



19-05-2022

# Kandidat speciale: Data set i en skatteretlig belysning.

Data taxation.



Christoffer Nørregaard Pedersen  
Studie nr. 20176365  
Vejleder: Jakob Bundgaard

## **Abstract.**

Because of the technological advances in the last decades, it has become more economically viable to acquire, use and store data. Data is collected for different reasons by companies to be used. Data has not yet been the subject to any fiscal treatment and the tax law definition and legal treatment has yet to be determined.

This paper will use the legal dogmatic theory to determine how data should be defined and how data should be treated under the current taxation laws. This paper will not be treating data in the international taxation perspective.

Initially, this paper will explain the two theoretically views on how tax concepts should be defined. The first theoretic view is, that tax concepts is controlled by the civil law. The second theoretic view is that tax law is autonomous and tax concepts should only be defined through the scope of tax law. This paper will explain the definition of data through the first theoretic view by using Danish civil law as well as EU-directives and EU-regulations where the data is mentioned. Through this process, this paper finds that data in Danish civil law is defined as information which have many different applications. This paper will explain the definition of the second theoretic view by explaining and analyzing different definition of assets in Danish tax law. Through this process this paper finds that data is an asset as property, fixed assets, current assets. As a fixed asset data can be an operating asset but can't be defined as an intangible asset, in Danish taxation law.

This paper will then use the found definitions of data and apply the relevant tax law. This paper explains and analyze the relevant tax law and how it applies to data.

This paper will then discuss how data should be defined in Danish tax law, by comparing the two theoretic views definition. This paper finds that data should be defined as information assets that should be categorized in four categories.

This paper is using two different bills from other nations to show, how other nations are proposing to tax data. This paper also uses OECD's statement about the problems of the digital economy to show a regulation which may be applicable on data in Danish tax law.

In the end, this paper will conclude that the current law applying to data could be changed in the future. This paper also concludes that data should be defined as information that can be used in different ways so that it can be taxed as four different assets and two sorts of income. The first

way to define and tax data is as an operating asset. The second way to define and tax data is as a fixed asset. The third way to tax data is as current asset. The fourth way to define and tax data is as private property. The two sorts of income data can be taxed as an unusual payment and the economic benefit achieved by using another person's assets.

## Indholdsfortegnelse

<b>1. Introduktion</b> .....	7
<b>2. Problemformulering</b> .....	8
2.1. Afgrænsning .....	8
<b>3. Metode</b> .....	9
<b>4. Hvad er data</b> .....	10
<b>5. Data når skatteretten styres af civilretten.</b> .....	10
5.1. Civilrettens indflydelse på skatteretten .....	10
5.1.1. Anvendelse .....	11
<b>5.2. Ophavsretsloven</b> .....	12
5.2.1. Introduktion.....	12
5.2.2. Forarbejde til L 119 af 18. januar 1995 .....	12
5.2.3. Anvendelse .....	13
<b>5.3. Databasedirektivet</b> .....	14
5.3.1. Introduktion.....	14
5.3.2. Betragtninger .....	14
5.3.3. Artikler .....	15
5.3.4. Anvendelse .....	15
<b>5.4. Databeskyttelsesforordningen</b> .....	16
5.4.1. Introduktion.....	16
5.4.2. Præambel.....	16
5.4.3. Art. 4, nr. 1. ....	16
5.4.4. Anvendelse .....	17
<b>5.5. Databeskyttelsesloven</b> .....	18
5.5.1. Introduktion.....	18
5.5.2. §2.....	18
5.5.3. Anvendelse .....	18
<b>5.6. Købeloven</b> .....	19
5.6.1. Intro .....	19
5.6.2. §1a .....	19
5.6.3. §3a .....	19
5.6.4. §4a .....	20
5.6.5. L223 af 28. april 2021 .....	20
5.6.6. EU (2019/770) direktiv.....	22

5.6.7. Anvendelse af Købeloven, forarbejde L223 og direktivet om digitalt indhold .....	23
<b>5.7. OECD Glossary of Statistical Terms .....</b>	<b>25</b>
5.7.1. Introduktion .....	25
5.7.2. Data definitionen .....	25
5.7.3. Anvendelse .....	25
<b>5.8. Data begrebet efter den civilretlige forståelse.....</b>	<b>27</b>
<b>6. Data når skatteretten anses som autonom .....</b>	<b>29</b>
<b>6.1. Data som aktiv – årsregnskabsloven.....</b>	<b>29</b>
6.1.1. Introduktion .....	29
6.1.2. §33 .....	29
6.1.3. Bilag 1 – Definitioner, C årsrapporten elementer.....	29
6.1.4. Bilag 2 .....	30
6.1.5. Anvendelse .....	30
<b>6.2. Data som immaterielt aktiv .....</b>	<b>32</b>
6.2.1. Introduktion .....	32
6.2.2. Goodwill .....	32
6.2.3. Knowhow .....	33
6.2.4. Andre immaterielle rettigheder.....	34
6.2.5. Anvendelse .....	35
<b>6.3. Data som driftsmiddel.....</b>	<b>37</b>
6.3.1. Introduktion .....	37
6.3.2. Afskrivningsloven .....	37
6.3.3. Anvendelse .....	38
<b>6.4. Data som en del af varelager .....</b>	<b>40</b>
6.4.1. Introduktion .....	40
6.4.2. Varelagerloven §1 .....	40
6.4.3. Domme og afgørelser .....	41
6.4.4. Anvendelse .....	42
<b>6.5. Data som en formuegenstand .....</b>	<b>44</b>
6.5.1. Introduktion .....	44
6.5.2. §5 .....	44
6.5.3. SKM.2014.226.SR .....	45
6.5.4. Anvendelse .....	47
<b>6.6. Data begrebet når skatteretten anses som autonom.....</b>	<b>48</b>

<b>7. Hvordan kan data beskattes</b> .....	50
<b>7.1. Statsskatteloven §4</b> .....	50
7.1.1. Introduktion .....	50
7.1.2. §4 .....	50
7.1.3. Formuegoder af penge værdi .....	51
7.1.4. Retserhvervelsesprincippet .....	51
7.1.5. Brugsret af andres aktiver .....	51
7.1.6. Anvendelse .....	52
<b>7.2. Statsskatteloven §5</b> .....	53
7.2.1. Introduktion .....	53
7.2.2. §5 .....	53
7.2.3. Realisationsprincippet .....	53
7.2.4. Private- og anlægsaktiver .....	54
7.2.5. Næring .....	54
7.2.6. SKM.2021.291.SR .....	56
7.2.7. SKM.2019.7.SR og SKM.2020.229.LSR .....	58
7.2.8. SKM.2021.443.VLR .....	59
7.2.9. Spekulation .....	61
7.2.10. Anvendelse .....	62
<b>7.3. Statsskatteloven §6</b> .....	64
7.3.1. Introduktion .....	64
7.3.2. §6 .....	64
7.3.3. Driftsudgifter .....	64
7.3.4. Anvendelse .....	65
<b>7.4. Varelagerloven</b> .....	66
7.4.1. Introduktion .....	66
7.4.2. §1 .....	66
7.4.3. Virkning på indkomstopgørelsen .....	66
7.4.4. Lagerprincippet .....	66
7.4.5. Opgørelse og afgrænsningen af varelageret ultimo .....	67
7.4.6. Anvendelse .....	67
<b>7.5. Afskrivningsloven</b> .....	68
7.5.1. Introduktion .....	68
7.5.2. Afskrivninger på driftsmidler .....	68

7.5.3. Afståelse af driftsmiddel.....	69
7.5.4. Anvendelse .....	69
<b>8. Hvordan data kan defineres skatteretligt.....</b>	<b>72</b>
<b>9. Forslag til beskatning af data.....</b>	<b>74</b>
9.1. New York S6102/A9112 .....	74
9.2. West Virginia HB 4898.....	74
9.3. OECD's Statement on a Two-Pillar Solution to Address the Tax Challenges Arising from the Digitalisation of the Economy.....	75
<b>10. Konklusion .....</b>	<b>77</b>
<b>Litteraturliste.....</b>	<b>81</b>

## 1. Introduktion

Den teknologiske udvikling har igennem de sidste årtier udviklet sig utroligt hurtigt. Dette har givet virksomheder nye muligheder for at indsamle og behandle store mængder af informationer, ved at lade maskiner analysere informationen og finde mønstre, som en person ikke kan gøre på samme effektive måde. Tilgængeligheden for at indsamle store mængder information, på en relativ nem og ubesværet måde, har givet anledning til et behov for beskyttelsen af personers privatliv. Beskyttelsen af personers privatliv er i EU sket igennem databeskyttelsesforordningen. I præambelbetragtningerne til databeskyttelsesforordningen er den økonomiske interesse for indsamlingen af persondata nævnt som en af grundene for beskyttelsesbehovet. Store firmaer som Facebook og Google indsamler store mængder af informationer om deres brugere, som de efterfølgende kan anvende til, at personer modtager reklamer udvalgt bestemt efter deres interesser. Andre firmaer indsamler data for at forbedre deres produkter som eksempelvis Teslas indsamling af oplysninger fra deres bilers selvkørende systemer, der anvendes til forbedre dette system senere. Til sidst skal nævnes datamæglere som Epsilon, der indsamler data med det formål at videresælge dem til andre firmaer. I andre lande som USA er der lovforslag, der sigter på forskellige beskatningsmetoder af data. OECD har også opdaget problemet ved de såkaldte digitale markeder og er i gang med at skabe en international aftale mellem sine medlemslande, for at få lavet en retfærdig beskatning af de største internationale virksomheder. I Danmark er der endnu ikke nogen love eller retspraksis omkring den skatteretlige behandling af data, og spørgsmålet om, hvordan data skal defineres i skatteretten og beskattes, ligger derfor endnu ubesvaret.



## 2. Problemformulering

*Hvordan kan data defineres skatteretligt og beskattes?*

### 2.1. Afgrænsning

Dette speciale vil fokusere på definitionen og beskattningen af data i den danske skatteret.

Dette speciale vil anvende to teorier til at definere data i skatteretten, idet der eksisterer to holdninger til, hvorvidt skatteretten er autonom eller om skatteretten styres af civilretten. Den første teori er anvendelse af dansk civilret til at hjælpe med at definere data. Den anden teori er at anse skatteretten som autonom, hvor skatteretten selv skaber sin definition for data.

Specialet vil ikke gå i dybden med udenlandsk ret i forhold til definitionen og beskattningen af data udover, hvad der anses som relevant i forhold til påvirkningen af dansk ret. Specialet vil heller ikke behandle værdisætningen af data eller internationalbeskatning af data. Beskatningen af databaser behandles ikke, idet databaser allerede er kvalificeret og reglerne for beskatning af dette aktiv, derfor må anses som unødvendigt at klarlægge.

Med Den juridiske vejledning menes der her efter SKAT's juridiske vejledning version 3.8.

Ved henvisning til de forskellige love menes der de i 2022 gældende versioner. Tidligere versioner vil blive henvist til direkte.

### 3. Metode

Formålet med kandidatspecialet er at fastlægge den skatteretlige definition af data samt reglerne for beskatning af data. For at fastlægge dette anvendes den retsdogmatiske metode. Den retsdogmatiske metode anvendes, når den gældende ret på et område skal analyseres og beskrives.<sup>1</sup>

For at fastlægge, hvordan data kan defineres skatteretligt og hvordan data kan beskattes, vil dette speciale analysere, beskrive, systematisere og fortolke relevante retskilder i forhold til data og beskatningen af data.<sup>2</sup>

Specialet behandler ophavsretsloven, forarbejdet L 119 af 18. januar 1995, databasedirektivet, databeskyttelsesforordningen, databeskyttelsesloven, købeloven, forarbejdet L 223 af 28. april 2021, EU-direktiv (2019/770) og OECD Glossary of Statistical terms, for at redegøre for den civilretlige definition af data.

Specialet vil behandle årsregnskabsloven, afskrivningsloven, varelagerloven statskatteloven og diverse forarbejder til lovene, for at redegøre for og analyserer de definitioner, der fremgår i lovene. Dette gøres for at vise, hvordan data kan omfattes af definitionerne for aktiverne.

Specialet vil redegøre for de love og regler, der vil finde anvendelse på data og fortolke, hvordan de vil kunne anvendes på data.

Specialet vil analysere og redegøre for en række domme for at redegøre for anvendelsen og afgrænsningen af forskellige loves bestemmelser, begreber og definitioner.

New York S6102/A9112, West Virginia HB 4898 og OECD's Statement on the Two-Pillar Solution to Address the Tax Challenges Arising from the Digitalisation of the Economy vil blive redegjort for og analyseret for at vise fremtidige muligheder for beskatningen af data i Danmark.

---

<sup>1</sup> Carsten Munk-Hansen, Retsvidenskabsteori, 2. udgave, 1. oplag, Djøf Forlag, 2018, s. 204.

<sup>2</sup> Carsten Munk-Hansen, Retsvidenskabsteori, 2. udgave, 1. oplag, Djøf Forlag, 2018, s. 205.

## 4. Hvad er data

Data er ikke defineret i den danske skatteret. Derfor må en definition af data findes andre steder. Skatteretlige kvalificeringer er et omdiskuteret emne, hvor Nikolaj Vinther i ”Civilrettens styring af skatteretten, 2004” mener, at skatteretlige kvalifikationer styres af civilretten. Modsat mener Jakob Bundgaard i ”Skatteret & Civilret, 2006”, at skatteretten ikke styres af de andre rets discipliner.<sup>3</sup> Herunder vil dette speciale først behandle data i forhold til civilretten og efterfølgende behandle data i forhold til skatteretten.

## 5. Data når skatteretten styres af civilretten

### 5.1. Civilrettens indflydelse på skatteretten

Et udgangspunkt for kvalificeringen af skatteretlige begreber kan ifølge Nikolaj Vinther findes i civilrettens kvalificering af det samme begreb.<sup>4</sup> Skatteretten kan i fire tilfælde afvige fra civilrettens kvalifikation af et begreb.

For det første kan skatteretten afvige fra civilrettens kvalifikation, hvis skattelovgivningen har en klar lovhjemmel til definitionen af et begreb.<sup>5</sup>

For det andet vil civilretten ikke altid have en tilstrækkelig præcis kvalifikation eller også eksisterer der ikke en kvalifikation af et begreb i civilretten. I sådanne tilfælde må skatteretten foretage en nødvendig kvalifikation af et begreb.<sup>6</sup>

For det tredje kan skatteretten afvige fra civilretten, hvis der er tale om udnyttelse af civilretlige kvalifikationer for at omgå skattelovens regler.<sup>7</sup>

---

<sup>3</sup> Jane Bolander, Liselotte Madsen, Anders Nørgaard Laursen og Inge Langhave, Lærebog om indkomstskat, 19. udgave, 1. oplag, Djøf Forlag, 2021, s. 134

<sup>4</sup> Jane Bolander, Liselotte Madsen, Anders Nørgaard Laursen og Inge Langhave, Lærebog om indkomstskat, 19. udgave, 1. oplag, Djøf Forlag, 2021, s. 133-134

<sup>5</sup> Jane Bolander, Liselotte Madsen, Anders Nørgaard Laursen og Inge Langhave, Lærebog om indkomstskat, 19. udgave, 1. oplag, Djøf Forlag, 2021, s. 140

<sup>6</sup> Jane Bolander, Liselotte Madsen, Anders Nørgaard Laursen og Inge Langhave, Lærebog om indkomstskat, 19. udgave, 1. oplag, Djøf Forlag, 2021, s. 133

<sup>7</sup> Jane Bolander, Liselotte Madsen, Anders Nørgaard Laursen og Inge Langhave, Lærebog om indkomstskat, 19. udgave, 1. oplag, Djøf Forlag, 2021, s. 141

For det fjerde vil der i nogen tilfælde eksistere et omdiskuteret emne om, hvorledes skatterettens kvalifikation af et begreb kan afvige fra civilrettens kvalifikation for at forfølge de hensyn, der eksisterer i skatteretten.<sup>8</sup>

#### 5.1.1. Anvendelse

Civilrettens indflydelse på skatteretten kan anvendes til at finde en skatteretlig kvalifikation af begrebet data. Herunder ved at vise, at en skatteretlig kvalifikation af data kan findes i civilretten.

Civilrettens indflydelse på skatteretten kan også anvendes til at vise tilfælde, hvor skatteretten selv kan eller må lave en kvalifikation af begrebet data. Herunder hvis der er klar lovhjemmel for definitionen af data, hvis civilrettens kvalifikation ikke er præcis eller ikke eksisterende, hvis den civilretlige kvalifikation anvendes til omgåelse eller, hvis skatteretten må skabe sin egen kvalifikation af begrebet data for at følge de hensyn der er i skatteretten.

---

<sup>8</sup> Jane Bolander, Liselotte Madsen, Anders Nørgaard Laursen og Inge Langhave, Lærebog om indkomstskat, 19. udgave, 1. oplag, Djøf Forlag, 2021, s. 133

## 5.2. Ophavsretsloven

### 5.2.1. Introduktion

Ophavsretsloven blev udarbejdet i 1961 til beskyttelse af ophavsrettigheder. Ophavsretsloven blev på daværende tidspunkt lavet i samarbejde med de andre nordiske lande for at få en ensformig forståelse og anvendelse. Ophavsretsloven er senere blevet ændret på grund af international indflydelse og udvikling af blandt andet teknologien. Dette ses i forarbejdet L 119 af 18. januar 1995, der blev gennemført før databasedirektivets ikrafttræden. Databasedirektivet har efterfølgende også haft indflydelse på den nuværende ophavsretslov gennem en sui generis beskyttelse af databaser.

### 5.2.2. Forarbejde til L 119 af 18. januar 1995

#### **Indledende bemærkninger**

De indledende bemærkninger i de almindelige bemærkninger første punkt fortæller, at formålet med den nye lovændring var at få en samlet ny og systematisk moderniseret ophavsretslov. Dette blev gjort ved at inkorporere andre love, der beskyttede ophavsretten og samtidig skete ændringen af hensyn til ændringerne i EU.<sup>9</sup>

#### **Forslag til databasedirektiv**

Under femte punkt om udviklingen inden for EU findes der, udover tiltag til gennemførelsen af andre direktiver fra EU, et forslag til behandling af Europakommissionens forslag om retlig beskyttelse af databaser. Det blev besluttet, at der ikke blev taget nogen tiltag i forhold til Europakommissionens forslag, idet intet var afklaret omkring den retlige beskyttelse af databaser.<sup>10</sup>

#### **Den digitale udvikling**

Under syvende punkt fortælles der om ophavsretsloven forhold til den digitale udvikling. Der fokuseres på, hvordan den nye digitale teknologi giver muligheder for at komprimere og lagre information samt at kunne sende denne information hurtigt og uden forringelse. Hertil bemærkes det, at ophavsretsloven nationalt og internationalt for det meste ikke har bestemmelser, der behandler digitalteknologien udover edb-programmer. Bemærkningerne fortæller, at der

---

<sup>9</sup> L119, folketinget 1994-1995, s. 17.

<sup>10</sup> L119, folketinget 1994-1995, s. 19.

internationalt er stor interesse for digitalteknologien på grund af den økonomiske og samfundsmæssige påvirkning.<sup>11</sup>

### **Bemærkninger til §1**

I bemærkningerne til lovforslagets enkelte bestemmelser i forhold til §1 fremgår det, at alle værker uanset fremtrædelsesform anses som beskyttet herunder digitale værker som samlinger af data.<sup>12</sup>

### **Bemærkninger til §16**

I bemærkningerne til lovforslagets enkelte bestemmelser i forhold til §16 fremgår det, at bevaringen af kulturelle og samfundsmæssige information, sker på bl.a. medier til elektronisk lagring som databaser.<sup>13</sup>

#### 5.2.3. Anvendelse

Ophavsretsloven er en del af den danske civilret og kan således anvendes til at definere skatteretlige begreber. Ophavsretsloven er gennem tiden blevet påvirket af internationale indflydelser, derfor kan loven også anvendes til at definere data med en dansk og international betragtning.

Forarbejdet til L199 af 18. januar. 1995 kan anvendes til at vise, hvordan data er en del af det internationale marked og teknologiske udvikling.

Forarbejdets bemærkninger til §§1 og 16 kan anvendes til at vise, hvordan data kan defineres som information og indgå som en del af værker, som databaser, og lagres på elektroniske medier.

---

<sup>11</sup> L119, folketinget 1994-1995, s. 20-21.

<sup>12</sup> L119, folketinget 1994-1995, s. 22.

<sup>13</sup> L119, folketinget 1994-1995, s. 36-37.

## 5.3. Databasedirektivet

### 5.3.1. Introduktion

Databasedirektivet trådte i kraft 11. marts 1996. Direktivets formål var at opnå en sui generis-beskyttelse af databaser, idet Europa Parlamentet og Rådet for Den Europæiske Union fandt, at databaser ikke kunne opnå en ophavsretlig beskyttelse. Direktivet er indarbejdet i dansk lov og har derigennem virkning på dansk ret.

### 5.3.2. Betragtninger

Databasedirektivets betragtning nr. 9 omtaler, at databaser er et vigtigt redskab i et informationsmarked.<sup>14</sup> Den samme forståelse kan udledes af direktivets engelske version.<sup>15</sup>

Databasedirektivets betragtning nr. 13 omtaler beskyttelsen af samlinger af værker, data og andet materiale, der struktureres, lagres og konsulteres.<sup>16</sup> Den samme forståelse kan udledes af direktivets engelske version.<sup>17</sup>

Databasedirektivets betragtning nr. 17 omtaler, hvordan en database skal defineres. Samtidig omtaler betragtningen data med ordlyden ”*eller af materiale som tekst, lyd, billeder, tal, fakta og data;*” og beskriver egenskaber og anvendelses muligheder for data med ordlyden ”*samlinger af værker, data eller andet selvstændigt materiale, der er struktureret systematisk eller metodisk, og som kan konsulteres individuelt;*”.<sup>18</sup> Databasedirektivets betragtning nr. 21 omtaler ligeledes data som et materiale med egenskaber og anvendelses muligheder til at kunne struktureres, systematisk eller metodisk og kan konsolideres individuelt.<sup>19</sup> Den samme forståelse kan udledes af direktivets engelske version.<sup>20</sup>

Databasedirektivets betragtning nr. 45 omtaler retten til at forhindre uautoriseret udtræk samtidig med, at beskyttelsen i direktivet ifølge betragtningen ikke omfatter rene data og fakta.<sup>21</sup> Den samme forståelse kan udledes af direktivets engelske version.<sup>22</sup>

---

<sup>14</sup> Databasedirektivet, betragtning, nr. 9

<sup>15</sup> Directive on the legal protection of databases, consideration, nr. 9

<sup>16</sup> Databasedirektivet, betragtning, nr. 13

<sup>17</sup> Directive on the legal protection of databases, consideration, nr. 13

<sup>18</sup> Databasedirektivet, betragtning, nr. 17

<sup>19</sup> Databasedirektivet, betragtning, nr. 21

<sup>20</sup> Directive on the legal protection of databases, consideration, nr. 17 and 21

<sup>21</sup> Databasedirektivet, betragtning, nr. 45

<sup>22</sup> Directive on the legal protection of databases, consideration, nr. 45

### 5.3.3. Artikler

Artikel 1, stk. 2 omhandler definitionen af databaser med ordlyden ”I dette direktiv forstås ved »database« en samling af værker, data eller andet selvstændigt materiale, der er struktureret systematisk eller metodisk og kan konsulteres individuelt ved brug af elektronisk udstyr eller på anden måde.”.<sup>23</sup> Hvor i data sammenlignes med andet selvstændigt materiale med egenskaber og anvendelses muligheder til at kunne struktureres systematisk eller metodisk og konsolideres individuelt. Den samme forståelse kan udledes af direktivets engelske version.<sup>24</sup>

Artikel 3, stk. 2 omhandler, hvad databasedirektivets beskyttelse omfatter. Herunder er indholdet i selve databaserne ikke omfattet.<sup>25</sup> Den samme forståelse kan udledes af direktivets engelske version.<sup>26</sup> Indholdet omtales ikke i artiklen og skal derfor findes i betragtningerne samt, hvad der er omtalt som indhold i artikel 1, stk. 2.

### 5.3.4. Anvendelse

Databasedirektivet er indarbejdet i ophavsretsloven og indgår derfor som en del af den danske civilret, hvor efter, at de definitioner, der fremgår af direktivet også må anses som de definitioner, der anvendes i dansk ret.

Databasedirektivets artikel 1, stk. 2 og betragtning nr. 13, 17 og 21 anvendes til at definere data. Ud fra en fortolkning kan data derfor anses som et selvstændigt materiale, der kan struktureres systematisk eller metodisk og konsolideres individuelt. Fra den engelske version af direktivet kan samme definition af data findes.

Ud fra betragtning nr. 17 kan data sammenlignes med materialer som tekst, lyd, billeder, tal og fakta. Data har derfor mulighed for at kunne behandles i en skattemæssig henseende på samme måde.

Artikel 3, stk. 2 og betragtning nr. 45 kan anvendes til at vise, at data kan anses som noget selvstændigt. Samtidig beskyttes selvstændige data ikke af ophavsretsloven, og derfor må rene data anses for ikke at kunne behandles skattemæssigt på samme måde som andre ophavsretsligt beskyttede aktiver.

---

<sup>23</sup> Databasedirektivet, artikel 1, stk. 2

<sup>24</sup> Directive on the legal protection of databases, article 1(2)

<sup>25</sup> Databasedirektivet, artikel 3, stk. 2

<sup>26</sup> Directive on the legal protection of databases, article 3(2)



## 5.4. Databeskyttelsesforordningen

### 5.4.1. Introduktion

Databeskyttelsesforordningen trådte i kraft d. 25. maj 2018 og stammer fra et forslag om en databeskyttelsespakke fra EU-kommissionen.<sup>27</sup> Forordninger er efter EU's regler almengyldig og har retlig virkning i alle EU's medlemsstater. Derfor har forordningen også retlig virkning i Danmark og indgår som en del af den danske civilret. Forordningens formål er at beskytte fysiske personer i forhold til behandlingen af deres personoplysninger samt at sikre den frie udveksling af personoplysninger.<sup>28</sup>

### 5.4.2. Præambel.

Præambelen udtaler, at forordningen bl.a. har til formål at bidrage til en økonomisk union, økonomiske og sociale fremskridt samt styrkelse af konvergens mellem økonomierne inden for det indre marked.<sup>29</sup> Præambelen udtaler også, at persondata sendes over grænserne mellem både offentlige og private aktører som en følge af det indre markedes økonomiske og sociale integration.<sup>30</sup> Præambelen fokuserer også på den teknologiske udvikling, der er sket og vigtigheden af ikke kun at sikre individets rettigheder, men også udviklingen af en digital økonomi.<sup>31</sup> Det samme udtrykker den engelske version.<sup>32</sup>

### 5.4.3. Art. 4, nr. 1.

Forordningen Artikel 4, nr. 1 definerer begrebet personoplysninger som ”*personoplysninger enhver form for information om en identificeret eller identificerbar fysisk person*”. Efterfølgende defineres meningen med identificeret eller identificerbar fysisk person.<sup>33</sup> Den engelske version anvender ordlyden ”*personal data means any information relating to an identified or identifiable natural person*”.<sup>34</sup> Oversættes *personal data* direkte til dansk får man *person data*, hvorfra det kan udledes, at personoplysninger og *person data* må forstås som det samme. Begge versioner betegner også data/oplysninger som information.

---

<sup>27</sup> Kristian Korfits Nielsen og Anders Lotterup, Databeskyttelsesforordningen og databeskyttelsesloven med kommentar, 1. udgave, 1. oplag, Jurist- og Økonomforbundets Forlag, 2020, s. 157.

<sup>28</sup> Kristian Korfits Nielsen og Anders Lotterup, Databeskyttelsesforordningen og databeskyttelsesloven med kommentar, 1. udgave, 1. oplag, Jurist- og Økonomforbundets Forlag, 2020, s. 203

<sup>29</sup> Databeskyttelsesforordningen, præambel 2. pkt.

<sup>30</sup> Databeskyttelsesforordningen, præambel 5. pkt.

<sup>31</sup> Databeskyttelsesforordningen, præambel 5. pkt.

<sup>32</sup> General Data Protection Regulation (EU)2016/679

<sup>33</sup> Databeskyttelsesforordningen, art. 4, nr. 1

<sup>34</sup> General Data Protection Regulation (EU)2016/679 art. 4, nr. 1

#### 5.4.4. Anvendelse

Forordningen er en del af den danske civilret. Forordningens definition af data kan derfor anvendes til at finde en skatteretlig definition af begrebet data. Ud fra en sammenligning af den danske og engelske version af forordningens artikel 4, nr. 1 kan data anses som oplysninger. Samtidig kan der fra artikel 4, nr. 1 udledes, at data er informationer.

I forordningens præamblen ses det, hvordan persondata indgår som en del af en digital økonomi, hvor persondata sendes mellem flere aktører.

Samlet kan det udledes, at data efter forordningens definition er informationer og oplysninger, der kan sendes mellem flere parter, og udvekslingen af data bl.a. sker på grund af økonomiske interesser.

## 5.5. Databeskyttelsesloven

### 5.5.1. Introduktion

Databeskyttelsesloven er en supplerende lov til databeskyttelsesforordningen og trådte i kraft i Danmark d. 25. maj 2018. Loven er supplerende og bygger derfor videre på databeskyttelsesforordningens regler indenfor, hvad forordningen tillader.<sup>35</sup>

### 5.5.2. §2

Databeskyttelseslovens §2 er en supplerende udvidelse til databeskyttelsesforordningen anvendelsesområde. I paragraffens stk. 2 og 3 udvides anvendelsesområdet således til også at omfatte ”virksomheder mv.”.<sup>36</sup> Medvidere skal forstås som alle former for erhvervsvirksomheder, erhvervsdrivende, institutioner, foreninger og lignende, uanset om der er tale om en juridisk person eller ej.<sup>37</sup>

### 5.5.3. Anvendelse

Loven er supplerende til databeskyttelsesforordningen og kan derfor anvendes til at supplere definitionen af data, idet loven også er en del af den gældende civilret i Danmark.

Lovens §2, stk. 2 og 3 kan anvendes til at vise, at data begrebet fra forordningen ikke kun finder anvendelse på data om personer, men også på data om erhvervsvirksomheder.

---

<sup>35</sup> Kristian Korfits Nielsen og Anders Lotterup, Databeskyttelsesforordningen og databeskyttelsesloven med kommentar, 1. udgave, 1. oplag, Jurist- og Økonomforbundets Forlag, 2020, s. 160-161.

<sup>36</sup> Databeskyttelsesloven, §2, stk. 2 og 3.

<sup>37</sup> Cristina Angela Gulisano, karnovs noter til databeskyttelsesloven §2, note 4.

## 5.6. Købeloven

### 5.6.1. Intro

Købeloven anvendes til at regulere handler og blev indsat i dansk lovgivning i 1906. I de efterfølgende år er loven ændret flere gange som følge af samfundets udvikling. Loven er sidst ændret ved lovforslag L223 af 28. april 2021 for at gennemføre implementeringen af varedirektivet 2019/771/ EU og direktivet om digitalt indhold 2019/770/EU.

### 5.6.2. §1a

Købelovens §1a omhandler lovens anvendelsesområde. Efter stk. 1 omfattes alle former for køb, med undtagelse af køb af fast ejendom eller stk. 4 om køb omfattet af den internationale købelov.<sup>38</sup> Køb defineres ikke i loven med undtagelse af forbrugerkøb efter §4a. Køb forstås dog generelt som en aftale mellem køber og sælger om overdragelse af en formuegenstand/aktiv, hvor formuegenstanden/aktivet hovedsageligt er en fysisk flytbar genstand generelt betegnet som løsøre, men immaterielle formuegoder/aktiver anses også som omfattet.<sup>39 40</sup>

### 5.6.3. §3a

I købeloven §3a defineres forskellige begreber, der anvendes i forbrugerkøb.

Nr. 2 definerer begrebet digitalt indhold, hvilket beskrives som ”*data, der fremstilles og leveres i digitalform*”.<sup>41</sup>

Nr. 3 definerer begrebet digital tjeneste med ordlyden ”*tjeneste, der gør det muligt at generere, behandle, lagre eller få adgang til data i digital form, eller som muliggør deling af eller enhver anden form for interaktion med data i digital form, som uploades eller genereres af brugere af den pågældende tjeneste*”<sup>42</sup>

Nr. 4 definerer begrebet vare med digitale elementer hvormed det skal forstås som løsøre, der integrerer eller er forbundet med et digitalt indhold eller digital tjeneste således at fraværet af det digitale indhold eller digitale tjeneste vil sørge for, at varen ikke kan opfylde sin funktion.<sup>43</sup>

---

<sup>38</sup> Købeloven §1a, stk. 1 og 4

<sup>39</sup> Nis Jul Clausen, Hans Henrik Edlund og Anders Ørgaard, Købsretten, 7. udgave, 1. oplag, Karnov Group, 2018, s. 46-50

<sup>40</sup> Susanne Karstoft, Karnovs noter til købeloven §1a, note 6.

<sup>41</sup> Købelovens §3a, nr. 2

<sup>42</sup> Købelovens §3a, nr. 3

<sup>43</sup> Købelovens §3a, nr. 4

#### 5.6.4. §4a

Lovens §4a omhandler, hvornår der er tale om et forbrugerkøb. For behandlingen af data som varer er bestemmelsens stk. 3-7 relevant, idet dette beskriver, hvornår digitalt indhold og digitale tjenester anses som forbrugerkøb.

Stk. 3 omhandler, at køb af digitalt indhold og digitale tjenester følger de krav, der fremgår af stk. 1 og 2. Samtidig fremgår det, at digitalt indhold og digitale tjenester kan købes med vederlag i form af penge, et digitalt udtryk for værdi eller personoplysninger.

Stk. 4 omhandler undtagelser til, hvilket digitalt indhold, der ikke omfattes af reglerne om køb af digitalt indhold og digitale tjenester i stk. 3. De ikke omfattede ting er ikke digitale tjenesteydelser, elektroniske kommunikationstjenester, sundhedsydelser fra autoriserede, tjenester der involverer væddemål om pengebeløb, finansielle tjenesteydelser, software efter free- and opsource licens, digitalt indhold, der stilles til rådighed for offentligheden når, det er kunstnerisk optræden og digitalt indhold, der leveres af offentlige myndigheder.

Stk. 5, 6 og 7 omhandler, hvornår digitalt indhold og tjenester omfattes af loven. Efter stk. 5 omfattes delen af aftaler, der omhandler digitalt indhold og digitale tjenester, således, at det digitale indhold eller den digitale tjeneste kan anses som en selvstændig handelsaftale.<sup>44</sup> Stk. 6 giver en undtagelse til stk. 5 i de tilfælde, hvor det digitale indhold eller den digitale tjeneste indgår i varen som defineret i §3a, nr. 4, således, at der i disse tilfælde vil være tale om et salg af en vare som andre vare.<sup>45</sup> Stk. 7 undtager løsøre, der efter stk. 6 ville være undtaget reglerne om løsørekøb med digitalt indhold eller digitale tjenester når, det er en vare med digitale elementer, hvis varen med de digitale elementer kun anvendes til at bære det digitale indhold.<sup>46</sup>

#### 5.6.5. L223 af 28. april 2021

L223 trådte i kraft d. 1. januar 2022 og skete for at implementere EU-direktiv (2019/771) og EU-direktiv (2019/770) i købeloven.

### **Indledningen**

Formålet med lovforslaget var at gennemføre varedirektivet og direktivet om digitalt indhold samt at bidrage til et velfungerende indre marked i EU og sikre forbrugerne. Direktiverne er

---

<sup>44</sup> Købeloven §4a, stk. 5

<sup>45</sup> Købeloven §4a, stk. 6

<sup>46</sup> Købeloven §4a, stk. 7

totalharmoniseringsdirektiver, og reglerne omfattet af direktivernes anvendelsesområde kan derfor ikke ændres eller udvides. Direktiverne anvendelsesområde omfatter kun forbruger køb. Lovforslaget indeholder forslag til bestemmelser om ændrede definitioner samt nye regler om digitalt indhold.<sup>47</sup>

### **Anvendelsesområdet for direktivet om digitalt indhold**

I lovforslagets bemærkninger afsnit 3.1.1.2 omhandlende anvendelsesområdet for direktivet om digitalt indhold fremgår det, at anvendelsesområdet omfatter erhvervsdrivendes salg af digitalt indhold eller digitale tjenester til forbrugere samt levering af digitalt indhold eller digitale tjenester, hvor forbrugeren betaler med sine personoplysninger.<sup>48</sup>

Digitalt indhold og digitale tjenester, der er lavet efter en forbrugers specifikationer, er omfattet af direktivet.<sup>49</sup>

I direktivet om digitalt indhold art. 3, stk. 5, litra a-h er der en række undtagelser om, hvornår der ikke er tale om digitalt indhold eller digitale tjenester. Undtagelser omtales i bemærkningerne til L223 og er indsat i købeloven under §4a, stk. 4.<sup>50</sup>

### **Begrebet varer, herunder varer med digitale elementer**

Efter de to direktiver anses en vare som ethvert løse.<sup>51</sup> Efter udvalgets overvejelser anses det ikke for nødvendigt at definere en vare, idet købelovens definition er bredere.<sup>52</sup>

### **Bemærkninger til de enkelte bestemmelser**

I forarbejdets bemærkninger til de enkelte paragraffer fremgår det af bemærkningerne til §3a nr. 2, at bestemmelsens ordlyd er som den fremgår i loven. Samtidig bemærkes det, at digitalt indhold eksempelvis kan være edb-programmer, applikationer, videofiler, lydfile, musikfile, digitale spil, e-bøger og andre e-publikationer.<sup>53</sup>

I bemærkningerne til §3a nr. 3, at bestemmelsens ordlyd blev foreslået til at være som den fremgår i loven. Samtidig bemærkes det, at eksempler på digitale tjenester er de sociale medier og

---

<sup>47</sup> L223 af 28. april 2021, s. 15-16

<sup>48</sup> L223 af 28. april 2021, s. 19.

<sup>49</sup> L223 af 28. april 2021, s. 19.

<sup>50</sup> L223 af 28. april 2021, s. 20.

<sup>51</sup> L223 af 28. april 2021, s. 21

<sup>52</sup> L223 af 28. april 2021, s. 27

<sup>53</sup> L223 af 28. april 2021, s. 80

cloudcomputing miljøet, hvor der kan deles billeder og lyde, behandles tekst og spil samt filhosting.<sup>54</sup> Cloudcomputing er computerressourcer, der er tilgængelig on demand som servere, databaser og lagring.<sup>55</sup>

I bemærkningerne til §3a nr. 4 fremgår det, at ordlyden blev foreslået til at være på den måde som den fremgår i loven. Det bemærkes også, at definitionen at varer med digitale elementer ikke finder anvendelse på løsøre, hvor det digitale element sælges separat ved siden af. Det bemærkes også, at digitalt indhold kan være enhver form for data, der er leveret og produceret i digital form. For digitale tjenester, der indgår i løsøret opsættes der eksempler som software-as-a-service, der tilbydes i cloudcomputingmiljøet, løbende levering af trafikdata i et navigationssystem eller løbende levering af individuelt tilpassede træningsprogrammer i forbindelse med smarture.<sup>56</sup>

#### 5.6.6. EU (2019/770) direktiv

Direktivet om digitalt indhold er grundlaget for lovforslag L223, hvor implementering af digitalt indhold og digitale tjenester som forbruger køb blev skabt.

#### **Præambelbetragtninger**

I direktivets betragtning nr. 1 omtales det digitale markeds vækstpotentiale og, at dette ikke er udnyttet fuldkommen. Derfor blev direktivet lavet for at sikre forbrugere bedre adgang til digitalt indhold og digitale tjenester.<sup>57</sup>

Efterfølgende omtales begrundelsen for harmonisering af regler om handel med digitalt indhold og digitale tjenester for at mindske udgifter for selskaber, der ville skulle ændre deres handelsmetoder, hvis medlemsstaterne havde individuelle og forskellige regler.

I direktivets betragtning nr. 16 gives medlemsstaterne en mulighed for at kunne udvide reglerne til også at gælde for andre end forbrugerne.<sup>58</sup>

---

<sup>54</sup> L223 af 28. april 2021, s. 80-81

<sup>55</sup> <https://da.wikipedia.org/wiki/Cloudcomputing> sidst tjekket d. 1.april 2022

<sup>56</sup> L223 af 28. april 2021, s. 81

<sup>57</sup> EU (2019/770) direktivet om digitalt indhold, præambel, nr. 1

<sup>58</sup> EU (2019/770) direktivet om digitalt indhold, præambel, nr. 16

## **Artikel 2**

Direktivets artikel 2 omfatter ligesom købelovens §3a definitioner. Artikel 2, nr. 1, nr. 2 og nr. 3 beskriver digitalt indhold digitale tjenester og varer med digitale elementer definitionerne er den samme definition som anvendes i købeloven.

## **Artikel 3**

Direktivets artikel 3 omhandler direktivets anvendelsesområde, der omfatter levering af digitalt indhold, digitale tjenester og varer med digitale elementer. Reglerne i artiklen er de samme, som fremgår i købeloven omkring anvendelsesområdet for digitalt indhold, digitale tjenester og varer med digitale elementer.

## **Artikel 4**

Direktivets artikel 4 omhandler harmoniseringsniveauet. Bestemmelsen forpligter medlemsstaterne til at implementere direktivet uden at gøre reglerne strengere eller lempeligere udover, hvor direktivet har givet en tilladelse til en ændring.

### **5.6.7. Anvendelse af Købeloven, forarbejde L223 og direktivet om digitalt indhold.**

Købeloven anvendes i dette speciale, idet denne lov anvendes til at regulere køb og salg af vare. Derfor anvendes købeloven til at vurderer om data kan anses som en varer ud fra købelovens definitioner af en vare. Købeloven er sidst ændret ved implementeringen af EU-direktiv (2019/770) om digitalt indhold og EU-direktiv (2019/771).

Købeloven §3a, nr. 2, 3 og 4 anvendes til at vise købelovens definition af digitalt indhold, digital tjeneste og vare med digitale elementer. Definition nr. 2 om digitalt indhold kan anvendes til at vise, at data handles med til forbrugere som en vare. Definition nr. 4 om vare med digitale elementer kan anvendes til at vise, at data kan handles med som en del af andre vare. Definitionen i nr. 3 kan anvendes til at vise, at data kan interageres med på forskellige måder og skabes af brugere på diverse digitale platforme. Direktivet om digitalt indhold har de samme definitioner i artikel 2, nr. 1, 2 og 3. I Forarbejdet L223's bemærkninger til de enkelte paragraffer i den gældende version af købeloven gives der eksempler på, hvad de enkelte definitioner kan være, hvilket kan anvendes til senere i specialet at sammenligne mulige måder som data kan indgå i andre ting på samt ting data kan beskattes som.



EU-direktiv (2019/770) anvendes til at vise, hvorfra bestemmelserne kommer fra og hvilke tanker, der har ligget bag. Samtidig kan direktivet anvendes til at vise mulighederne for at udvide og indskrænke direktivet i nationalret.

Forarbejdet L223 bemærkninger til vare og vare med digitale elementer fremgår det, at vare begrebet i købeloven er bredere end de to implementerede direktiver og derfor er en definition af vare ikke nødvendig. Sammen med EU-direktiv (2019/770) præambel betragtning nr. 16, hvor medlemsstaterne kan udvide anvendelsesområdet for direktivet til også at omfatte andre end forbrugere, kan det anvendes til at vise, at digitalt indhold, digitale tjenester og vare med digitale elementer allerede anses som omfattet af den generelle vare definition.

## 5.7. OECD Glossary of Statistical Terms

### 5.7.1. Introduktion

The Organisation for Economic Co-operation and Development også kaldet OECD er en international organisation. OECD arbejder sammen med regeringer og andre for at sikre fremgang, lighed og muligheder indenfor en række områder som eksempelvis økonomi og internationale beskatnings traktater.<sup>59</sup> OECD's Glossary of Statistical Terms er en ordliste over definitioner på begreber og forkortelser som OECD har indsamlet information om. Ordlisten har fire formål ifølge OECD; 1. en lettilgængelig definitions informationssystem, 2. at give en række mål definitioner internationalt, 3. at være en katalyst for en international ensformig standardisering af definitioner og, 4. at give adgang for andre internationale organisationer, der fælles vil kunne anvende en samling af definitioner.<sup>60</sup>

### 5.7.2. Data definitionen

I OECD's Glossary of Statistical Terms defineres data med følgende ordlyd "*Characteristics or information, usually numerical, that are collected through observation.*". En direkte oversættelse vil være, at data er karakteristik eller information, der normalt er numerisk som kan indsamles gennem observationer. En karakteristik defineres i den danske ordbog som "*en beskrivelse af nogets eller nogens særlige kendetegn eller vigtigste træk*".<sup>61</sup> Under definitionen af data på ordlistens side om data er en kontekst for definitionen, hvor i data beskrives med følgende ordlyd "*Data is the physical representation of information in a manner suitable for communication, interpretation, or processing by human beings or by automatic means*", hvor en direkte oversættelse vil være, at data er den fysiske repræsentation af information på en måde, der kan kommunikeres, fortolkes og bearbejdes af mennesker eller på automatisk vis.<sup>62</sup>

### 5.7.3. Anvendelse

OECD er en international organisation, der samarbejder med regeringer og andre for at skabe samarbejde mellem flere stater. Dette har de gjort med eksempelvis OECD's modeloverenskomst, der giver et grundlag for dobbeltbeskatningsoverenskomster med andre stater. Derfor kan OECD's ordliste anvendes som et fortolkningsbidrag til, hvordan data opfattes internationalt og dermed også give et fortolkningsbidrag til at definere data i dansk skatteret.

---

<sup>59</sup> <https://www.oecd.org/about/> sidst tjekket 14. marts 2022

<sup>60</sup> <https://stats.oecd.org/glossary/about.asp> sidst tjekket 14. marts 2022

<sup>61</sup> <https://ordnet.dk/ddo/ordbog?query=karakteristik> sidst tjekket 15. marts 2022

<sup>62</sup> <https://stats.oecd.org/glossary/detail.asp?ID=532> sidst tjekket 14. marts 2022

OECD's ordliste kommer med en definition af data som karakteristik eller information, der gennem observationer indsamles. Definitionen kan derfor anvendes til at definere data i et internationalt perspektiv.

OECD's kontekst for definitionen fremgår det, at data er en fysisk repræsentation for information. Samtidig kan det udledes, at data har egenskaber til at kunne blive kommunikeret, fortolkes og bearbejdet. Dette kan anvendes til at sammenligne data med andre aktiver, der har samme egenskaber og dertil også hjælpe med at definere data i dansk ret.

## 5.8. Data begrebet efter den civile retlige forståelse

I ophavsretsloven blev data i databaser kort beskrevet i forarbejdet til L119 af 18. januar 1995. I bemærkningerne til §§1 og 16 kan det udledes, at data er information, der i bemærkningerne konkret omhandlede information om kultur og samfund. Fra bemærkningerne kan det også udledes, at data er en del af økonomiske interesser og, at data kan stå for sig selv eller indgå i en database, samtidig gav bemærkningen til §16 data en egenskab til at kunne lagres.

I Databasedirektivet kan der ud fra art. 1 stk. 2 og betragtningerne dertil udledes, at data er et selvstændigt materiale. Fra bemærkning nr. 17 kan det udledes, at data kan sammenlignes med andre materialer som tekst, lyd, billeder, tal og fakta. Data må som selvstændigt materiale efter databasedirektivets artikler og bemærkninger dertil kunne anses at have egenskaber og anvendelsesmuligheder til at kunne indgå i andre ting, konsolideres individuelt samt kunne struktureres systematisk og metodisk.

I databeskyttelsesforordningen kan det ud fra art. 4 nr. 1 udledes, at data er oplysninger og informationer. Dette kan udledes idet, den engelske version omtaler personoplysninger som persondata. Både den danske og engelske version omtaler oplysningerne som information om en person således, at når der ikke er tale om en person, er der tale om data/oplysninger. I databeskyttelsesforordningens præambel fremgår det af den engelske og danske version, at data er en del af den digitale økonomi, hvor dataene sendes mellem flere aktører grundet økonomiske interesser. Således må data efter databeskyttelsesforordningen forstås som oplysninger og informationer, der sendes på grund af økonomiske interesser.

I Databeskyttelsesloven kan det ud fra § 2, stk. 2 og 3 udledes, at data ikke kun er information og oplysninger, der kan omfatte personer, men også omfatter virksomheder, alle former for erhvervsvirksomheder, erhvervsdrivende, institutioner, foreninger og lignende uanset, om der er tale om en juridisk person eller ej. Dette kan gøres, idet databeskyttelsesloven er supplerende til persondataforordningen og derfor udvider, hvad der omfattes og forstås. Derfor anses data efter persondataloven til at kunne omhandle både personer og virksomheder mv.

Fra købelovens lovforarbejde L223 og direktivet om digitalt indhold kan det udledes, at data i civilretten kan anses som en vare eller som noget, der indgår i varer.

I OECD's Glossary of Statistical Terms defineres data som information eller karakteristik. Ordlisten giver samtidig data egenskaber til at kunne kommunikeres, fortolkes og bearbejdes. Data anses også som kunne erhverves ved observationer.

I de fleste af de civilretlige kilder defineres data som informationer kilderne defineres endvidere data som en vare, et selvstændigt materiale, oplysninger og karakteristik. Derfor må data efter civilretten være en vare og et materiale i form af information og oplysninger, der omhandler personer, virksomheder osv. Denne definition kan hjælpe med at skabe en skatteretlig definition.

Data anses også i civilretten som noget, der kan lagres, struktureres systematisk og metodisk, kommunikeres, konsolideres individuelt samt indgå i andre ting og bearbejdes. Disse egenskaber og anvendelsesmuligheder kan hjælpe med at skabe en skatteretlig definition af data ved at anvende de beskrevne egenskaber og sammenligne med andre skatteretlige definitioner, der har samme eller lignende egenskaber.

Til sidst kan data anses som blive sendt mellem parter og blive anvendt i virksomheder blandt andet på grund af økonomiske interesser. Denne økonomiske interesse kan blandt andet bestå i, at data kan anses som en vare.

## 6. Data når skatteretten anses som autonom

Efter Jakob Bundgaard er skatteretten autonom i forhold til andre retsområder, og den fundne civilretlige definition af data er ud fra dette synspunkt ikke overensstemmende med, hvordan data skal forstås skatteretligt. Specialet vil derfor herunder anvende den civilretlige definition som vejledende til at sammenligne med andre ting, der beskattes og derigennem udlede en skatteretlig definition.

### 6.1. Data som aktiv – årsregnskabsloven

#### 6.1.1. Introduktion

Årsregnskabsloven er en samling af revisionsbestemmelser for visse selskaber. Loven er lavet for at give et billede af de omfattede virksomheders situation, herunder hvad der indgår i virksomhedens balance.<sup>63</sup>

#### 6.1.2. §33

Efter årsregnskabsloven medregnes aktiver når de giver fremtidige økonomiske fordele til en virksomhed og aktivets værdi kan måles pålideligt. En virksomhed skal ikke medregne internt oparbejdede immaterielle rettigheder. Bestemmelsen omhandler, hvornår aktiver indgår i selskabernes balance. Der kan herigennem udledes to krav til et aktiv for, at det indgår i et selskabs balance; 1. aktivet giver en økonomisk fordel i fremtiden og 2. værdien kan måles pålideligt. Undtagelsen er som bestemmelsen skriver internt oparbejdede immaterielle rettigheder.

#### 6.1.3. Bilag 1 – Definitioner, C årsrapporten elementer

Årsregnskabslovens Bilag 1 om definitioner litra C om årsrapportens nr. 1 omhandler aktiver og har defineret aktiver som ”*elementer Ressources, som er under virksomhedens kontrol som et resultat af tidligere begivenheder, og hvorfra fremtidige økonomiske fordele forventes at tilflyde virksomheden*”.<sup>64</sup> Der kan herfra udledes, at for at noget er et aktiv skal tre krav opfyldes. 1. der er tale om en ressource. 2. det skal være under ejerens kontrol på grund af tidligere begivenheder. 3. der skal kunne opnås en fremtidig økonomisk fordel for ejeren.

---

<sup>63</sup> Kim Tang Lassen, Karnovs noter til årsregnskabsloven

<sup>64</sup> Årsregnskabsloven, bilag 1, litra C, nr. 1

Årsregnskabslovens Bilag 1 om definitioner litra C om årsrapportens nr. 2 omhandler anlægsaktiver og definerer anlægsaktiver som ”Aktiver, der er bestemt til vedvarende eje eller brug for virksomheden ”.<sup>65</sup>

Årsregnskabslovens Bilag 1 om definitioner litra C om årsrapportens nr. 3 omsætningsaktiver og defineres i bilaget som alt, der ikke er anlægsaktiver.<sup>66</sup>

#### 6.1.4. Bilag 2

Årsopgørelseslovens bilag 2 omhandler bl.a., hvad der i lovens forstand anses som anlægsaktiver. Bilaget opdeler anlægsaktiverne i tre kategorier; 1. immaterielle, 2. materielle og 3. finansielle. De immaterielle anlægsaktiver er opdelt i fire arter færdiggjorte udviklingsprojekter, erhvervede koncessioner, goodwill og udviklingsprojekter under udførelse.<sup>67</sup> De materielle anlægsaktiver består af grunde og bygninger, produktionsanlæg og maskiner, andre anlæg, driftsmateriel og inventar samt de nævnte, når de er under udførelse.<sup>68</sup>

Årsopgørelseslovens bilag 2 uddyber også, hvad der anses som omsætningsaktiver. Bilaget opdeler omsætningsaktiverne i fire kategorier; 1. varebeholdninger, 2. tilgodehavender, 3 værdipapirer og kapitalandele og 4. likvide beholdninger. Efter bilaget består varebeholdninger af råvarer og hjælpematerialer, varer under fremstilling, fremstillede varer og handelsvarer samt forudbetalinger for varer.<sup>69</sup>

#### 6.1.5. Anvendelse

Årsregnskabsloven giver i §33 og bilag 1 en definition af et aktiv og, hvad der kræves af noget for, at det kan anses som et aktiv. Dette kan derfor anvendes til at undersøge om data opfylder kravene for at kunne anses som et aktiv.

Efter §33 og bilag 1 litra C kan der findes 4 krav for, at noget er et aktiv, der kan indgå i virksomhedernes balance. Første krav er, at data skal være en ressource. Ressource defineres i den danske ordbog som materiale, der er til rådighed, besiddes eller kan udnyttes.<sup>70</sup> Data anses i civilretten som et materiale, der er til rådighed, besiddes eller kan udnyttes for/af ejeren. Data opfylder derfor det første krav. Det andet krav er, at data skal være under ejerens kontrol. Data kan

---

<sup>65</sup> Årsregnskabsloven, bilag 1, litra C, nr. 2

<sup>66</sup> Årsregnskabsloven, bilag 1, litra C, nr. 3

<sup>67</sup> Årsregnskabsloven, bilag 2

<sup>68</sup> Årsregnskabsloven, bilag 2

<sup>69</sup> Årsregnskabsloven, bilag 2

<sup>70</sup> <https://ordnet.dk/ddo/ordbog?query=resurse> sidst tjekket d. 23. marts 2022

lagres, struktureres systematisk og metodisk, kommunikeres, konsolideres individuelt samt indgå i andre ting og bearbejdes derfor anses data også som værende under kontrol af ejeren, når data har de nævnte egenskaber og anvendelsesmuligheder. Data opfylder derfor det andet krav. Det tredje krav er, at data skal give en fremtidig økonomisk fordel. Fra ophavsretsloven blev det udledt, at databaser herunder data var påvirket af økonomiske interesser og fra databeskyttelsesforordningens præambel kunne det samme udledes. Samtidig indgår data som en vare eller en del af en vare som omtalt i behandlingen af købeloven, der giver en økonomisk interesse igennem en mulig fortjeneste ved salg. Data kan derfor anses som noget, der kan give en økonomisk fordel. Data opfylder derfor det tredje krav. Det fjerde krav er, at datas værdi skal kunne måles pålideligt. Data er ikke blevet beskattet i dansk ret endnu. Dette krav må derfor afgøres ud fra om data kan beskattes og hvordan data kan beskattes således, at hvis data kan beskattes efter samme bestemmelser som de herefter behandlede aktiver, må data også kunne værdisættes efter lignende bestemmelser.

§33 anvendes til at vise hvordan internt oparbejdet immaterielle aktiver ikke indgår i balancen for virksomheder.

Bilag 2 kan anvendes til undersøge om data som aktiv bør anses som et anlægsaktiv eller et omsætningsaktiv. Dette sker ved herefter at sammenligne data med de nævnte immaterielle og materielle anlægsaktiver samt de nævnte varebeholdninger for omsætningsaktiver.



## 6.2. Data som immaterielt aktiv

### 6.2.1. Introduktion

Immaterielle aktiver benævnes i årsregnskabsloven som en af de forskellige typer aktiver samtidig anses de immaterielle aktiver efter købeloven også som en vare. Immaterielle aktiver findes og behandles i skatteretlighenseende i afskrivningsloven §40. Generelt anses immaterielle aktiver som aktiver, der ikke er fysiske eller finansielle.<sup>71</sup> §40 blev indsat i lov nr. 433 af 26. juni 1998 og har bemærkninger i L102. De immaterielle aktiver oplystes som goodwill, knowhow, patentret, forfatter og kunstnerret, varemærkeret, ret til mønstre, ret til udbytte, ret i henhold til forpagtning eller lejeaftale.

### 6.2.2. Goodwill

Goodwill fremgår i skatteretten i afskrivningsloven §40, stk. 1. Bestemmelsen giver ikke en definition af begrebet. I Forarbejdet L102 er der heller ikke nogen bemærkninger til, hvad der skal forstås ved goodwill.<sup>72</sup> Efter Den juridiske vejledning skal goodwill forstås som kundekredsen, forretningsforbindelserne eller lignende, der er tilknyttet erhvervsvirksomheden. Dertil følger kravene, at virksomheden skal være i drift og reelt overdrages, hvor der i den reelle overdragelse overdrages de aktiver goodwillen kan ses som være knyttet til.<sup>73</sup> Det anvendte begreb goodwill er fundet igennem retspraksis.

TfS.1991.85.ØLR omhandlede et selskab oprettet i 1977 af tre personer, der drev forretning med lædervarer fra et lejemål. De tre personer købte senere en anden forretning i udlejede lokaler og efterfølgende købte de, de lejemål. De tre personer overdrogede forretningen til deres selskab. Senere solgte de lejemålet til selskabet, hvor en del af afståelsessummen blev af dem anset som beliggenhedsgoodwill. Landsretten fandt, at der ved overdragelse af lejemålet ikke var sket en overdragelse af selve forretningen, samt, at goodwill ikke kunne anses som et uafhængigt formuegode.

---

<sup>71</sup> Jane Bolander, Liselotte Madsen, Anders Nørgaard Laursen og Inge Langhave, Lærebog om indkomstskat, 19. udgave, 1. oplag, Djøf Forlag, 2021, s. 641.

<sup>72</sup> L102, 2, juni, 1998, s. 65-66

<sup>73</sup> SKAT, den juridiske vejledning, 2022, version 3.8, C.C.6.4.1.1

### 6.2.3. Knowhow

Knowhow nævnes i afskrivningsloven §40, stk. 2 sammen med andre immaterielle aktiver som patentret, forfatter og kunstnerret, varemærkeret eller ret til mønstre. Knowhow defineres i paragraffen som en særlig fremstillingsmetode eller lignende.<sup>74</sup> Det fremgår ikke af forarbejdet L102 af 2. juni 1998, hvor paragraffen blev indsat i loven, hvad der skal forstås som knowhow, men der er henvisninger til lovgivningen, hvor de omtalte rettigheder beskyttes.<sup>75</sup> Derfor må det udledes, at afskrivningsloven §40 finder anvendelse på de rettigheder, der beskyttes efter disse love og de definitioner, der fremgår derfra. I den juridiske vejledning fremgår en definition af knowhow, hvor ordlyden fra afskrivningsloven §40, stk. 2 anvendes. §40, stk. 2's ordlyd om lignende skal ifølge den juridiske vejledning forstås som dækkende en særlig fremstillingsmetode for opfindelser og værker, der er skabt af afhænderen selv.<sup>76</sup>

Knowhow beskyttes som udgangspunkt ikke ophavsretligt, idet ideer, procedurer og driftsmetoder ikke anses som ting, der kan opløfte originalitetskravet, hvilket kræver, at et værk er ophavsmanden egen intellektuelle frembringelse.<sup>77</sup>

I Skatteindberetningsloven §44 fremgår det, at vederlag for udnyttelse af, ophavsrettigheder, patentrettigheder mønster varemærker og lignende skal indberettes.<sup>78</sup> Knowhow er en del af det henviste og lignende<sup>79</sup>. Dette understøttes af, at knowhow i afskrivningsloven §40, stk. 2 er kategoriseret sammen med de andre immaterielle aktiver. I Den juridiske vejledning om indberetningspligten beskrives knowhow som ”*oplysninger om industrielle, kommercielle eller videnskabelige erfaringer*”.<sup>80</sup>

---

<sup>74</sup> Afskrivningsloven §40, stk. 2

<sup>75</sup> L102, 2. juni, 1998, s. 65-66

<sup>76</sup> SKAT, den juridiske vejledning 2022, version 3.8, C.C.6.4.2.1

<sup>77</sup> Torsten Bjørn Larsen og Kristian Helge Straton-Andersen, Markedsretten, 1. udgave, 1. oplag, Karnov Group Denmark, 2019, s. 76-81

<sup>78</sup> Skatteindberetningsloven §44, stk. 1

<sup>79</sup> Christian Bach Worsøe, Karnovs noter til skatteindberetningsloven §40, stk. 1, note nr. 199

<sup>80</sup> SKAT, den juridiske vejledning 2022, version 3.8, A.B.1.2.8.7

#### 6.2.4. Andre immaterielle rettigheder

Som tidligere nævnt anses immaterielle aktiver som aktiver, der ikke er fysiske eller finansielle.

Afskrivningsloven §40, stk. 2. nævner udover de beskyttede rettigheder også rettigheder efter kontrakt til udbytte, forpagtning eller leje. Paragraffen nævner ikke om listen er udtømmende eller ej.<sup>81</sup> Afskrivningsloven §1 giver dog adgang til afskrivninger på aktiver, der benyttes erhvervsmæssigt af den skattepligtige.<sup>82</sup>

Forarbejdet til L102, hvor §40 i den gældende afskrivningslov blev indsat nævner ikke direkte om listen i §40 er udtømmende. I Bemærkningerne til §1 fremgår det, at paragraffens ændres fra en opstilling af de aktiver, der kunne afskrives på til at kunne anvendes på flere aktiver, hvis de opfylder kravet om erhvervsmæssig anvendelse. Det bemærkes, at det derfor ville være uhensigtsmæssigt at opretholde en liste af omfattede aktiver, der kan afskrives på.<sup>83</sup> I Bemærkningerne til §40, stk. 2 lyder en del af bemærkningen ”*afskrivning af anskaffelsessummen for en række immaterielle aktiver, som f.eks.*” herefter oplistes de i §40 immaterielle aktiver og rettigheder. I bemærkningerne til §40, stk. 2 fremgår det også, at ordlyden ændres fra ligningslovens tidsbegrænsede eller tidsubegrænsede rettigheder til den nu anvendte ordlyd om andre immaterielle aktiver. Det blev også bemærket dertil, at det kun var ordlyden, der blev ændret og ikke selve forståelsen, der stadig fulgte den tidligere forståelse i retspraksis.<sup>84</sup>

Listen i afskrivningsloven er ifølge den juridiske vejledning ikke udtømmende for, hvad der anses som immaterielle aktiver. Bestemmelsen omfatter også ifølge den juridiske vejledning rettigheder af en hvis skabende eller opfindende karakter samt værker, hvor rettigheden ikke giver ret til en indkomst, men giver indehaveren af rettigheden en mulighed for at opnå en indkomst ved udnyttelse af rettigheden. Der er ifølge den juridiske vejledning intet krav til, at rettighederne skal være registreret.<sup>85</sup>

---

<sup>81</sup> Afskrivningsloven §40, stk. 2

<sup>82</sup> Afskrivningsloven §1

<sup>83</sup> L102, 2. juni, 1998, s. 33-34

<sup>84</sup> L102, 2. juni, 1998, s. 65.66

<sup>85</sup> SKAT, den juridiske vejledning 2022, version 3.8, C.C.6.4.2.1

Ifølge skatteretsteoretikere anses afskrivningsloven §40 heller ikke som udtømmende for, hvad immaterielle aktiver omfatter, men de oplyste aktiver bør i stedet anses som eksempler på aktiver, der er omfattet af §40.<sup>86</sup>

TfS.1999.574.VLR blev afsagt ved 1. instans hos Landsskatteretten d. 10. december 1997 og anket til Vestre landsret d. 11. juni 1999. Sagen omhandlede om vederlaget for overdragelsen af retten til fotografiske billeder var omfattet af ligningsloven §16 E, der i dag er erstattet med afskrivningsloven §40. Retten fandt, at salget af billedarkivet var en overdragelse af retten til at få betaling ved udnyttelse af billederne og derfor kunne salget sidestilles med overdragelser i dagældende ligningslov §16E, nuværende afskrivningslov §40.

#### 6.2.5. Anvendelse

Goodwill defineres i Den juridiske vejledning som den værdi der tilknyttes kundekredsen, forretningsforbindelser og lignende. Samtidig kan det i TfS.1991.85.ØLR ses, at Goodwill ikke er tilknyttet enkelte formuegoder. Data kan anses som et aktiv og er derfor ikke tilknyttet til kundekredsen, forretningsforbindelser eller lignende. Derfor kan data ikke anses som goodwill for sig selv, men kan kun anses som bidragende til goodwillværdien på samme måde som andre formuegoder.

Knowhow indgår i opgørelsen sammen med de andre immaterielle aktiver uden at nyde den samme ophavsretlige beskyttelse. Efter Den Juridiske vejledning anses knowhow som dækkende en særlig fremstillingsmetode for opfindelser, værker og lignende samt at omfatte oplysninger om industrielle, kommercielle eller videnskabelige erfaringer. Hvorvidt data kan anses som knowhow er derfor uklart, idet der fra det civilretlige data begreb kan udledes, at data er bl.a. oplysninger, der kan omhandle virksomheder, mens det modsat ikke er klart om der eksisterer en fastlagt definition af knowhow.

Andre immaterielle aktiver udover knowhow består af rettigheder og anses ikke som fysiske eller finansielle. Afskrivningsloven §40 og §1 samt forarbejdet L102, hvor §40 blev indsat i afskrivningsloven oplyser ikke om oplystningen i §40, stk. 2 anses som udtømmende. En fortolkning af afskrivningsloven og forarbejdet giver en forståelse af, at oplystningen ikke er udtømmende, hvilket også understøttes af Den juridiske vejledning samt skatteretsteori, der har

---

<sup>86</sup> Jane Bolander, Liselotte Madsen, Anders Nørgaard Laursen og Inge Langhøve, Lærebog om indkomstskat, 19. udgave, 1. oplag, Djøf Forlag, 2021, s. 641-642

samme opfattelse. Ud fra L102 bør immaterielle aktiver forstås som tidsbegrænsede eller tidsubegrænsede rettigheder. TfS.1999.574.VLR viser denne opfattelse af, at der skal være tale om en rettighed for, at et aktiv omfattes af afskrivningsloven, selvom det ikke er fysisk eller finansielt. Data anses ikke som fysisk eksisterende eller som et finansielt aktiv. Data er heller ikke ophavsretligt beskyttet, hvilket fremgår under den tidligere behandling af ophavsretsloven og databasedirektivet. Persondata beskyttes af databeskyttelsesforordningen og databeskyttelsesloven, men dette gør ikke, at persondata anses som en rettighed. Samtidig kan persondata anonymiseres og derefter anses som rene data igen. Data kan derfor ikke anses som omfattet af den ikke udtømmende liste af andre immaterielle aktiver, selvom data ikke eksisterer i en fysisk form.

Samlet set er data ikke et immaterielt aktiv omfattet af afskrivningsloven §40.

## 6.3. Data som driftsmiddel

### 6.3.1. Introduktion

Driftsmidler beskrives i årsregnskab lovens bilag 2 som en af de materielle anlægsaktiver. Idet data anses som information og oplysninger i civilretten og derfor ikke kan anses som grunde og bygninger, produktionsanlæg og maskiner, andre anlæg giver det mening at se på om data kan anses som et driftsmiddel. Driftsmidler behandles i skatteretten i afskrivningsloven, hvor den gældende lov trådte i kraft i 1999. Behandlingen af driftsmidler stammer tilbage fra L199 af d. 6. juli 1957.

### 6.3.2. Afskrivningsloven

Det fremgår ikke direkte i afskrivningsloven, hvad et driftsmiddel er. I afskrivningsloven §2 ordlyd fremgår det, at der kan afskrives på ”*maskiner, inventar og andre driftsmidler samt skibe*”. Efter afskrivningsloven §2, stk. 3 er der også krav om, at et aktiv skal miste en del af sin værdi før der kan afskrives på aktivet.<sup>87</sup> I afskrivningsloven §1 fremgår det, at det er et krav for anvendelse af lovens regler at omfattede aktiver anvendes erhvervsmæssigt. Afskrivningsloven kapitel 3 omhandler afskrivninger på bygninger. Afskrivningsloven kapitel 5 omhandler andre afskrivninger som forekomster, ombygning af lejede lokaler og værelser til landbos turisme, immaterielle aktiver, kvoter tilslutningsafgifter samt kunstnerisk udsmykning.

I L199 af 6. juli 1957 fremgår det heller ikke, hvad der skal forstås med et driftsmiddel.<sup>88</sup> I forarbejdet L2 af 5. juli 1957 er der heller ikke nogen bemærkninger til, hvad der skal forstås ved begrebet driftsmiddel.<sup>89</sup>

I lovforarbejdet L102 af 26 juni 1998 til den gældende afskrivningslov er der i bemærkninger til de enkelte bestemmelser ikke nogen beskrivelse af, hvad der skal forstås som et driftsmiddel.<sup>90</sup> Det fremgår som tidligere nævnt, at en liste af omfattede aktiver blev anset som uhensigtsmæssigt.<sup>91</sup>

Efter den Juridiske vejledning er det den erhvervsmæssige anvendelse af aktiver, der er afgørende for om afskrivningsloven finder anvendelse eller ej.<sup>92</sup>

---

<sup>87</sup> Afskrivningsloven §2

<sup>88</sup> Afskrivningsloven nr. L199 af d. 6. juli 1957

<sup>89</sup> L2, 5. juli, 1957

<sup>90</sup> L102, 2. juni, 1998, s. 34-35

<sup>91</sup> L102, 2. juni, 1998, s. 33-34

<sup>92</sup> SKAT, Den juridiske vejledning 2022, version 3.8, C.C.2.4.2.1 og C.A.4.3.1.10

I skatteretsteorien omtales de aktiver, der omfattes af statsskattelovens bestemmelser, også som formuegoder og aktiver.<sup>93</sup> I skatteretsteorien afgrænses driftsmidler også overfor skibe, installationer og bygninger. For afgrænsningen mellem driftsmidler og installationer anvendes den samme afgrænsning for løsøre og fast ejendom fra ejendomsvurderingsloven og tinglysningsloven. Driftsmidler afgrænses også overfor de i afskrivningsloven kapitel 5 omfattede udgifter og aktiver.<sup>94</sup>

### 6.3.3. Anvendelse

Den gældende afskrivningslov trådte i kraft i 1999 og er efterfølgende ændret ved en række lovbekendtgørelser, hvoraf den seneste ændrings ikrafttræden skete d. 1. januar 2022. Loven kan derfor anses som opdateret i forhold til den teknologiske udvikling.

Det fremgår ikke direkte af afskrivningslovens bestemmelser, lovens lovforarbejde L102 af 26. juni 1998 eller den tidligere afskrivningslov nr. L119 af 6. juli 1957 og lovforarbejdet L2 af 5. juli 1957, hvad der skal forstås ved begrebet driftsmiddel. Ved anvendelse af ordlyden fra afskrivningsloven §2 kan driftsmidlerne sammenlignes med maskiner og inventar. Fra skatteretsteorien kan det også udledes, at driftsmidler er formuegoder og aktiver. Ved anvendelse af afskrivningsloven og skatteretsteorien kan driftsmidlerne også afgrænses fra skibe, bygninger, installationer og de i afskrivningsloven kapitel 5 omfattede aktiver.

Der eksisterer ikke nogen liste over omfattede aktiver, idet dette ville være uhensigtsmæssigt ifølge L102 af 2. juni 1998. Derfor kan de nævnte aktiver i afskrivningsloven §2 kun anses som eksempler, idet listen ikke er udtømmende.

Afskrivningsloven §1 fremsætter kravet, at aktiver for at være omfattet af loven skal anvendes erhvervsmæssigt. Efter afskrivningsloven §2, stk. 3 stilles der også krav til, at et aktiv skal miste en del af sin værdi over tiden. Efter den juridiske vejledning er det den erhvervsmæssig udnyttelse, der er afgørende for om et aktiv omfattes af afskrivningsloven.

I forhold til data er det fastlagt, at data er et aktiv. Data skal derfor anvendes erhvervsmæssigt og miste en del af sin værdi over tid for at kunne omfattes af afskrivningsloven. Det er tidligere i specialet fastlagt, at data erhverves på grund af økonomiske interesser. Kravet om et værditab er

---

<sup>93</sup> Jane Bolander, Liselotte Madsen, Anders Nørgaard Laursen og Inge Langhave, Lærebog om indkomstskat, 19. udgave, 1. oplag, Djøf Forlag, 2021, s. 338

<sup>94</sup> Jane Bolander, Liselotte Madsen, Anders Nørgaard Laursen og Inge Langhave, Lærebog om indkomstskat, 19. udgave, 1. oplag, Djøf Forlag, 2021, s. 340-342

ikke fastlagt, men en formodning om, at data kan tabe værdi over tid må anses som muligt, idet data i civilretten blev anset som information og oplysninger. Visse former for informationer kan tabe sin værdi over tid når informationen ikke længere er relevant. Data anses ikke som nogen af de andre aktiver i afskrivningsloven, hvilket derfor taler for, at data må anses som et driftsmiddel.



## 6.4. Data som en del af varelager

### 6.4.1. Introduktion

Efter årsregnskabsloven er en af de omtalte omsætningsaktiver varelagre. Varelagerloven omfatter de aktiver, der er erhvervet med hensigt for videresalg. Anlægsaktiver og driftsmidler omfattes derfor ikke af varelagerloven regler. Varelagre defineres skatteretligt i varelagerloven, hvor behandlingen af varelagre i forhold til indkomstopgørelsen også indgår. Varelagerloven blev en del af dansk ret i 1967.

### 6.4.2. Varelagerloven §1

Varelagerloven §1 omhandler den skattemæssige behandling af varelagre. Varelagerloven indeholder ikke en definition for, hvad der skal forstå som varelager. I varelagerlovens §1, stk. 5 uddybes begrebet varelager som omfattende varer, råstoffer, hel og halvfærdige produkter, emballage samt hjælpevarer som brændsel.<sup>95</sup> Et varelager kan positivt afgrænses til løsørengenstande, der er bestemt til videresalg eller indgår i produktionen af ting, der er bestemt til videresalg som led i en virksomheds næringsvej.<sup>96</sup> Den juridiske vejledning anvender også denne afgrænsning og udvider forståelsen med, at erhvervelsesmetoden er ligegyldig så længe hensigten med varen er videre salg eller anvendelse i produktion af varer til videresalg.<sup>97</sup>

### Varer

I Den juridiske vejlednings kommentarer til varelagre fremgår det, at en varer anses som et løsøre aktiv, der er bestemt til videresalg, hvor erhvervelsesmetoden ikke påvirker denne forståelse.<sup>98</sup>

Løsøre defineres generelt i juraen som flytbare fysiske formuegenstande, som inventar, maskiner, varelagre og møbler. Løsøre afgrænses negativt til ikke at være fast ejendom, tjenesteydelser, fordringer, immaterielle rettigheder.<sup>99</sup> <sup>100</sup> Den juridiske vejledning beskriver løsøre som flytbare fysiske formuegenstande som indbo, maskiner og lignende, hvormed menes alt, der ikke anses

---

<sup>95</sup> Varelagerlovens §1, stk. 5

<sup>96</sup> Jane Bolander, Liselotte Madsen, Anders Nørgaard Laursen og Inge Langhave, Lærebog om indkomstskat, 19. udgave, 1. oplag, Djøf Forlag, 2021, s. 229

<sup>97</sup> SKAT, Den juridiske vejledning 2022, version 3.8, C.C.2.3.1.2.

<sup>98</sup> SKAT, Den juridiske vejledning 2022, version 3.8, C.C.2.3.1.2.

<sup>99</sup> <https://denstoredanske.lex.dk/l%C3%B8s%C3%B8re> sidst tjekket d. 19. april 2022

<sup>100</sup> SKAT, Den juridiske vejledning 2022, version 3.8, C.C.2.3.1.3

som fast ejendom eller sælges med fast ejendom.<sup>101</sup> Den generelle løvsøredefinition stemmer overens med den skatteretlige.

## **Råstof**

Råstoffer anses som naturlige forekommende materialer. Råstoffer omfatter i varelagerloven både opbevarede og udvundne. Skrot og affald, der genbruges i virksomhedens produktion eller videresælges anses også som råstoffer.<sup>102</sup>

## **Hel og halvfærdige produkter**

Halvfærdige produkter betragtes på samme måde som de helfærdige produkter. Den juridiske vejledning anvender også betegnelsen varer for produkterne.<sup>103</sup>

## **Hjælpevarer, Omkostningsvarer og Magasinvarer**

Hjælpevarer er de varer, der indgår i en virksomheds produktion. Omkostningsvarer og Magasinvarer indgår ikke i virksomhedens produktion. Hjælpevarer består af materialer, der forbruges under produktionen af den endelige varer.<sup>104</sup> Omkostningsvarer består af almindeligt anvendte effekter til vedligeholdelse og reparationer af driftsmidler som papir, tryksager, brændsel til opvarmning af virksomhedens lokaler, bolte og skruer.<sup>105</sup> <sup>106</sup> Magasinvarer består af varer som byggematerialer og maskinmaterialer beregnet til anlæg og vedligeholdelse som cement, døre og vinduer.<sup>107</sup> <sup>108</sup>

### 6.4.3. Domme og afgørelser

#### **SKM.2016.188.SR**

Sagen omhandlede, om der ville være tale om et fast driftssted, hvis et datterselskab leverede ydelser til moderselskabet ved at lagre moderselskabets software, data og annonceindhold. Moderselskabet havde ikke en landespecifik website, men brugerne havde adgang til

---

<sup>101</sup> SKAT, Den juridiske vejledning 2022, version 3.8, G.A.3.2.2.1.3.6.1.

<sup>102</sup> SKAT, Den juridiske vejledning 2022, version 3.8, C.C.2.3.1.2.

<sup>103</sup> SKAT, Den juridiske vejledning 2022, version 3.8, C.C.2.3.1.2.

<sup>104</sup> *Jane Bolander, Liselotte Madsen, Anders Nørgaard Laursen og Inge Langhave*, Lærebog om indkomstskat, 19. udgave, 1. oplag, Djøf Forlag, 2021, s. 231

<sup>105</sup> *Jane Bolander, Liselotte Madsen, Anders Nørgaard Laursen og Inge Langhave*, Lærebog om indkomstskat, 19. udgave, 1. oplag, Djøf Forlag, 2021, s. 231

<sup>106</sup> Karnovs redaktion, karnovs noter til varelagerloven §1, stk. 1, note nr. 2

<sup>107</sup> *Jane Bolander, Liselotte Madsen, Anders Nørgaard Laursen og Inge Langhave*, Lærebog om indkomstskat, 19. udgave, 1. oplag, Djøf Forlag, 2021, s. 231

<sup>108</sup> Karnovs redaktion, karnovs noter til varelagerloven §1, stk. 1, note nr. 2

hjemmesiden gennem deres internetudbydere, og reklamer blev leveret til dem ud fra deres demografi. Skatterådet tiltrådte SKAT's indstilling og begrundelse og fandt, at der ikke forelå et fast driftssted for moderselskabet, når de kun lagrede software, data og annonceindhold på servere i Danmark. Afgørelsen var dog begrundet med, at aftaler om levering af tjenesteydelser mellem moderselskabet og datterselskabet skete på armslængdevilkår.

#### **SKM.2020.390.SR**

Sagen omhandlede, om selskab H1, der var forbundet igennem en koncern med selskab H2, ville få fast driftssted i Danmark, hvis H1 lagrede sin software, data osv. hos selskab H2. Skatterådet tiltrådte SKAT's indstilling og begrundelse og fandt, at H1 ikke ville få fast driftssted i Danmark ved at lagre sin software og data på servere hos H2. Begrundelsen var, at de to selskaber handlede på armslængdevilkår og ikke havde indflydelse på hinandens virksomhed.

#### **SKM.2022.119.SR**

Sagen Omhandlede, om der forelå et fast driftssted i Danmark når et selskab lagrede sin software og data på fysiske servere i Danmark, hvor serverne blev ejet og vedligeholdt af et andet selskab. Skatterådet bekræftede, at køb af tjenesteydelse for lagring af selskabets software og data ikke statuerede et fast driftssted i Danmark. Begrundelsen hertil fulgte SKAT's indstilling om, at sagen mindede om SKM.2016.188.SR og SKM.2020.390.

#### 6.4.4. Anvendelse

Varelagerloven er baseret på en hovedlov fra 1967 med en række ændringer igennem årene, der oftest er sket på grund af ændringer i skattekontrolloven og skatteforvaltningsloven. Loven kan derfor ikke anses som være lavet med tanke for nutidens teknologiske muligheder.

Efter sagerne SKM.2016.188.SR, SKM.2020.390 og SKM.2022.119.SR kan det udledes, at data er et aktiv der kan lagres i skatteretlig forstand.

Varelagerloven omfatter som udgangspunkt alle aktiver, der anses erhvervet med videresalgshensigt. Varer defineres ikke i varelagerloven, men anses i Den juridiske vejledning som løsøre der er bestemt til videresalg. Det fremgår ikke direkte i varelagerloven eller Den juridiske vejlednings kommentarer til varelagerloven, hvad der skal forstås med løsøre. Generelt anses løsøre juridisk som fysiske flytbare formuegenstande. Den Juridiske vejledning anvender også denne definition under andre områder. Løsøre afgrænses også til ikke at omfatte aktiver som fast ejendom, tjenesteydelser, fordringer og immaterielle rettigheder. Data er ikke omfattet af de

negativt afgrænsede aktiver. Data kan anses som et aktiv, der sælges ved at se på anvendelsen og forståelsen i købeloven, hvor data omtales som digitalt indhold. Det kan også udledes fra behandlingen af data begrebet i civilretten, at data kan flyttes. Samtidig finder OECD, at data er en fysisk repræsentation for oplysninger og information. Opfattelsen af data som en fysisk repræsentation for information fremgår ikke i den danske civilretlige forståelse, men er heller ikke afvist. Købeloven gør heller ikke forskel på om de af loven omfattede varer er materielle eller immaterielle. Varelagerloven kommer ikke med noget krav om, at der skal være tale om en fysisk genstand, men fokuserer mere på videresalgshensigten. Hovedloven er fra 1967, og det digitale marked har derfor ikke været kendt på daværende tidspunkt. Data kan derfor forstås som en vare i varelagerlovens forstand, når erhvervelsen af data er sket med en videresalgshensigt.

Hjælpevarer forstås som de varer, der indgår i produktionen af varer. Det ses i databasedirektivet og købeloven, at data kan indgå i databaser og som en del af en vare efter købeloven. Data kan derfor anses som en hjælpevarer.

Fra sagen SKM.2016.188.SR kan det udledes, at ikke alle data bør anses som varer eller hjælpevarer, idet visse data anvendes til at udbyde reklamer efter de tilhørende personers demografi og ikke anvendes til videresalg eller til at indgå i produkter, der skal videresælges.

Data anses ikke som et råstof eller emballage, idet data ikke er fysisk eksisterende og ikke fremkommer som naturligt materiale i jorden eller kan anvendes på samme måde som emballage.

## 6.5. Data som en formuegenstand

### 6.5.1. Introduktion

Statsskatteloven ligger de grundlæggende regler for beskatning af indkomst i Danmark, når særlovgivning ikke regulerer en given indkomst, vil indkomsten behandles efter statsskattelovens regler og principper. Begrebet formuegenstande fremgår i statsskatteloven §5, og er de aktiver, der ikke skal indgå i indkomstopgørelsen.

### 6.5.2. §5

I statsskatteloven §5 fremgår det, at gevinst ved salg af formuegenstande ikke medregnes i den skattepligtige indkomst. Begrebet formuegenstand defineres ikke i statsskatteloven, i stedet anvendes begrebet den skattepligtiges ejendele om de samme aktiver. Fra ordlyden af §5 fremgår det også i starten, at værdiforøgelse på formuegenstande ikke er en del af indkomsten fra §4.<sup>109</sup> Generelt omfatter statsskatteloven §4 alle indkomster.<sup>110</sup> I forarbejdet til loven fremgår der ligeledes ikke en definition af begrebet formuegenstande.<sup>111</sup>

Den juridiske vejledning omtaler statsskatteloven §5 som afgrænsningen til §4 i samme lov, hvor der skelnes mellem indkomsten og indkomstgrundlaget også henvist til som formuen.<sup>112</sup> Den juridiske vejledning omtaler direkte formuegenstande som aktiver.<sup>113</sup> Et andet sted i Den juridiske vejledning omtales formuegenstande som private aktiver og der gives eksempler som indbo eller samlinger. Den juridiske vejledning opdeler også formuegenstandene i tre kategorier, der henholdsvis er privat, erhverv og spekulation.<sup>114</sup>

Skatteretsteorien anser begrebet formuegoder som noget, der kan benyttes privat eller erhvervsmæssigt. Formuegenstande omfatter alt, men på nuværende tidspunkt anvendes begrebet på de genstande, der ikke omfattes af særlovgivning som aktieavancebeskatningsloven, ejendomsavancebeskatningsloven og kursgevinstloven. Afskrivningsloven anses også som begrænsende for anvendelsen af statsskattelovens §5 på visse aktiver som eksempelvis immaterielle aktiver, der i stedet beskattes efter afskrivningsloven. Skatteretsteoretikere anser

---

<sup>109</sup>Statsskatteloven §5

<sup>110</sup> Statsskatteloven §4

<sup>111</sup> L150 af 23. november, 1921, s. 30

<sup>112</sup> SKAT, Den juridiske vejledning 2022, version 3.8, C.C.2.1.3.1

<sup>113</sup> SKAT, Den juridiske vejledning 2022, version 3.8, C.C.2.1.3.3.1

<sup>114</sup> SKAT, Den juridiske vejledning 2022, version 3.8, C.C.2.1.3.3.4

derfor begrebet formuegenstande som omfattende de aktiver, der ikke omfattes af særlovgivning og finder derfor kun anvendelse på private løsøre, ædelmetaller, kryptovaluta og lignende.<sup>115</sup>

### 6.5.3. SKM.2014.226.SR

#### **Intro**

Sagen omhandlede et selskab, der anmodede skatterådet om bindende svar i forhold til kursberegningen af bitcoins, om kurstab eller kursgevinster på afståelse af bitcoins skulle indgå i indkomstopgørelsen og om der var fradrag for erhvervelse og afståelse af bitcoins. Skatterådets svar er efterfølgende blevet påklaget til landsskatteretten og blevet behandlet i sag SKM.2019.584.LSR.

#### **Spørgsmål og svar**

Spørgeren stillede fem spørgsmål.

Første spørgsmål omfattede om kursen fra hjemmesiden Mt. GOX kunne benyttes til indkomstopgørelsen. Hvortil skatterådet svarede nej.

Andet spørgsmål omfattede om kurstab og kursgevinster på bitcoins skulle indgå i indkomstopgørelsen. Hvortil skatterådet svarede nej

Tredje og fjerde spørgsmål bortfaldt, idet der blev svaret nej til det andet spørgsmål.

Femte spørgsmål omhandlede, om vederlag til bitcoins exchanger var fradragsberettiget. Hvortil skatterådet svarede nej.

#### **Begrundelser og indhentede oplysninger**

Selskabet/spørgeren mente, at behandlingen af bitcoins skulle ske som enhver anden form for valuta.

SKAT havde fundet frem til i sine indhentede oplysninger fra nettet, at der fandtes tre former for virtuel valuta. SKAT fandt frem til, at bitcoins var en del af de virtuelle valutasystemer med tovejs pengestrøm, hvilket betød, at bitcoin kan købes for penge og sælges for penge eller andre ting. SKAT definerede samtidig virtuel valuta som noget ikke fysisk, der kun findes virtuelt.

---

<sup>115</sup> *Jane Bolander, Liselotte Madsen, Anders Nørgaard Laursen og Inge Langhøve, Lærebog om indkomstskat, 19. udgave, 1. oplag, Djøf Forlag, 2021, s.163-167*

Efterfølgende blev der redegjort for bitcoinsystemet, teknikken bag bitcoin, antallet af bitcoins, køb og salg af bitcoins samt prisen for bitcoins.

Til Det første spørgsmål fandt SKAT, at bitcoins ikke kunne anses som valuta som euro eller kroner, idet bitcoins ikke opfyldte de krav, der fremgik i skattekontrolloven.

Til det andet spørgsmål fandt SKAT, at bitcoins ikke var omfattet af kursgevinstloven, idet der ikke var tale om en fordring, en gæld eller en finansielkontrakt. Dette blev begrundet med, at køb eller eje bitcoins ikke krævede en kreditor eller en debitor, idet bitcoins bliver købt for en officiel valuta på en hjemmeside. SKAT finder derfor frem til, at de generelle regler i statsskatteloven skal anvendes. Fra statsskatteloven §4 og §6 udleder SKAT, at det er værdien for bitcoin på det tidspunkt, hvor selskabet får ret til verdslag for dets tjenesteydelse, der ligger grundlag for den indkomstmæssige værdi i indkomstopgørelsen. Betalingen i bitcoins anses ikke som have erhvervsmæssig begrundelse, idet betalingen nemmere kunne være sket i en officiel valuta. Derfor anses erhvervelsen af bitcoins som sket i en personlig interesse for selskabet. I forhold til statsskatteloven §5 kommenterer SKAT, at bitcoins anses som en formuegenstand, der ikke bør beskattes, idet det ikke er omfattet af særlovgivning og det er uvist om selskabets behandling af bitcoin kan anses som virksomhed eller spekulation. SKAT finder derfor frem til, at Bitcoin værdistigninger ikke er relevante i forhold til selskabets indkomst opgørelse, medmindre selskabets behandling af bitcoin anses som en selvstændig virksomhed.

Til det femte spørgsmål fandt SKAT, at der ikke kunne fås fradrag for vederlag til bitcoin exchangeren, idet der var tale om erhvervelse af en formuegenstand, der ikke blev erhvervet i næring eller spekulation, derfor kan udgiften heller ikke anses som afholdt for at erhverve, sikre eller vedligeholde en indkomst.

### **Afgørelse**

Skatterådet tiltrådte SKATS indstilling og begrundelse.

### **SKM.2019.584.LSR**

I Landsskatterettens afgørelse blev Skatterådets afgørelser ændret til afvisning af de stillede spørgsmål, idet Landsskatteretten fandt, at der ikke var tale om en specifik disposition, og dele af Skatterådets svar var baseret på en usikkerhed om forholdene

#### 6.5.4. Anvendelse

Statsskatteloven definerer ikke selv, hvad der skal forstås ved formuegenstande. Men ved samtidig at se på statsskatteloven §4 og anvende Den juridiske vejledning sammen med skatteretsteori kan det udledes, at formuegenstande er aktiver, hvorfra der kan komme en indkomst der omfattes af statsskatteloven §4. Formuegenstande kan anvendes i den privat sfære eller erhvervsmæssig som næring eller spekulation. Ud fra sagen SKM2014.226.SR kan det udledes, at aktiver, der kun eksisterer virtuelt, kan kvalificeres som formuegenstande, hvis aktivet ikke omfattes af særlovgivning. Data kan anses som et aktiv og er derfor ikke en indkomst i sig selv omfattet af statsskatteloven §4. Data kan anses som et aktiv og kan derfor anses som at kunne give en indkomst. Data omfattes heller ikke af anden særlovgivning som behandlet under ”data som immaterielt aktiv”. Data kan derfor anses som værende en formuegenstand.



## 6.6. Data begrebet når skatteretten anses som autonom

Data kan anses som opfylde de krav, der opstilles i årsregnskabsloven for, at noget er et aktiv. Kravene til, at noget er et aktiv er, at der skal være tale om en ressource, der er under ejerens kontrol og vil give en fremtidig økonomisk fordel, hvis værdi kan måles pålideligt. Efter en behandling af data som varelager og som immaterielt aktiv kan det udledes, at data også kan anses som aktiv i skatteretten.

Idet data anses som et aktiv, der ikke eksisterer i fysisk form, kunne data anses som et immaterielt aktiv. Data kan ikke anses som goodwill eller knowhow, idet data ikke opfylder den skatteretlige definition af disse aktiver. Ved anvendelse af afskrivningsloven §40, forarbejdet L102 samt TfS.1999.574.VLR bliver det dog klarlagt, at selvom afskrivningsloven §40 ikke er udtømmende kræves det, at et aktiv er en rettighed, før det kan anses som værende omfattet af afskrivningsloven §40 som et af de andre immaterielle aktiver. Data kan derfor ikke skatteretligt defineres som et immaterielt aktiv.

Når data ikke omfattes af de immaterielle aktiver, anvendes afskrivningsloven til at undersøge, om data kan anses som et driftsmiddel. Ved en redegørelse og analyse af begrebet driftsmiddel blev det fastlagt, at driftsmiddelbegrebet i sig selv ikke fastlagt og bliver fastlagt igennem retspraksis, hvor driftsmidler afgrænses til ikke at være de andre omfattede aktiver i afskrivningsloven. Data måtte derfor kunne anses som et driftsmiddel, når kravet til erhvervsmæssig anvendelse og tab af værdi karakteriserer visse data.

Varelagre består efter varelagerloven §1 af varer, råstoffer, halvfærdige produkter, hjælpevarer og emballage. Data anses ikke som halvfærdige produkter, råstoffer eller emballage, idet data ikke omfattes af definitionerne for disse aktiver. Nogen data kan anses som en hjælpevarer, idet de efter købeloven og databasedirektivet kan indgå i andre varer. Data kan også anses som varer omfattet af varelagerloven, idet data kan lagres som vist i sagerne SKM.2016.188.SR, SKM.2020.390 og SKM.2022.119.SR og nogen data samtidig erhverves med videresalgshensigt. Samtidig indgår data ikke i den negative afgrænsning for varelagre, der omfatter fast ejendom, tjenesteydelser, fordringer, immaterielle rettigheder. Nogen data kan derfor anses som omfattet af varelagerlovens definitioner af varer og hjælpevarer.

Formuegenstande defineres som aktiver, der udgør indkomstgrundlaget. Formuegenstande kan anvendes privat eller erhvervsmæssigt. Formuegenstande anses som omfattende alle aktiver, men er afgrænset af særlovgivning, hvor særlovgivningen overtager beskatningen af de i

særlovgivningens omfattede aktiver. Formuegenstande omfatter derfor på nuværende tidspunkt de aktiver, der ikke omfattes af særlovgivning. SKM2014.226.SR viser, at formuegenstande ikke har noget krav om at være fysiske. Data er i sig selv ikke en indkomst, men kan ligge et grundlag for en indkomst. Data kan derfor anses som en formuegenstand.

Data kan, når skatteretten anses som autonom, skatteretligt defineres som et aktiv og en formuegenstand. Nogen data anvendes på en sådan måde, at de anses som et omsætningsaktiv, der omfattes af varelagerloven som varer og hjælpevarer og kan derfor opgøres efter de regler, der er i varelagerloven. Andre data anvendes som anlægsaktiver, der kan være i form af driftsmidler.

## 7. Hvordan kan data beskattes

Data kan anses som en formuegenstand, i form af omsætningsaktiver eller anlægsaktiver. De data, der anses som omsætningsaktiver, omfattes af varelagerloven. Varelagerloven stiller intet krav, om anvendelse af sine bestemmelser på de aktiver som varelagerloven omfatter, men er i stedet en valgmulighed for en anden måde skattemæssigt at opgøre sin omsætningsindkomster på. Når varelagerloven kun er en valgmulighed og data ikke omfattes af anden særlovgivning, vil de data, der er omsætningsaktiver, skulle beskattes efter statsskatteloven. De data, der anses som anlægsaktiver og omfattes af driftsmiddelbegrebet, vil skulle beskattes efter reglerne i afskrivningsloven.

### 7.1. Statsskatteloven §4

#### 7.1.1. Introduktion

Statsskatteloven §4 anses som den positive afgrænsning for, hvad der skal indgå i den skattepligtige indkomst.

#### 7.1.2. §4

Efter ordlyden i §4 består den skattepligtige indkomst af årets samlede indtægter bestående af penge eller formuegoder af pengeværdi både fra Danmark og andre lande. Den efter §4 skattepligtige indkomst bliver begrænset af statsskatteloven §5 og §6. Statsskatteloven §4 ender med ordlyden ”således f.eks.”, hvor efter seks punkter med oplysninger af, hvad der anses som skattepligtig indkomst nævnes.<sup>116</sup> Indkomst omfattet af statsskatteloven §4 opfattes derfor som alle indtægter en skattepligtig har.<sup>117</sup> <sup>118</sup> Indtægterne kan også være engangstilfælde eller tilbagevendende.<sup>119</sup> Dette giver udgangspunktet, at en indtægt er skattepligtig, og det derfor kræver lovhjemmel for, at indtægten er skattefri.<sup>120</sup>

Litra a i statsskatteloven §4 nævner indtægts eksempler som næring eller alle former for virksomhed, vederlag for kunstnerisk, videnskabelig eller litterær virksomhed og vederlag for arbejde, tjenesteydelser eller bistandsydelser.

---

<sup>116</sup> Statsskatteloven §4

<sup>117</sup> Anders Nørgaard Laursen, karnovs noter til statsskatteloven §4, note nr. 1

<sup>118</sup> Jane Bolander, Liselotte Madsen, Anders Nørgaard Laursen og Inge Langhave, Lærebog om indkomstskat, 19. udgave, 1. oplag, Djøf Forlag, 2021, s. 161

<sup>119</sup> SKAT, Den juridiske vejledning 2022, version 3.8, C.C.2.1.2.1

<sup>120</sup> Jane Bolander, Liselotte Madsen, Anders Nørgaard Laursen og Inge Langhave, Lærebog om indkomstskat, 19. udgave, 1. oplag, Djøf Forlag, 2021, s. 160

Litra b i statsskatteloven §4 nævner indtægts eksempler som forpagtning og leje af rørligt eller urørligt gods, vederlagsfri udnyttelse af andres rørlege eller urørlege gods samt lejeværdien af en bolig.

#### 7.1.3. Formuegoder af penge værdi

Statsskatteloven nævner formuegoder af penge værdi som tilhørende i den skattepligtige indkomst. Hermed skal det forstås, at modtager en skattepligtig person vederlag i form af andet end penge, vil formuegodets værdi skulle indgå i den skattepligtige indkomst. Driver modtageren samtidig erhverv med formuegoder af samme art som det modtagne, vil fortjeneste og tab på godet ved en senere afståelse også skulle indgå i den skattepligtige indkomst. Drives der ikke erhverv med formuegoder af samme art som det modtagne kan formuegodet stadig skulle beskattes, hvis der er tale om vederlagsnæring.<sup>121</sup>

#### 7.1.4. Retserhvervelsesprincippet

Retserhvervelsesprincippet udledes af statsskattelovens §4 ordlyd ”samlede årsindtægter”. Retserhvervelsesprincippet forstås efter anvendelse i retspraksis som, den indkomst, der er skattepligtig, skal indgå i det indkomstår, hvor den skattepligtige modtager får et retskrav på vederlaget. Betalingstidspunktet eller modtagelsestidspunktet for vederlaget har derfor ikke nogen betydning for, hvornår indtægten indgår i den skattepligtige indkomst.<sup>122</sup>

#### 7.1.5. Brugsret af andres aktiver

I statsskatteloven §4, litra b er et af eksemplerne på indtægt, der indgår i den skattepligtige indkomst, vederlagsfri benyttelse af andres rørlege eller urørlege gods. Den økonomiske fordel, en skattepligtig person opnår ved at bruge en anden persons formuegoder, indgår i den skattepligtige indkomst. Efter Den juridiske vejledning beskattes en skattepligtig person ikke af brugen af egne formuegoder, medmindre udnyttelsen af formuegodet giver den skattepligtige et økonomisk udbytte.<sup>123</sup>

---

<sup>121</sup> SKAT, Den juridiske vejledning 2022, version 3.8, C.C.2.1.2.1.

<sup>122</sup> Anders Nørgaard Laursen, karnovs noter til statsskatteloven §4, note nr. 4

<sup>123</sup> SKAT, Den juridiske vejledning 2022, version 3.8, C.C.2.1.2.1.

#### 7.1.6. Anvendelse

Statsskatteloven §4 er den positive afgrænsning for, hvad der anses som skattepligtig indkomst. Ved at anvende bestemmelsen kan det vises, hvordan alt indkomst anses som skattepligtig indkomst. I forhold til data kan det anvendes til at vise, at enhver økonomisk fordel, der kommer fra udnyttelsen af data, vil være at anse som en skattepligtig indtægt.

I statsskatteloven §4, litra a er handel et af de nævnte eksempler, hvorfra en skattepligtig indtægt kan opstå. Idet data kan anses som en vare efter varelagerloven og kan anses som en vare i købeloven, kan anvendelsen af statsskatteloven vise, at handel med data kan anses som en skattepligtig indkomst.

I statsskatteloven §4, litra b fremgår det, at både rørligt og urørlige formuegoder anses som aktiver, der kan give en indtægt ved at blive udlejet og udnyttet af andre. I Forhold til data kan det anvendes til at vise, hvordan data kan give en indtægt i de tilfælde, hvor data udlejes eller bortforpagtes. Bestemmelsen kan også anvendes til at vise, hvordan skattepligtiges udnyttelse af data, uden betaling for brugen, kan give den skattepligtige en økonomisk fordel, der vil skulle anses som en skattepligtig indkomst. I SKM.2016.188.SR beskrev spørgeren, hvordan brugere af deres hjemmesider demografi blev anvendt til at præcisere de reklamer, der blev vist for brugerne. Fra SKM.2016.188.SR kan det ses, hvordan udnyttelse af data igennem brugernes demografi anvendes til at effektivisere en anden indkomst fra reklamer.

Statsskatteloven §4 kan anvendes til at vise, hvordan værdien af data kan indgå i den skattepligtige indkomst, idet bestemmelsen ikke kun anser indkomst i form af penge som skattepligtig indtægt, men også indkomst i form af formuegoder, der har pengeværdi som skattepligtig indkomst. Fra købeloven §4a, stk. 3 kan det ses, hvordan data i form af personoplysninger kan anvendes som et betalingsmiddel. Data kan derfor anses som indkomst i visse tilfælde.

Retserhvervsprincipper kan anvendes til at vise, hvornår en indkomst fra data eller indkomst i form af data skal indgå i den skattepligtige indkomst. Efter retserhvervsprincipper vil data eller indtægten fra data skulle indgå i den skattepligtige indkomst i det øjeblik, der erhverves en ret til dataene eller indtægten fra dataene.

## 7.2. Statsskatteloven §5

### 7.2.1. Introduktion

Data kan som tidligere fastlagt anses som en formuegenstand. Formuegenstande behandles i statsskatteloven §5. Bestemmelsen udgør den negative afgrænsning af, hvad der anses som skattepligtig indkomst, hvor med der menes de indtægter, der ikke anses som skattepligtig indkomst.<sup>124</sup> Statsskatteloven §5 indeholder selv to undtagelser for, hvornår undtaget indkomst alligevel anses som skattepligtig indkomst.

### 7.2.2. §5

Efter statsskatteloven §5 ordlyd indgår værdivækst og værditab på formuegoder ikke i den skattepligtige indkomst. Fortjeneste og tab ved salg af formuegenstande indgår heller ikke i den skattepligtige indkomst. Undtagelserne til dette udgangspunkt af, hvad der anses som skattefri indkomst, er ifølge ordlyden de tilfælde, hvor formuegenstanden er solgt som et led i den skattepligtiges næringsvej eller spekulation. Efter ordlyden gælder undtagelsen til skattefrihed kun salg. I skatteretsteorien opfattes salg ikke bogstaveligt, men skal forstås som alle former for afståelser.<sup>125</sup> Den samme forståelse anvendes af SKAT i Den juridiske vejledning.<sup>126</sup> Efter Karnovs kommentarer til statsskatteloven udledes denne forståelse fra sagerne U.1980.121.H og U.1969.677.H, hvor afståelse beskrives som enhver overgang eller ophør af ejendomsretten.<sup>127</sup>

### 7.2.3. Realisationsprincippet

Realisationsprincippet udledes fra statsskatteloven §5 ordlyd om, at værdistigninger eller fald ikke medtages i den skattepligtige indkomst. Realisationsprincippet betyder, at aktiver realiseres på det tidspunkt, hvor de afstås, hvor efter den realiserede værdi vil indgå i den skattepligtige indkomst.<sup>128</sup>

Værdisingninger kan efter særlovgivning påvirke den skattepligtige indkomstopgørelse, når lagerprincippet ifølge særlovgivning skal anvendes, eller der gives en lovhjemlet ret til at anvende

---

<sup>124</sup> SKAT, Den juridiske vejledning 2022, version 3.8, C.C.2.1.3.1

<sup>125</sup> Jane Bolander, Liselotte Madsen, Anders Nørgaard Laursen og Inge Langhave, Lærebog om indkomstskat, 19. udgave, 1. oplag, Djøf Forlag, 2021, s. 459

<sup>126</sup> SKAT, Den juridiske vejledning 2022, version 3.8, C.C.2.1.3.3

<sup>127</sup> Anders Nørgaard Laursen, Karnovs noter til statsskatteloven §4, note nr. 16

<sup>128</sup> Jane Bolander, Liselotte Madsen, Anders Nørgaard Laursen og Inge Langhave, Lærebog om indkomstskat, 19. udgave, 1. oplag, Djøf Forlag, 2021, s. 163 og 452-453

lagerprincippet.<sup>129</sup> Lagerprincippet anvendes eksempelvis på opgørelsen af varelagre omfattet af varelagerloven.

#### 7.2.4. Private- og anlægsaktiver

Private formuegoder, der afstås beskattes som udgangspunkt ikke ifølge statsskatteloven §5, men kan blive beskattet efter reglerne i særlovgivning. De private formuegoder er de formuegoder, der ikke omfattes af de to undtagelser i statsskatteloven §5 kaldet næring og spekulation.<sup>130</sup>

Anlægsaktiver, der afstås beskattes som udgangspunkt ikke ifølge statsskatteloven §5, men kan blive beskattet efter særlovgivning. Anlægsaktiver er de formuegenstande, der indgår i en virksomheds indkomstgrundlag og ikke er erhvervet med en videresalgshensigt, derfor er anlægsaktiver ikke omfattet af næringsundtagelsen for skattefrihed efter statsskatteloven §5.<sup>131</sup>

I sagen SKM.2008.1006.LSR gav SKAT et bindende svar om, at salget af en antik spansk guitar skulle beskattes. Sagen blev anket til landsskatteretten, der afgjorde, at guitaren ikke skulle beskattes, idet der var tale om en privat formuegenstand. Sagen omhandlede en person, der drev virksomhed med restauration og bygning af guitarer, der havde købt en antik guitar og senere solgt den antikke guitar videre med en fortjeneste. Landsskatteretten lagde vægt på, at guitaren ikke var erhvervet med videresalgshensigt, men for at spille på guitaren, at der var anvendt private midler til at købe guitaren, at guitaren var forsikret igennem en privat forsikring og, at guitaren blev opbevaret i den skattepligtiges private hjem.

#### 7.2.5. Næring

Efter statsskatteloven §5 er den ene undtagelse til skattefrihed for afståelse af et formuegode det tilfælde, hvor formuegodet afstås som et led i den skattepligtiges næringsvej. Konstateres en afståelse som led i næring, vil der ske beskatning af det afståede formuegode efter statsskatteloven §4.

Efter skatteretsteorien anses der som at forelægge næringsbeskatning, når et formuegode er erhvervet som led i den skattepligtiges erhvervsmæssige virksomhed, der køber og sælger varer af den samme art, og formuegenstanden er erhvervet med en videresalgshensigt med en forventet fortjeneste. De formuegenstande, der ikke handles med normalt, anses i skatteretsteorien ikke som

---

<sup>129</sup> Jane Bolander, Liselotte Madsen, Anders Nørgaard Laursen og Inge Langhave, Lærebog om indkomstskat, 19. udgave, 1. oplag, Djøf Forlag, 2021, s. 163

<sup>130</sup> SKAT, Den juridiske vejledning 2022, version 3.8, C.C.2.1.3.3.4

<sup>131</sup> SKAT, Den juridiske vejledning 2022, version 3.8, C.C.2.1.3.3.2

erhvervet som et led i næringsvejen. Formuegenstande kan stadig anses som afstået uden for den skattepligtiges næringsvej, selvom den skattepligtige driver næring med formuegenstande af den pågældende art. Udgangspunktet er, at formuegenstande, som en skattepligtig normalt driver næring med, anses som afstået som led i dennes næringsvej.<sup>132</sup>

Fastlæggelsen af en næringsvirksomhed med et formuegode vurderes efter skatteretsteorien ud fra en række momenter. Hovedsageligt skal der være tale om en systematisk erhvervelse af en indkomst. De andre momenter, der ifølge skatteretsteorien bør overvejes, er antallet af handler med formuegenstande af den pågældende art, omfanget af handlerne, den skattepligtiges uddannelse og professionelle tilknytning til erhverv omfattende formuegenstande af den pågældende art og betydningen af handlerne med det pågældende formuegode i forhold til den skattepligtiges økonomi.<sup>133</sup>

Efter Den juridiske vejledning skal næring forstås som en professionel, omfattende og systematiske omsætning af en formuegenstand. Den juridiske vejledning sætter også krav til, at formuegenstanden skal være erhvervet eller produceret med en videresalgshensigt og forventning om fortjeneste. Næringsbegrebet kan ifølge Den juridiske vejledning forstås forskelligt i særlovgivning.<sup>134</sup>

I Den juridiske vejledning omtales en anden form for næringsaktiv. Den juridiske vejledning kalder denne anden form for næring for vederlagsnæring. Efter Den juridiske vejledning skal denne definition forstås som en mulig næringsbeskatning af værdistigningen eller værditabet på en senere afståelse af en modtaget indkomst i form af usædvanlige betalingsmidler, selvom den skattepligtige ikke er næringsdrivende med det modtagne formuegode. Ifølge Den juridiske vejledning vil der være en formodningsregel, om at modtagelse af en formuegenstand som vederlag vil anses som sket med videresalgshensigt og mulig fortjeneste. Det er derfor den skattepligtige, der skal afkræfte denne formodning for, at formuegenstande modtaget som vederlag er erhvervet som anlægsaktiv eller er erhvervet på grund af private interesser.<sup>135</sup>

---

<sup>132</sup> Jane Bolander, Liselotte Madsen, Anders Nørgaard Laursen og Inge Langhave, Lærebog om indkomstskat, 19. udgave, 1. oplag, Djøf Forlag, 2021, s. 453-455

<sup>133</sup> Henrik Kure, skatteret kompendium, 7. udgave, 2. oplag, Karnov Group Denmark, 2022, s. 112-113

<sup>134</sup> SKAT, Den juridiske vejledning 2022, version 3.8, C.C.2.1.3.3.2

<sup>135</sup> SKAT, Den juridiske vejledning 2022, version 3.8, C.C.2.1.3.3.2



Anses en formuegenstand ikke som et næringsaktiv, vil det for erhvervsvirksomheder kunne blive anset som et anlægsaktiv og for fysiske personer som et privat formuegode.<sup>136</sup> Anlægsaktiver beskattes ikke som følge af udgangspunktet i statskatteloven §5.<sup>137</sup>

Opgørelsen for beskatning af næringsaktiver sker ved en nettoopgørelse, hvor anskaffelsessummen skal fratrækkes afståelsessummen. Når nettoindkomsten er opgjort, vil fortjenesten eller tabet efterfølgende kunne indgå i den skattepligtige indkomst.<sup>138</sup>

#### 7.2.6. SKM.2021.291.SR

##### **Intro**

Sagen omhandlede skattestyrelsens bindende svar om spørgeren kunne anses som næringsdrivende med handel af kryptovaluta. Skattestyrelsen havde ikke anset spørgeren som næringsdrivende. Spørgeren klagede derfor spørgsmålet til skatterådet, hvor skatterådet heller ikke fandt, at spørgeren kunne anses som næringsdrivende med kryptovaluta. Skatterådet lagde vægt på praksis i forhold til andre formuegenstand, kryptovalutaens karakter og anvendelsesmuligheder og spørgerens professionelle tilknytning til handel med kryptovaluta.

##### **Spørgsmål og svar**

Den skattepligtige anmodede om bindende svar, i forhold til om den skattepligtige skulle anses som næringsdrivende med kryptovaluta. Hvortil skatterådet svarede nej.

##### **Faktiske omstændigheder og skattestyrelsens indstilling.**

Spørgeren erhvervede bitcoins for første gang i 2014. Efterfølgende er spørgerens beholdning delt op i to. En del, der ikke havde været handlet med og en del, hvor beholdningen var blevet handlet med. Spørgerens anmodning om bindende svar omhandlede den aktive del af bitcoinbeholdningen, der blev handlet med. Spørgeren er uddannet IT-programmør og havde erhvervet bitcoin på grund af en interesse. Den aktive del bliver handlet med på daglig basis. Spørgeren havde også opsagt sit job for kun at handle med kryptovaluta. Det tidligere arbejde var hos en bank, hvor spørgeren havde arbejdet med udvikling af portføljevaltningssoftware.

---

<sup>136</sup> Jane Bolander, Liselotte Madsen, Anders Nørgaard Laursen og Inge Langhave, Lærebog om indkomstskat, 19. udgave, 1. oplag, Djøf Forlag, 2021, s. 453-455

<sup>137</sup> SKAT, Den juridiske vejledning 2022, version 3.8, C.C.2.1.3.3.2

<sup>138</sup> SKAT, Den juridiske vejledning 2022, version 3.8, C.C.2.1.3.3.2

Skattestyrelsen indstillede, at spørgeren ikke skulle anses som næringsdrivende med handel af kryptovaluta. Ifølge skattestyrelsen skal kryptovaluta anses som formuegenstande, der beskattes efter statsskatteloven §§4-6, medmindre der er tale om shorting eller gearing. De kryptovaluta spørgeren gearede ansås som omfattet af kursgevinstloven på grund af skattestyrelsens afgørelse. De kryptovaluta, der ikke blev gearret, skulle vurderes ud fra handelsnæringskriterierne, idet der ikke var praksis for skatteretlig behandling af næring ved handel med kryptovaluta. Kriterierne for handelsnæringen er antallet af handler, systematikken i handlerne, sammenhængen med spørgerens erhverv, forholdet til spørgerens økonomi, spørgerens professionelle tilknytning for markedet med aktivet og om handlerne var lavet med fortjeneste som hensigt. Den generelle praksis for næring er begrænset til fast ejendom og aktier.

I forhold til næring med fast ejendom anså skattestyrelsen det ikke som en mulighed at sammenligne de to aktiver, idet der med kryptovaluta ville kunne laves flere handler på kortere tid, at kryptovaluta er mere volatil og likvid samt at forudse værdisvingninger er svære for kryptovaluta end for fast ejendom.

I forhold til aktier udledte skattestyrelsen, at når en person har arbejdet i en bank med handel af aktier, vil der være en formodning om, at personen efterfølgende altid vil drive næring, hvis de handler med aktier. I forhold til kryptovaluta skulle det vise kravet om en professionel tilknytning til det marked et aktiv handles i og der skulle være tale om arbejde med handel af det pågældende aktiv.

Den virksomhed som spørgeren skulle drive, var der ifølge skattestyrelsen ikke nogen forretningsplan for eller et beskrevet formål for. Samtidig måtte det, på grund af kryptovalutas volatile egenskab, være svært at forudse et forventet overskud.

Derfor lagde skattestyrelsen det til grund, at spørgeren ikke skulle anses som næringsdrivende med handel af kryptovaluta.

### **Afgørelse**

Skatterådet tiltrådte SKAT's indstilling og begrundelse.

## 7.2.7. SKM.2019.7.SR og SKM.2020.229.LSR

### **Intro**

Sagen omhandlede en skattepligtiges mining af bitcoin, der blev anset som hobbyvirksomhed, hvor bitcoinsne blev anset som omsætningsaktiver, der ved en senere afståelse også skulle beskattes af den værdistigning, de havde fået. Sagen blev først sendt til skatterådet, og efterfølgende blev spørgsmålene om skattepligt for de erhvervede bitcoins påklaget til landsskatteretten, hvor skatterådets afgørelse blev stadfæstet.

### **Spørgsmål og svar**

I sagerne var der stillet ti spørgsmål, hvor spørgeren påklagede skatterådets svar til spørgsmål 3-6 til landsskatterådet.

Spørgsmål nr. 1 omhandlede om spørgeren drev hobbyvirksomhed ved mining af bitcoin. Hvortil skatterådet svarede ja.

Spørgsmål nr. 2 omhandlede om spørgeren drev erhvervsvirksomhed ved mining af bitcoin. Hvortil skatterådet svarede nej.

Spørgsmål nr. 3-6 omhandlede om spørgeren skulle anses som skattepligtig af indkomsten ved afståelse af de bitcoins spørgeren havde erhvervet ved mining. Hvortil skatterådet svarede ja.

Spørgsmål nr. 7 omhandlede om afståelsen skulle indberettes som personlig indkomst. Hvortil skatterådet svarede ja.

Spørgsmål nr. 8 omhandlede om spørgeren ville blive arbejdsmarkedsbidragspligtig ved en afståelse. Hvortil skatterådet svarede nej.

Spørgsmål nr. 9 spørgsmålet bortfaldt, idet der blev svaret nej til spørgsmål nr. 8.

Spørgsmål nr. 10 omhandlede om spørgeren ville være skattepligtig af en værdistigning på bitcoinsne, hvis de blev anvendt til at købe varer og ydelser. Hvortil skatterådet svarede ja.

### **Faktiske omstændigheder**

Spørgeren var uddannet med en kandidatgrad i datalogi og havde efterfølgende arbejdet som softwareudvikler. Spørgeren havde minet bitcoin i sin fritid. Indtægten i bitcoins i perioden 2011-2013 var langt mindre end spørgerens lønindkomst.

## **Skatterådets afgørelse**

Spørgsmål 1 og 2 blev afgjort ud fra skattestyrelsens indstilling om, at der ikke var tale om erhvervsvirksomhed, men i stedet var der tale om hobbyvirksomhed. Begrundelsen dertil var, at der for erhvervsmæssig virksomhed kræves drift for egne regning og risiko for at opnå et overskud, hvor virksomheden udøves regelmæssigt i en ikke for kort periode, og virksomheden skal have et vist omfang, og spørgeren havde vidst, at der var tale om en underskudsgivende aktivitet fra starten af hvorfor, at den personlige interesse i mining af bitcoins blev anset til at overgå den økonomiske interesse.

Spørgsmål 3 blev afgjort ud fra skattestyrelsens indstilling om, at spørgeren var skattepligtig af indkomsten fra hobbyvirksomheden. Begrundelsen dertil var, at indtægt fra hobbyvirksomhed efter Den juridiske vejledning anses som skattepligtig indkomst, at spørgeren havde fået ret til indkomst ved mining af bitcoins, hvor indkomsten skete i form af bitcoins, at indtægten i form af bitcoins skulle anses som indtægt i form af usædvanlige betalingsmidler, der ifølge Den juridiske vejledning giver en formodning om, at de modtagne aktiver erhverves med videresalgshensigt for virksomheden. Skattestyrelsen anså ikke formodningen om videresalgshensigt for afkræftet, idet bitcoinsne var anvendt til at købe VPN og senere i 2018 var en del af beholdningen blevet solgt.

Spørgsmålene 4-6 blev afgjort ud fra besvarelsen af spørgsmål 3.

## **Landsskatterettens afgørelse**

Landsskatteretten stadfæstede skatterådets afgørelse.

Landsskatteretten udtalte samtidig, at erhvervelsen af bitcoins anses som en naturlig del af mining og derfor var en integreret del af virksomheden. Landsskatteretten anså bitcoins for at minde om andre likvide aktiver, og bitcoins skulle derfor anses som omsætningsaktiver.

### **7.2.8. SKM.2021.443.VLR**

#### **Intro**

Sagen omhandlede en skattepligtig, der i 2011-2012 havde købt for 12.000 kr. bitcoins. Den skattepligtige person havde samtidig udviklet en software, som han stillede gratis til rådighed og derfra modtog donationer i form af bitcoins. Landsretten fandt, at der var spekulationshensigt bag de købte bitcoins, og den skattepligtiges anden interesse ikke ændrede på dette synspunkt.

Samtidig blev donationerne anset som vederlag for softwaren og en senere fortjeneste ved afståelse af donationerne skulle anses som tillæg til indkomsten på grund principperne om vederlagsnæring.

### **Påstande**

Sagsøger har lagt påstand om, at sagsøgers indkomst for 2018 skal nedsættes. Subsidiært, at sagen hjemvises til ny behandling hos skattestyrelsen.

Sagsøgte lagde påstand om frifindelse.

### **Sagsfremstillingen**

Sagen er anlagt på baggrund af skattestyrelsens afgørelse om, at sagsøger var skattepligtig af indkomst, der stammede fra afståelse af bitcoins som spekulation og afståelse af bitcoins fra hobbyvirksomhed.

Sagsøger var uddannet datalog og havde efterfølgende arbejdet med udvikling af software særligt i forhold med software til bitcoin relaterede virksomheder. På grund af sagsøgerens store interesse, havde sagsøgeren i sin fritid udviklet software til opbevaring af bitcoins. Sagsøgeren delte softwaren gratis blev ikke honoreret for sit arbejde, men i stedet modtog sagsøgeren donationer i form af bitcoins.

Sagsøgeren anbragte, at der ikke var påvist spekulationshensigt eller et grundlag for beskatning af de bitcoins, der var modtaget gennem donationer. Herefter fortalte sagsøgeren om, at grunden for de første køb ikke var spekulation, men en ikke økonomisk interesse samt for at teste hans egen software. De bitcoins sagsøgeren modtog ved donationer, mente sagsøgere kom som udslag af gavmildhed fra giverne, idet han stillede sin software gratis til brug.

Sagsøgte anbragte, at sagsøgeren på inden for 13 måneder havde købt for 12.000 kr. i bitcoins uden at komme med en anden anvendelse for bitcoins end spekulationsaktiv. Sagsøgte henviste også til sagen SKM.2014.226.SR, hvor bitcoin blev anset mere som et immaterielt aktiv end en valuta. Bitcoins værdi svingede også meget, hvilket gjorde det uegnet som betalingsmiddel. Sagsøgte redegjorde også for, at alle former for virksomhed var omfattet af statsskatteloven §4 og, at det er forskellen mellem indkomst og indkomstgrundlaget, der skal kigges på for at fastlægge, om der er skattefrihed på et aktiv. Skattepligten skal derfor fastlægges ud fra, om der var tale om en sædvanlig løbende indtægt. Sagsøgte redegjorde derefter for, at donationerne skyldtes den gratis software. Softwaren var ifølge sagsøgte af en sådan kvalitet, at softwaren kunne sælges,

sagsøgeren havde ifølge sagsøgeren selv lagt en stor del af sin fritid i softwaren, sagsøgeren havde også relevant uddannelse og erfaring med faget igennem sit arbejde. Derfor skulle donationerne ifølge sagsøgte anses som støtte til vedligeholdelse og udvikling af støtten. Sagsøgte redegjorde for, at sagsøgte på sin hjemmeside og i beskeder havde beskrevet, hvordan virksomheden med softwaren blev drevet på donationerne. Bitcoins blev af sagsøgte anset som omsætningsaktiv, idet de ikke kunne lægge grundlag for en indtægt. Ifølge sagsøgte skal aktiver, der modtages som usædvanligt vederlag anses for omsætningsaktiver, hvor en senere fortjeneste ved afståelse anses som skattepligtig indkomst.

### **Afgørelse og begrundelse**

Landsretten opdelte sagen i to dele. Del et om sagsøgeren var skattepligtig ved spekulation af de købte bitcoins og del to om, at sagsøgeren var skattepligtig ved næring af de bitcoins, der var modtaget ved donationer.

I forholdet til spekulation lagde landsretten vægt på, at bitcoin generelt ikke havde de store anvendelsesmuligheder udover betalingsmiddel, at bitcoins værdi havde været meget svingende og, at sagsøgeren havde stor indsigt i markedet omkring bitcoins samt muligheden for fortjeneste. Landsretten fandt derfor, at salget af de købte bitcoins var skattepligtige på grund af spekulation.

I forholdet til næring lagde landsretten vægt på, at sagsøgeren havde udviklet software til brug for bitcoins, at sagsøgeren havde stillet softwaren gratis til rådighed for brugere, at sagsøgeren efter sagsøgerens mening havde modtaget donationer i form af bitcoins, at der på sagsøgerens hjemmeside, hvorfra softwaren blev drevet, havde stået, at hjemmesiden ønskedes opretholdt gennem donationerne. Landsretten fandt derfor, at de modtagne bitcoins måtte anses som vederlag for softwaren og, at vederlaget i form af bitcoins var sædvanligt blandt personer med interesse for bitcoins.

Landsretten fastlagde også, at en fortjeneste ved en senere afståelse af de bitcoins, der var modtaget som vederlag for softwaren, ville være skattepligtig efter principperne om vederlagsnæring.

#### **7.2.9. Spekulation**

Efter statsskatteloven §5 er den anden undtagelse til skattefrihed for afståelse af aktiver de tilfælde, hvor formuegenstanden afstås som spekulation. Konstateres spekulation skal fortjenesten ved afståelsen beskattes efter statsskatteloven §4.

Efter skatteretsteorien foreligger der spekulation, når en formuegenstand er erhvervet med videresalgshensigt og forventet fortjeneste. Modsat næring er der intet krav om en systematisk handlen. I stedet kan spekulation findes ved enkeltgangstilfælde. Spekulation beskatning efter statsskatteloven er på nuværende tidspunkt indskrænket i de tilfælde, hvor særlovgivningen omfatter beskatning af spekulation i de i særlovgivningens omfattede aktiver.<sup>139</sup> En spekulationshensigt kan ifølge skatteretsteorien konstateres ud fra en samlet vurdering af momenter der er; tiden formuegenstanden ejes, anvendelsen af formuegodet, hvem der erhverver formuegodet og om formuegodet normalt anses som et spekulationsaktiv.<sup>140</sup>

#### 7.2.10. Anvendelse

Statsskatteloven §5 anvendes til at redegøre for, hvilken indkomst, der ikke anses for skattepligtig. Efter bestemmelsen er værdistigninger og fortjeneste ved salg af formuegenstande ikke at anse som skattepligtig indkomst. Bestemmelsen anvendes også sammen med skatteretsteorien til at redegøre for realisationsprincippet.

Statsskatteloven §5 anvendes også til at vise de undtagelser, der er til skattefritagelsen efter samme bestemmelse. Ifølge loven er der tale om formuegenstande, der afstås som led i næring og spekulation. Loven fortæller ikke selv, hvad der forstås som næring og spekulation. Derfor anvendes Den juridiske vejledning og skatteretsteorien for at redegøre for disse to begreber. Den juridiske vejledning anvendes også til at vise begrebet vederlagsnæring og redegøre for dette begreb. Generelt anses næring som den systematiske erhvervelse af indkomst, der kan vurderes ud fra en række momenter. Vederlagsnæring er modsat næring med aktiver, der erhverves som vederlag for virksomhedens varer eller ydelser og som forventes at indgå i virksomheden som et omsætningsaktive, der senere afstås med fortjeneste for øje.

Sagen SKM.2021.291.SR anvendes gennem en analyse til at redegøre for næringsbegrebet. Sagen anvendes, idet den omhandler kryptovaluta, der ligesom data er et digitalt aktiv. Det kan fra dommen udledes, at der for handel med digitale aktiver, såvel som for generel næring ved handel med aktiver kræves, at aktivet egner sig til andet end spekulation og, at der skal være en generel professionel tilknytning til den form for næring som et aktiv anvendes til.

---

<sup>139</sup> Jane Bolander, Liselotte Madsen, Anders Nørgaard Laursen og Inge Langhave, Lærebog om indkomstskat, 19. udgave, 1. oplag, Djøf Forlag, 2021, s. 455-456

<sup>140</sup> Henrik Kure, skatteret kompendium, 7. udgave, 2. oplag, Karnov Group Denmark, 2022, s. 113

Sagerne SKM.2019.7.SR, SKM2020.229.LSR og SKM 2021.443.VLR anvendes ved en analyse af sagerne til at redegøre for Den juridiske vejlednings begreb vederlagsnæring. Sagerne omhandler modtagelse af kryptovaluta, der er det aktiv, der skatteretligt minder mest om data. Fra sagerne kan det udledes, at vederlagsnæring sker ved modtaget betaling i form af usædvanlige betalingsmidler, hvilket giver en formodning om at det modtagne vederlag indgår i virksomheden som et omsætningsaktiv således at en senere fortjeneste ved afståelse også skal indgå i den skattepligtige indkomst.

Spekulationsbegrebet redegøres for ved anvendelse af skatteretsteori, hvor der fandtes krav og momenter til at fastlægge, hvornår et aktiv kan anses som et spekulationsaktiv. Kravene er, at en formuegenstand erhverves med en videresalgshensigt og gevinst for øje. Momenterne, der kan anvendes, er tiden formuegenstanden ejes, anvendelsen af formuegodet, hvem der erhverver formuegodet og om formuegodet normalt anses som et spekulationsaktiv.

I forhold til data kan statskatteloven anvendes til at fastlægge, om data er et spekulationsaktiv, næringsaktiv herunder vederlagsnæringsaktiv, privatformuegenstand eller anlægsaktiv. Private formuegoder er de data, der ejes af fysiske personer uden for erhverv. Anlægsaktiver er de data, der erhverves som grundlag til en indkomst som driftsmidler.

I forhold til spekulation og næring vil der ikke altid være tale om erhvervelse af data med videresalgshensigt, i de tilfælde, hvor data erhverves for at ligge grundlaget for anden indkomst. Data må også anses som tættere på et næringsaktiv end spekulation, idet information ikke normalt handles med som spekulationsaktiv.

I forhold til næring vil der i tilfælde, hvor data ikke kan anses som afstået ved næring kunne være tale om vederlagsnæring, når data erhverves som vederlag for en anden varer eller ydelse. Et eksempel på data som vederlagsnæring kan ses i sagen SKM.2016.188.SR, hvor data modtages som vederlag for brugen af selskabets hjemmesider.



## 7.3. Statsskatteloven §6

### 7.3.1. Introduktion

Statsskatteloven §6 fastlægger grundlaget for, hvilke udgifter, der kan fradrages i den skattepligtige indkomst. Bestemmelsen bygger på de samme grundtanker, der anvendes i statsskatteloven §§4 og 5, hvor udgifter i forhold til den løbende indkomst er fradragsberettigede, og udgifter til indkomstgrundlaget ikke er fradragsberettiget. Statsskatteloven er begrænset af særlovgivning som ligningsloven og afskrivningsloven.

### 7.3.2. §6

Statsskatteloven opremser de udgifter, der kan fratrækkes den skattepligtige indkomst. I ordlyden af statsskatteloven §6, litra a fremgår det, at driftsomkostninger kan fradrages den skattepligtige indkomst. I Statsskatteloven §6 in fine begrænses udgifter, der kan fradrages med de udgifter, der afholdes af private grunde eller for at udvide indkomsten.<sup>141</sup>

### 7.3.3. Driftsudgifter

Efter ordlyden i statsskatteloven §6, litra a kan driftsomkostninger fradrages den skattepligtige indkomst, hvis udgiften afholdes for at erhverve, sikre og vedligeholde indkomsten. Samtidig fremgår det i slutningen af bestemmelsen, at udgifter skal afgrænses i forhold til privatudgifter og etableringsudgifter.<sup>142</sup>

Et af de krav, der er udledt fra statsskatteloven §6, er en sammenhæng mellem udgiften og den skattepligtige indkomst. Sammenhængen kan vurderes ud fra, om udgiften har været nødvendig og sædvanlig i forhold til at erhverve, sikre og vedligeholde indkomsten. Der opstilles også krav om, at udgiften skal afholdes til en igangværende indtægtskilde.<sup>143 144</sup>

Udgifter, der kan fradrages, skal ifølge bestemmelsen afgrænses overfor de udgifter, der anvendes til anlæg eller etablering af indkomst. Anlæg- og etableringsudgifter skal forstås som udgifter, der afholdes for at starte ny virksomhed eller udvide den eksisterende virksomheds indkomstgrundlag.<sup>145</sup>

---

<sup>141</sup> Statsskatteloven §6

<sup>142</sup> Statsskatteloven §6

<sup>143</sup> SKAT, Den juridiske vejledning 2022, version 3.8, C.C.2.2.1.2

<sup>144</sup> Jane Bolander, Liselotte Madsen, Anders Nørgaard Laursen og Inge Langhave, Lærebog om indkomstskat, 19. udgave, 1. oplag, Djøf Forlag, 2021, s. 285-287.

<sup>145</sup> SKAT, Den juridiske vejledning 2022, version 3.8, C.C.2.2.1.4

#### 7.3.4. Anvendelse

Statsskatteloven §6 kan anvendes til at finde de udgifter, der kan fradrages i forhold til indtægt fra data. Dette kræver, efter bestemmelsen, at de udgifter, der afholdes i forhold til data, sker for at erhverve, sikre og vedligeholde indtægten fra data. Bestemmelsen anvendes også til at vise, at for, at en udgift kan fradrages, opsættes der krav til, at udgiften anses som sædvanlig og nødvendig. Der må efter bestemmelsen ikke være tale om udgifter for at starte en ny virksomhed, hvor data anvendes til at skaffe en indkomst eller udgifter for en igangværende virksomhed, hvor data anskaffes for at udvide indkomstgrundlaget.

I forhold til de data, der kan anses som omsætningsaktiver, vil anskaffelsessummen kunne fradrages den skattepligtige indkomst. Anskaffelsessum kan være værdien af anvendelse af en hjemmeside, hvorfra data indsamles. Dette kan udledes fra behandlingen af købeloven, hvor data kan anses som vederlag for anvendelsen af en hjemmeside.

I forhold til de data, der anvendes som driftsmiddel eller anlæg, vil der kun kunne fradrages i forhold til at sikre indkomsten. Et eksempel på en udgift kan findes i SKM.2016.188.SR, hvor der er udgifter for at få lagret data fra virksomheden.

## 7.4. Varelagerloven

### 7.4.1. Introduktion

Data kan som tidligere fastlagt anses som et aktiv, der kan være en del af et varelager. Varelagerloven giver skattepligtige en mulighed for at opgøre deres omsætningsaktiver efter lagerprincippet i stedet for realisationsprincippet.

### 7.4.2. §1

Efter ordlyden i varelagerloven §1, stk. 1 kan fysiske personer, dødsboer samt selskaber og foreninger vælge at opgøre deres varelager på en af tre måder. Den første måde er dagsprisen ved regnskabsårets slutning. Den anden måde er indkøbsprisen med tillæg af fakturaprisen, der kan indeholde fragt, told og lignende. Den tredje måde er fremstillingsprisen, når varen er fremstillet i virksomheden selv.<sup>146</sup>

Efter ordlyden i varelagerloven §1, stk. 3 kan den skattepligtige vælge, hvilken af de tre opgørelsesmåder, den skattepligtige vil anvende for hver varegruppe i varelageret.

### 7.4.3. Virkning på indkomstopgørelsen

Varelagerloven påvirker indkomstopgørelsen ved, at værdien af den skattepligtiges varelager i slutningen af et indkomstår indgår i den skattepligtige indkomst. Herved sker der en forud beskattning af driftsudgifter og resulterer i, at salget fra varelageret ikke beskattes ved realisation, men i stedet beskattes efter lagerprincippet.

Varelageret i slutningen af indkomståret beregnes ved, at værdien af varelageret i begyndelsen af indkomståret tillægges værdien af de indkøbte varer og fratrækkes værdien af de varer, der er brugt i løbet af indkomståret.

### 7.4.4. Lagerprincippet

Lagerprincippet er en undtagelse til realisationsprincippet. Lagerprincippet kræver lovhjemmel for at kunne anvendes, hvor lovhjemlen kan give tilladelse til vælge mellem at anvende lagerprincippet eller anvende realisationsprincippet, eller lovhjemlen kan stille krav til, at lagerprincippet skal anvendes. For varelagre er der i varelagerloven givet den skattepligtige en valgfrihed for anvendelsen. Lagerprincippet opgør fortjeneste og tab i takt med værdisvingninger

---

<sup>146</sup> Varelagerloven §1, stk. 1

ved, at den opgjorte fortjeneste eller tab findes ud fra aktivets værdi i begyndelsen af et indkomstår sammenholdt med aktivets værdi i slutningen af indkomståret.<sup>147</sup>

#### 7.4.5. Opgørelse og afgrænsningen af varelageret ultimo

Varelageret indgår i den skattepligtige indkomst, med den værdi varelageret har i slutningen af indkomståret. Leveringstidspunktet anses som det afgørende for, hvis varelager varerne hører til. Det er derfor ikke retserhvervelsestidspunktet efter retserhvervelsesprincippet der afgør, hvor varerne i varelageret hører til. Varer, der sælges med ejendomsforbehold, anses som være leveret til køberen og vil derfor ikke indgå i sælgerens varelager.<sup>148</sup>

Igennem indkomståret vil varerne også blive solgt. Varer udgår som udgangspunkt fra varelageret efter FIFO-princippet. FIFO-princippet betyder, at de varer, der erhvervet først også udgår først fra varelageret. En anden metode at opgøre varernes værdi på lageret i indkomstårets slutning, er gennemsnitsværdien af varelageret i begyndelsen af indkomståret tillagt værdien af de igennem indkomståret erhvervede varer.<sup>149</sup>

#### 7.4.6. Anvendelse

Varelagerloven anvendes til at fastlægge, hvordan aktiver omfattet af varelagerloven skal beskattes, hvis en skattepligtig vælger at anvende varelagerlovens principper eller igennem anden lovgivning bliver påkrævet at opgøre sit varelager efter varelagerlovens principper.

I forhold til data vil opgørelsen af dem efter lagerprincippet ikke være anderledes end fra andre vare. Hertil kræves det, at dataene ikke forbliver i varelageret, når de er brugt.

---

<sup>147</sup> Jane Bolander, Liselotte Madsen, Anders Nørgaard Laursen og Inge Langhave, Lærebog om indkomstskat, 19. udgave, 1. oplag, Djøf Forlag, 2021, s. 452

<sup>148</sup> Jane Bolander, Liselotte Madsen, Anders Nørgaard Laursen og Inge Langhave, Lærebog om indkomstskat, 19. udgave, 1. oplag, Djøf Forlag, 2021. s. 232-233

<sup>149</sup> Jane Bolander, Liselotte Madsen, Anders Nørgaard Laursen og Inge Langhave, Lærebog om indkomstskat, 19. udgave, 1. oplag, Djøf Forlag, 2021. s. 233-234.

## 7.5. Afskrivningsloven

### 7.5.1. Introduktion

Afskrivningsloven omfatter den skatteretlige behandling af afskrivninger på aktiver samt regler for beskatningen ved afståelse af aktiver, der kan afskrives på. Data kan som fastlagt tidligere i specialet anses som et driftsmiddel.

### 7.5.2. Afskrivninger på driftsmidler

For, at der kan afskrives på et driftsmiddel, skal kravet i afskrivningsloven §§ 1, 2 og 3 være opfyldt. Dette betyder, at et aktiv skal anvendes erhvervsmæssigt ifølge §1. Ifølge §2, stk. 3 skal aktivet udsættes for en værdiforringelse. Efter §3 skal et aktiv været anskaffet, hvormed der efter ordlyden i afskrivningsloven §3 menes leveret til en igangværende virksomhed, bestemt til at indgå i virksomhedens drift og er færdiggjort til at kunne indgå i virksomhedens drift.<sup>150</sup> Ved levering anvendes købelovens forståelse, hvilket betyder det tidspunkt aktivet gives til køber eller ved afsendelseskøb ved overgivelse til første fremmede fragtfører. Med igangværende virksomhed skal der være tale om, at driften senest starter i det indkomstår, hvor afskrivningen på driftsmidlet skal ske. For at være bestemt til at indgå i virksomhedens drift skal driftsmidlet anvendes som et led i virksomhedens erhverv, hvor der ikke er tale om omsætningsaktiver. For at være færdiggjort skal driftsmidlet kunne anvendes i en endelig og funktionsdygtig stand.<sup>151 152</sup>

### Saldometoden

Efter afskrivningsloven §5 afskrives driftsmidler på en samlet saldo for hver virksomhed, med undtagelse af de i §5 B og §5 C omfattede driftsmidler og skibe, der afskrives på særskilte saldoer. De afskrivninger, der laves i et indkomstår, sker på grundlag af saldoværdien. Saldoværdien opgøres som saldoværdien i begyndelsen af indkomståret tillagt indkomstårets anskaffelsessummer for nye driftsmidler og skibe og fratrukket afståelsessummen af de driftsmidler og skibe, der er afstået og leveret i løbet af indkomståret. Saldoværdien i begyndelsen af indkomståret er det forrige års saldoværdi i slutningen af indkomståret fratrukket indkomstårets afskrivninger. Afskrivningerne kan være op til højst 25% af saldoværdien medmindre, at saldoværdien er under et reguleret grundbeløb, hvorefter, at saldoen kan afskrives fuldt ud.<sup>153</sup>

---

<sup>150</sup> Afskrivningsloven §§1, 2 og 3

<sup>151</sup> SKAT, Den juridiske vejledning 2022, version 3.8, C.C.2.4.2.2

<sup>152</sup> Jane Bolander, Liselotte Madsen, Anders Nørgaard Laursen og Inge Langhave, Lærebog om indkomstskat, 19. udgave, 1. oplag, Djøf Forlag, 2021. s. 344-346

<sup>153</sup> Afskrivningsloven §5

I stedet for afskrivninger efter afskrivningsloven §5, kan visse driftsmidler straksafskrives efter afskrivningsloven §6. De driftsmidler, der kan afskrives straks er; driftsmidler, hvis fysiske levetid ikke forventes at være mere end tre år, driftsmidler, der har en værdi under et reguleret grundbeløb, driftsmidler, der anvendes til forsøg og forskning, og EDB-software.<sup>154</sup> For driftsmidler med en fysisk levetid på under tre år gælder det, at det ikke er den økonomiske eller teknologiske forældelse, der er under tre år.<sup>155</sup> For driftsmidler, der har en værdi under det regulerede grundbeløb gælder det, at hvis driftsmidlet er en del af et samlesæt eller bestemt til at fungere sammen med andre driftsmidler, skal det anses som et driftsmiddel, og den samlede anskaffelsessum må derfor ikke overstige det regulerede grundbeløb for, at det kan straksafskrives.<sup>156</sup>

### 7.5.3. Afståelse af driftsmiddel

Afståelser af driftsmidler fratrækkes saldoen. Er saldoen ved indkomstårets slutning negativ, vil der være tale om en fortjeneste ved salg af driftsmidler.<sup>157</sup> En negativ saldo skal udlignes på en af to måder. Den første måde er at anskaffe nye driftsmidler. Den anden måde er, at den negative saldo indgår i den skattepligtige indkomst som en fortjeneste.<sup>158</sup>

Efter afskrivningsloven §5A kan der ved et konstateret tab ved salg, skrotning og lignende af et driftsmiddel fradrages det tab, der konstateres ved afståelsen. Fradraget sker i den skattepligtige indkomst. Fradrages tabet skal saldoen nedskrives med den uafskrevne værdi af anskaffelsessummen for driftsmidlet. Tabet ved afståelsen af driftsmidlet kan ikke ske, hvis nedskrivningen af saldoen resulterer i, at saldoen i slutningen af indkomståret er negativ.

For afståelse af straks afskrevne driftsmidler efter afskrivningsloven §6, gælder det ifølge afskrivningsloven §6, stk. 2, at afståelsessummen medregnes i den skattepligtige indkomst.

### 7.5.4. Anvendelse

Afskrivningsloven anvendes til at redegøre for de regler, der findes for afskrivninger af driftsmidler samt afståelser herunder salg af driftsmidler, idet afskrivningsloven er den, som regulerer dette område i dansk skatteret.

---

<sup>154</sup> Afskrivningsloven §6

<sup>155</sup> Malene Kerzel, karnovs noter til afskrivningsloven, §6, note nr. 54

<sup>156</sup> Afskrivningsloven §6, stk. 1, nr. 2

<sup>157</sup> Malene Kerzel, karnovs noter til afskrivningsloven, §8, note nr. 63

<sup>158</sup> Afskrivningsloven §8

Før der kan afskrives på data, skal data opfylde kravene i afskrivningsloven §§ 1, 2 og 3. Kravene i §1 og §2 er allerede gennemarbejdet tidligere under data som driftsmiddel. Efter §3 kræver det, at data er leveret til en igangværende virksomhed, hvor dataene er bestemt til at indgå i virksomhedens drift og er færdige i en sådan grad, at dataene kan anvendes i driften. Data kan anses som leveret, i det øjeblik de modtages. Data kræver i sig selv ikke nogen bearbejdning og kan derfor anses som færdige fra erhvervelsestidspunktet og klar til at indgå i en virksomheds drift. Data kan erhverves ved indsamling eller køb og på grund af datas anvendelses muligheder og karakter, må data med stor sandsynlighed anses for at blive erhvervet, imens en virksomhed er i gang, hvorefter erhvervelsen også sker for at anvende, de erhvervede data i virksomhedens drift.

Afskrivningsloven §5 anvendes til at vise, hvordan der kan afskrives på data. Data omfattes ikke af de i afskrivningsloven §§ 5B og 5C nævnte driftsmidler og skibe, der afskrives på særskilte saldoer. Data afskrives derfor på den samme saldo som andre driftsmidler, der er i en virksomhed. Efter §5 kan saldoen afskrives med op til 25% af saldoens værdi i slutningen af indkomståret. Saldoens værdi opgøres som det tidligere års saldos værdi i slutningen af indkomståret fratrukket det års afskrivninger tillagt indkomstårets anskaffelsessummer og fratrukket indkomstårets afståelsessummer.

Afskrivningsloven §6 anvendes til at undersøge mulighederne for at straksafskrive data. Den ene mulighed ifølge bestemmelsen er for driftsmidler, hvis fysiske levetid er under tre år. Data er et virtuelt aktiv, der ikke nedslides fysisk. Bestemmelsen omfatter ikke økonomisk eller teknologisk forældelse, og derfor kan denne mulighed ikke anvendes på data. Den anden mulighed er driftsmidler, der har en mindre værdi end et reguleret grundbeløb. Data i sig selv er svært at værdisætte, men enkelte datas værdi kan med stor sandsynlighed ikke forventes at være større end det regulerede grundbeløb. For den anden mulighed gælder det, at driftsmidler, der er en del af et samlesæt eller fungerer sammen med andre driftsmidler, skal den samlede anskaffelsessum være under det regulerede grundbeløb. Data kan anses som bestemt til at fungere sammen med andre driftsmidler i form af data. Muligheden for straksafskrivning af data vil derfor være til stede i de tilfælde, hvor mængden af data, der anvendes, ikke har en samlet anskaffelsessum over det regulerede grundbeløb.

Afskrives der på data efter afskrivningsloven §5, vil en afståelse af dataene skulle fratrækkes i saldoen. Resulterer dette i, at saldoen bliver negativ, vil saldoen skulle udlignes ved, at nye

driftsmidler erhverves som nye data eller, at den negative saldo indgår i den skattepligtige indkomst.

Er data straksafskrevet, skal afståelsessummen efter afskrivningsloven §6, stk. 2 indgå i den skattepligtige indkomst.

Afskrivningsloven §5A anvendes til at vise de tilfælde, hvor der konstateres et tab ved salg, skrotning eller lignende af data. I sådan et tilfælde kan tabet fradrages. Fradraget skal saldoen nedskrives med den uafskrevne del af data anskaffelsessum. Fradraget kan kun laves, hvis saldoen ender med at være negativ i slutningen af indkomståret.



## 8. Hvordan data kan defineres skatteretligt

Ifølge skatteretsteorien er der to måder, hvorpå en genstand kan kvalificeres skatteretligt. Den første metode er, hvor den skatteretlige kvalifikation følger civilretten. Den anden metode er, at skatteretten selv skaber sine kvalifikationer. Data er endnu ikke behandlet i skatteretten, og derfor eksisterer der endnu ikke en skatteretlig definition for data.

I civilretten behandles data ikke direkte, men omtales indirekte i love, forarbejderne til love, direktiver og forordninger. Ved en gennemgang af den danske civilret har specialet fundet frem til, at civilretten definerer data som et materiale og en vare i form af information og oplysninger, der omhandler personer, virksomheder osv. Data anses også som noget, der kan lagres, struktureres systematisk og metodisk, kommunikeres, konsolideres individuelt samt indgå i andre ting og bearbejdes.

Ifølge teorien om den civilretlige styring af skatteretten er der fire undtagelser for, hvornår skatteretten kan skabe sine egne definitioner.

Den første undtagelse er, når der er en klar lovhjemmel for en skatteretlig definition. Den anden undtagelse er, når civilretten ikke er præcis med sin kvalifikation, eller der ikke eksisterer en civilretlig definition. Den tredje undtagelse er, hvis den civilretlige definition anvendes for at omgå skattereglerne. Den fjerde undtagelse er for at forfølge de hensyn, der eksisterer i skatteretten.

Den første undtagelse kan ikke anvendes, idet der som fastlagt ikke er en klar lovhjemmel for en skatteretlig definition. Den tredje undtagelse kan heller ikke anvendes på nuværende tidspunkt, idet ingen sager eksisterer om beskatning af data.

Den anden undtagelse kræver en klar definition fra civilretten. Det fremgår ingen steder i civilretten direkte, hvad der skal forstås som data. Det må derfor ses som en mulighed efter den anden undtagelse, at skatteretten kan have sin egen definition. Den fjerde undtagelse kan samtidig anvendes idet, alle indkomster ifølge statsskatteloven skal beskattes, medmindre der er tale om et indkomstgrundlag efter statsskatteloven §5, og indkomstgrundlaget ikke er omfattet af særlovgivning.

Data kan skatteretligt defineres som et aktiv og en formuegenstand, der både kan være et omsætningsaktiv i form af en vare eller en hjælpevare eller et anlægsaktiv i form af et driftsmiddel.

Samlet må data derfor defineres som ud fra skatterettens egen definition af data som et aktiv, hvor civilretten kan anvendes som vejledende i form af anvendelsesmuligheder. Hvilket betyder, at data anses som information i form af private formuegenstande, omsætningsaktiver, anlægsaktiver og driftsmidler.

## 9. Forslag til beskatning af data

I Danmark er der ikke nogen særlovgivning, der beskæftiger sig med beskatningen af data. Dette afsnit behandler derfor lovforslag fra staterne New York og West Virginia samt OECD's skatteforslag til imødegåelse af de skattemæssige udfordringer der eksisterer i den digitale økonomi.

### 9.1. New York S6102/A9112

I staten New York er lovforslaget S6102/A9112 fremsat. Forslaget omhandler beskatningen af selskaber, der opnår en indtægt, ved at anvende de data personer deler med selskabet. Beskatningen vil bestå af en 5% skat på selskabets brutto indkomst, hvor et statsligt organ vil blive oprettet til at fordele den beskattede indtægt til statens borgere.

Lovforslaget S6102/A9112 er fremsat med følgende begrundelse *"New York's consumers should also be able to share in the wealth that is created from their data. Every day that we live our lives data about us is being generated. Turn on your phone, check your email, watch TV, browse the web, drive through a toll or, talk to a friend on the phone. In all of these activities, data about our actions, behaviors, likes and dislikes, mood and feelings, purchases and choices are being recorded by a huge variety of organizations that never will inform you of the data they collect, sell and share."* Begrundelsen viser et hensyn til at de personer, der leverer data også bør opnå en del af fortjenesten fra anvendelsen af deres data. Begrundelsen fortæller også om, hvordan data indsamles og, at indtægten kan komme fra salg af data.

Lovforslaget S6102/A9112 består af to tilføjelser til den i New York gældende skattelov. Første tilføjelse er den 5% beskatning af bruttoindkomsten, der opnår indtægt ved anvendelse af personers data. Lovforslagets anden tilføjelse omhandler det forslåede statsorgan *"The New York data fund"*. Ifølge tilføjelsen skal fonden bestå af den beskattede bruttoindkomst. Fondens skal styres af en bestyrelse, der skal styre og investere fondens kapital. Resten af den anden tilføjelse omfatter regler for bestyrelsen og, at en årlig opgørelse skal laves, der redegør for, hvor meget den enkelte skatteyder modtager fra fonden samt investeringer af fonden osv.

Lovforslaget S6102/A9112 er på nuværende tidspunkt under behandling hos Budget and Revenue udvalget.

### 9.2. West Virginia HB 4898

I West Virginia er lovforslaget HB 4898 fremlagt. Forslaget omhandler en generel beskatning af dataminings selskaber. Lovforslaget består af otte dele, der er; formålet, lovgivningsmæssige fund,

definitioner, kommercielle data operatører, værdisætnings metode, skatte størrelsen, anvendelse af skatten og regler for beskatningen af datamining.

Formålet med lovforslaget og reglerne er at skabe en generel beskatning af datamining.

De lovgivningsmæssige fund i forhold til lovforslaget er en række punkter. Først redegøres for baggrunden for indsamlingen af data. Derefter redegøres for den teknologiske udviklings indflydelse på anvendelsen af data. Der redegøres også for, hvordan data anvendes til at forudse ting samt effektivisere selskaber forbrug af ressourcer. Til sidst sammenlignes det fundne med, hvordan selskaber kan anvende data til at sikre sig en større fortjeneste.

Definitionerne består af tre ting, der efter lovforslagets ordlyd er ”commercial data operator”, ”user” og user data”. Med commercial data operator menes der, et selskab, der i sin kapacitet som online forbruger ydelse eller datamægler opnår indtægt ved at indsamle, behandle, sælge og dele forbruger data og har mere end 10.000 besøgende fra West Virginia i største delen af månederne i en et-årig periode. Med User menes der en forbruger, der anvender online ydelser. Med user data menes der forbrugerens informationer, der kan anvendes til at identificere en person.

Værdisætnings metode afsnittet omhandler, at der bør opsættes en model for beregning af dataene, hvor metoden kan anvendes af flere data operatører med hensyn til, at data operatørerne kan anvende data forskelligt afhængig af deres drift.

Lovforslaget punkt om skattens størrelse omhandler, hvem der skal betale skatten og, at skatten skal opgøres til en cent pr. dollar værdi de indsamlede data har.

Punktet om anvendelsen af skatte fortæller, at skatten skal indgå i ”the Public Employees Insurance Agency Financial Stability Fund”.

Punktet om regler for beskatning af datamining omhandler, at der skal laves regler, der tager hensyn til de forrige punkter i lovforslaget.

### 9.3. OECD’s Statement on a Two-Pillar Solution to Address the Tax Challenges Arising from the Digitalisation of the Economy

OECD har fremlagt et forslag til at håndtere problemerne, der kommer fra digitaliseringen af økonomien. Danmark og 135 andre lande har tiltrådt at ville implementere forslaget. De medlemslande, der ikke har tiltrådt aftalen, er Kenya, Nigeria, Pakistan og Sri Lanka. Forslaget bygger på to grund søjler. Den første søjle omhandler fordeling af skatten i de lande, et omfattende

selskab opererer. Den anden søjle omhandler en global minimumsbeskatning på selskaber, der har en indtægt på over 750 millioner EURO. Implementeringen vil ske gennem tiltrædelse af en multilateral konvention, der bliver fremlagt i 2022 og træder i kraft i 2023.<sup>159</sup>

Den første søjle omhandler fordelingen af indtægter for de omfattede selskaber. Ifølge forslaget er det multinationale virksomheder, der har en indtægt på over 20 milliarder EURO og en rentabilitet på over 10%, hvor omsætningstærsklen kan blive nedsat til 10 milliarder EURO, hvis implementeringen af forslaget anses som succesfuldt og en sikkerhed for beskatning af det i forslaget kaldte beløb A. Tiltrædelsen af den multilaterale konvention vil ifølge forslaget kræve, at tiltrædende parter fjerner alle regler om beskatning af digitale ydelser og lignende og der ikke indføres nye regler for beskatning af digitale ydelser før slutningen af 2023 eller tiltrædelsen af konventionen.<sup>160</sup>

Den anden søjle omhandler beskatningen af de under den anden søjle omfattede selskaber. De omfattede selskaber er ifølge forslaget internationale virksomheder, der har en indtægt på over 750 millioner EURO. Forslaget giver også undtagelse for beskatning til en række virksomheder. Reglerne og de omfattede virksomheder er fastlagt fuldstændig endnu.<sup>161</sup>

---

<sup>159</sup> <https://www.oecd.org/tax/international-community-strikes-a-ground-breaking-tax-deal-for-the-digital-age.htm> sidst tjekket 15. maj 2022

<sup>160</sup> OECD's Statement on the Two-Pillar Solution to Address the Tax Challenges Arising from the Digitalisation of the Economy, s. 1-3

<sup>161</sup> OECD's Statement on the Two-Pillar Solution to Address the Tax Challenges Arising from the Digitalisation of the Economy, s. 3-5

## 10. Konklusion

Den skatteretlige behandling er ikke fastlagt i love, retspraksis, Den juridiske vejledning eller i skatteretsteorien. Konklusionen på dette speciale er derfor grundlagt på den civilretlige definition af data samt en vurdering på, hvordan data vil passe ind i den skatteretlige lovgivning, der er blevet redegjort for.

Det ses i de amerikanske lovforslag fra New York S6102/A9112 og West Virginia HB 4898, hvordan lovgivning begynder at blive etableret i andre lande. OECD har forslået en konvention, der bygger på to søjler om en fair fordeling af en minimumsbeskatning af store internationale selskaber, der opnår en indtægt bl.a. igennem digitale ydelser. En af kravene for denne konvention er, at deltagerne i konventionen fjerner love omkring beskatning af digitale ydelser for de i konventionen omfattede virksomheder. Konventionen er ikke fremlagt offentligt endnu, og i det fremlagte dokument er det ikke fuldkomment tydeligt, hvad der menes med beskatning af digitale ydelser eller, hvilke virksomheder, der i sidste ende vil være omfattet af konventionen.

Data er et unikt aktiv, hvor der ikke findes andre aktiver, der har samme karakteristika og anvendelsesmetoder. Det er ikke fastlagt om begrebet løsøre skal forstås som kun at omfatte fysiske genstande eller om begrebet også kan dække over ikke fysiske genstande som data. Data kan let kopieres, hvilket skaber et problem i forhold til det skatteretlige begreb afståelser, der forstås som en overdragelse eller ophør af ejendomsretten af en formuegenstand.

Data kan derfor ud fra den gældende retspraksis skatteretligt defineres på fire måder, der afhænger af, hvilken måde data anvendes og datas karakteristika. De fire opdelinger er data som privataktiv, data som omsætningsaktiv, data som anlægsaktiv og data som driftsmiddel. Fælles for alle grupperne er, at data anses som formuegenstande, som er fastlagt i den skatteretlige definition af data, i form af information som fastlagt fra den civile definition af data.

Data anses som et driftsmiddel i de tilfælde, hvor data erhverves for at blive anvendt erhvervsmæssigt i en virksomhed og de data, der anvendes, taber en del af sin økonomiske værdi over tid. Et tænkt eksempel vil kunne være persondata omhandlende en persons søgninger på internettet, der anvendes til at sende mere præcise reklamer til personen såkaldte ”targeted ads”. Sådanne data anvendes erhvervsmæssigt til at tilrettelægge reklamer og taber sin værdi. Når driftsmiddel data erhverves, vil de blive afskrevet på en saldo sammen med de andre driftsmidler i virksomheden jf. afskrivningsloven §5. Anskaffelsessummen er den værdi data er blevet

erhvervet for og er den værdi som indgår i saldoen. Saldoen kan i slutningen af et indkomstår afskrives med op til 25% jf. afskrivningsloven §5. Data kan også afskrives straks, de data, der erhverves for at fungere sammen, har en anskaffelseskost på under et reguleret grundbeløb jf. afskrivningsloven §6. Muligheden for straksafskrivning af data må skulle vurderes i de enkelte tilfælde. Ved afståelse af driftsmiddel data finder afskrivningsloven §§5A og 6, stk. 2 anvendelse. §6, stk. 2 anvendes på data, der er blevet straksafskrevet, hvor til det gælder, at afståelsessummen i sin helhed indgår i den skattepligtige indkomst. §5A anvendes på data, der afstås ved salg eller data, der bliver skrottet. Ved afståelsen af data skal saldoen nedskrives med den uafskrevne del af anskaffelsessummen for det solgte data. Er afståelsessummen mindre end den uafskrevne del af anskaffelsessummen kan tabet fradrages. Ved et fradrag skal den uafskrevne del af anskaffelsessummen fratrækkes saldoen og saldoen må ikke blive negativ. Resultere et fradrag i en negativ saldo i slutningen af indkomståret skal den negative saldo udlignes ved nyanskaffelser af driftsmidler ellers skal den negative saldo indgå i den skattepligtige indkomst.

Data anses som anlægsaktiv når det erhverves for at skabe et grundlag for en indkomst, men modsat driftsmiddel data vil anlægs data ikke tabe en del af sin økonomiske værdi over tid. Et eksempel kan være data, der indsamles for at forbedre programmer som AI eller Teslas selvkørende biler. Et andet eksempel kunne være salget af kopier af sådanne data til andre. I sagen SKM.2021.291.SR anvender spørgeren data om tidligere kurser på kryptovaluta til at skabe et automatisk handelsprogram. Fortjeneste ved afståelse af anlægsdata vil være omfattet af statsskatteloven §5 og derfor vil fortjenesten ikke skulle beskattes som en skattepligtig indkomst, medmindre afståelsen vil være en endelige overdragelse af ejendomsretten samt afståelsen kan anses som sket i næring eller spekulation. De udgifter der opstår i forhold til anlægsdata kan fradrages efter statsskatteloven §6. Statsskatteloven §6 giver adgang til fradrag for driftsudgifter, hvor med der menes de udgifter i forhold til anlægs data, der anvendes til at erhverve, sikre og vedligeholde indkomsten fra anlægs dataene. Der opsættes samtidig krav om, at udgiften skal have sammenhæng med en skattepligtig indkomst, hvilket vurderes ud fra om der er tale om en nødvendig og sædvanlig udgift. Et eksempel på en udgift til data kan findes i sagen SKM.2016.188.SR, hvor et selskab betalte et andet selskab for at lagre det første selskabs data. Anskaffelsessummen for anlægs data vil ikke kunne fradrages den skattepligtige indkomst, idet sådanne udgifter er etableringsudgifter, der ikke kan fradrages jf. statsskatteloven §6.

Data anses som omsætningsaktiv når de erhverves og afstås som led i næring herunder vederlagsnæring eller spekulation. For at data kan anses som omsætnings data, kræver det, at

ejendomsretten ved afståelsen overdrages eller ophører, hvormed der menes, at der ikke gives en kopi af dataene eller der beholdes en kopi af dataene. For, at data kan anses som afstået i næring skal der være tale om en systematisk erhvervelse af en indkomst. Næring med data kan også vurderes ud fra momenter som antallet af handler med data, omfanget af handlerne, den skattepligtiges uddannelse og professionelle tilknytning til erhverv omfattende data og betydningen af handlerne med data i forhold til den skattepligtiges økonomi. I sagen SKM.2021.291.SR kan det ses, hvordan digitale aktiver kan indgå i næring, hvis de har karakter af et aktiv, der kan drives næring med. For data kan en sådan anvendelse findes i købeloven, hvor data anses som kunne være en vare eller indgå i varer. Hvis data ikke anses som blevet systematisk handlet med kan det i stedet være omfattet af vederlagsnæring, hvor data vil være modtaget som vederlag for en vare eller ydelse. En sådan byttehandel fremgår også i købeloven §4a, stk. 3, hvor digitale tjenesteydelse kan købes for personoplysninger. Ved vederlagsnæring vil der være en forventning om, at data modtaget som vederlag indgår i virksomhedens omsætningsaktiver, hvor en senere fortjeneste ved videresalg vil være skattepligtig. For at undgå beskatning af data som vederlagsnæring skal den skattepligtige bevise, at de modtagne data er erhvervet på grund af en privat interesse eller som anlægsaktiv. I Sagerne SKM.2019.7.SR, SKM 2020.229.LSR og SKM.2021.443.VLR fremgår det, at vederlag i form af digitale aktiver som kryptovaluta kan anses som vederlag i form af usædvanlige betalingsmidler for ydelser og varer som software. Anses data som afstået som led i næring vil fortjenesten blive beskattet efter statskatteloven §4. omsætnings data følger derfor realisationsprincippet og retserhvervelsesprincippet, hvilket betyder, at fortjeneste på afståelse af data indgår i den skattepligtige indkomst med nettoindkomsten, der er afståelsessummen fratrukket anskaffelsessummen, på det tidspunkt, at den skattepligtige får ret til vederlaget for afståelsen af dataene.

Omsætningsdata kan også opgøres efter varelagerloven regler, hvilket betyder, at data opgøres efter lagerprincippet. Anvendelsen af varelagerlovens regler er valgfri når det kommer til data. Data varelageret indgår i den skattepligtige indkomst, med den værdi det har i slutningen af et indkomstår. Varelagerets værdi i slutningen af indkomståret kan opgøres på tre måder. Den første måde er dagsprisen ved regnskabsårets slutning. Den anden måde er indkøbsprisen med tillæg af fragt, told og lignende. Den tredje måde er fremstillingsprisen, når data er fremstillet i virksomheden selv. Et data varelagers værdi i slutningen af indkomståret beregnes som varelagerets værdi i starten af indkomståret tillagt indkomstårets erhvervede data og fratrukket året afståede data. De data, der indgår i varelageret i slutningen af indkomståret, er opgjort efter FIFO-



princippet eller gennemsnitsværdien på varelageret i begyndelsen af indkomståret tillagt værdien af de erhvervede data. Det er leveringstidspunktet for data, der er afgørende for, hvornår data skal anses som være en del af varelageret.

Data anses som privat formuegenstand, når de ikke er erhvervet for at erhverve en indkomst fra dem eller en senere fortjeneste ved næring eller spekulation. Et eksempel er en personoplysning, der gives som vederlag for anvendelse af digitale ydelser som Facebook og Google. Dette kan også ses i købeloven §4a, stk. 3, der omhandler forbrugers anvendelse af personoplysninger som vederlag. Statsskatteloven §5 finder anvendelse på afståelsen af private data, hvilket betyder, at en fortjeneste ikke indgår i den skattepligtige indkomst. Udgifter til data kan ikke fradrages jf. statsskatteloven §6, idet der er tale om udgifter af privat karakter.

I visse tilfælde vil erhvervelsesgrunden for data ikke kunne fastlægges. I sådanne tilfælde vil data kunne beskattes som en indkomst efter statsskatteloven §4 om vederlag i form af usædvanlige betalingsmidler. Et eksempel kan ses i købeloven §4a, stk. 3 om betaling med personoplysninger. Dataene vil efter statsskatteloven §4 skulle indgå i den skattepligtige indkomst, med den værdi det har på retserhvervestidspunktet.

I de tilfælde, hvor der ikke erhverves en ejendomsret over data, vil de kunne beskattes efter statsskatteloven §4, litra b som en økonomisk fordel opnået ved brugen af andres formuegenstande.

## Litteraturliste

### Litteratur:

*Carsten Munk-Hansen*, Retsvidenskabsteori, 2. udgave, 1. oplag, Djøf Forlag, 2018.

*Jane Bolander, Liselotte Madsen, Anders Nørgaard Laursen og Inge Langhave*, Lærebog om indkomstskat, 19. udgave, 1. oplag, Djøf Forlag, 2021.

Kristian Korfits Nielsen og Anders Lotterup, Databeskyttelsesforordningen og databeskyttelsesloven med kommentar, 1. udgave, 1. oplag, Jurist- og Økonomforbundets Forlag, 2020,

Nis Jul Clausen, Hans Henrik Edlund og Anders Ørgaard, Købsretten, 7. udgave, 1. oplag, Karnov Group, 2018

Torsten Bjørn Larsen og Kristian Helge Straton-Andersen, Markedsretten, 1. udgave, 1. oplag, Karnov Group Denmark, 2019

Henrik Kure, skatteret kompendium, 7. udgave, 2. oplag, Karnov Group Denmark, 2022

### Love:

Databeskyttelsesloven (L 2018-05-23 nr. 502)

Årsregnskabsloven

Købeloven

Afskrivningsloven

Afskrivningsloven (L199 af d. 6. juli 1957)

Skatteindberetningsloven

Varelagerloven

Statsskatteloven

### Bilag til love:

Årsregnskabsloven, bilag 1

Årsregnskabsloven, bilag 2

## **Forordninger:**

Databeskyttelsesforordningen

General Data Protection Regulation (EU)2016/679

## **Direktiver:**

Databasedirektivet 96/9/EF

Directive on the legal protection of databases 96/9/EC

EU (2019/770) direktivet om digitalt indhold

## **Lovforslag**

L 119 af 18. januar 1995, folketinget 1994-1995

L 223 af 28. april 2021, folketinget 2021-2022

L102 af. 26 juni 1998, Folketinget 1997-1998

L150 af. 23. november 1921

L2 af. 5. juli 1957, folketinget 1956-1957(2. samling)

## **Udenlandske lovforslag**

West Virginia HB 4898

[https://www.wvlegislature.gov/Bill\\_Status/bills\\_text.cfm?billdoc=HB4898%20INTR.htm&yr=2020&sesstype=RS&i=4898](https://www.wvlegislature.gov/Bill_Status/bills_text.cfm?billdoc=HB4898%20INTR.htm&yr=2020&sesstype=RS&i=4898)

New York S6102/A9112 <https://www.nysenate.gov/legislation/bills/2019/s6102>

## **Kommentar til love**

Kommentator Cristina Angela Gulisano, administreret af Justitsministeriet, karnovs noter til databeskyttelsesloven

Kommentator Susanne Karstoft, administreret af Justitsministeriet, karnovs noter til købeloven

Kommentator Kim Tang Lassen, administreret af Erhvervsministeriet, karnovs noter til årsregnskabsloven

Kommentator Christian Bach Worsøe, administreret af skatteministeriet, karnovs noter til skatteindberetningsloven

Kommentator Karnovs redaktion, administreret af Skatteministeriet, karnovs noter til varelagerloven

Kommentator Ander Nørgaard Laursen, administreret af skatteministeriet, karnovs noter til statsskatteloven

Kommentator Malene Kerzel, administreres af skatteministeriet, karnovs noter til afskrivningsloven

### **SKAT Juridisk vejledning**

SKAT, den juridiske vejledning, 2022, version 3.8, A.B.1.2.8.7

SKAT, Den juridiske vejledning 2022, version 3.8, C.A.4.3.1.10

SKAT, Den juridiske vejledning 2022, version 3.8, C.C.2.1.2.1.

SKAT, Den juridiske vejledning 2022, version 3.8, C.C.2.1.3.1.

SKAT, Den juridiske vejledning 2022, version 3.8, C.C.2.1.3.3

SKAT, Den juridiske vejledning 2022, version 3.8, C.C.2.1.3.3.1

SKAT, Den juridiske vejledning 2022, version 3.8, C.C.2.1.3.3.2

SKAT, Den juridiske vejledning 2022, version 3.8, C.C.2.1.3.3.4

SKAT, Den juridiske vejledning 2022, version 3.8, C.C.2.2.1.2

SKAT, Den juridiske vejledning 2022, version 3.8, C.C.2.2.1.4

SKAT, Den juridiske vejledning 2022, version 3.8, C.C.2.3.1.2.

SKAT, Den juridiske vejledning 2022, version 3.8, C.C.2.3.1.3

SKAT, Den juridiske vejledning 2022, version 3.8, C.C.2.4.2.1

SKAT, Den juridiske vejledning 2022, version 3.8, C.C.2.4.2.2

SKAT, den juridiske vejledning, 2022, version 3.8, C.C.6.4.1.1

SKAT, den juridiske vejledning 2022, version 3.8, C.C.6.4.2.1

SKAT, Den juridiske vejledning 2022, version 3.8, G.A.3.2.2.1.3.6.1.

### **Domme**

TfS.1991.85.ØLR  
TfS.1999.574.VLR  
SKM.2008.1006.LSR  
SKM2014.226.SR  
SKM.2016.188.SR  
SKM.2019.SR  
SKM.2019.584.LSR  
SKM.229.LSR  
SKM.2020.390.SR  
SKM.2021.291.SR  
SKM.2021.443.VLR  
SKM.2022.119.SR

## Hjemmesider

<https://www.oecd.org/about/> sidst tjekket 14. marts 2022

<https://stats.oecd.org/glossary/about.asp> sidst tjekket 14. marts 2022

<https://stats.oecd.org/glossary/detail.asp?ID=532> sidst tjekket 14. marts 2022

karakteristik: <https://ordnet.dk/ddo/ordbog?query=karakteristik> sidst tjekket 15. marts 2022

ressource: <https://ordnet.dk/ddo/ordbog?query=resurse> sidst tjekket 23. marts 2022

<https://da.wikipedia.org/wiki/Cloudcomputing> sidst tjekket 1. april 2022

<https://denstoredanske.lex.dk/l%C3%B8s%C3%B8re> sidst tjekket d. 19. april 2022

<https://www.oecd.org/tax/international-community-strikes-a-ground-breaking-tax-deal-for-the-digital-age.htm> sidst tjekket d. 15. maj 2022

## Andet

OECD's Statement on the Two-Pillar Solution to Address the Tax Challenges Arising from the Digitalisation of the Economy. - <https://www.oecd.org/tax/beps/statement-on-a-two-pillar-solution-to-address-the-tax-challenges-arising-from-the-digitalisation-of-the-economy-october-2021.htm> sidst tjekket d. 15. maj 2022

iklin  
e mu  
naly  
. Tilg  
de, h  
øners privatliv er i EU sket igennem databesky

utro  
mær

en p  
er ind  
lsen

Ordoptælling ? X

Statistik:

Sider	74
Ord	19.178
Tegn (uden mellemrum)	113.923
Tegn (med mellemrum)	132.681
Afsnit	462
Linjer	1.888

Medtag tekstfelter, fodnoter og slutnoter

Luk