.skat.dk/skat.aspx?old=2233407&vld=214088>

SKM (2016). *Skatteminister: Det er i vores alles interesse, at flere bruger deleøkonomien*. Lokaliseret d. 27/10 2016 på <http://www.skm.dk/aktuelt/nyheder/2016/september/skatteminister-det-er-i-vores-alles-interesse,-at-flere-bruger-deleoekonomien>

Store Danske, Den (2016). *Søgning på deleøkonomi*. Lokaliseret d. 26/9 2016 på <http://www.denstoredanske.dk>

TV2 (2016). *Slut med at snyde SKAT på Airbnb*. Lokaliseret d. 27/10 2016 på <http://www.nyheder.tv2.dk/politik/2016-03-31-slut-med-at-snyde-skat-paa-airbnb>

TV2Lorry (2016). *Deleøkonomien har det svært*. Lokaliseret d. 17/10 2016 på: <http://www.tv2lorry.dk/artikel/deleoekonomien-har-det-svaert>

Uber (2016). Lokaliseret d. 26/9 2016 på <http://www.uber.com/ride>

Uberman.dk (2016). Lokaliseret d. 18/10 2016 på <http://www.uberman.dk>

Åbne skattelister, De (2016). *SKAT's skatteoplysninger for selskaber*. <http://www.skat.dk/skat.aspx?old=skattelister>

Egne bilag

Bilag 1: Lydoptagelser fra konference 31.10.2016

Forkortelser

OECD: Organisation for Economic Co-operation and Development (Organisationen for Økonomisk Samarbejde og Udvikling).

BEPS: Base Erosion and Profit Shifting

KSL: Kapitalselskabsloven

SEL: Selskabsskatteloven

LL: Ligningsloven

PSL: Personskatteloven

EVSL: Ejendomsværdiskatteloven

SL: Statsskatteloven

SKL: Skattekontrolloven

KUL: Kulbrinteskatteloven