
Indhold

Artikler

- 275 Kvalifikation af betalinger for cloud computing efter OECD's modeloverenskomst
Af Jolande Lærke Jørnsgård, cand.merc.(jur.), Accura Advokatpartnerselskab & Louise Fjord Kjærsgaard, cand.merc.(jur.), Corit Advisory

Artikler

275

Kvalifikation af betalinger for cloud computing efter OECD's modeloverenskomst

Af Jolande Lærke Jørnsgård, *cand.merc.(jur.)*, Accura Advokatpartnerselskab & Louise Fjord Kjærsgaard, *cand.merc.(jur.)*, Corit Advisory

I artiklen behandles kvalifikationsudfordringerne ved betaling for visse digitale produkter og services, nærmere bestemt cloud computing i form af Infrastructure-as-a-Service og Software-as-a-Service. Artiklen tager udgangspunkt i OECD's modeloverenskomst, men inddrager intern national ret til eksemplificering. Udfordringerne centrerer sig primært omkring behandlingen af blandede kontrakter samt sondringen mellem erhvervsindkomst og royalty. Sidstnævnte udfordring analyseres, for så vidt angår erhvervelse af serverkapacitet gennem en analog fortolkning af kommentarerne til OECD's modeloverenskomst vedrørende et telekommunikationsforetagende, der indgår aftale om transponder leasing med en satellitoperatør.

1. Introduktion

Den digitalisering, der har fundet sted de senere år, har resulteret i en udvikling og forandring af, hvilke produkter og services mange virksomheder udbyder, herunder hvordan disse produkter og services udbydes. Ét af de centrale kendetegn ved virksomheder, der anvender digitale løsninger i deres forretningsmodel, er anvendelsen af cloud computing.

Cloud computing er ikke et entydigt defineret begreb, ligesom de forskellige former for cloud computing ikke er entydigt defineret og kan brugerspecificeres. Definitionsvanskelighederne medfører blandt andet, at kvalifikationen af betalingerne for disse ydelser er vanskelig, hvilket kan resultere i usikkerhed om, hvorledes betalingerne beskattes, samt hvilken stat der har beskatningskompetencen i internationale transaktioner. Den nuvæ-

rende retsstilling medfører udfordringer og usikkerhed for både skattemyndigheder og virksomheder.

I artiklen foretages en analyse af kvalificeringen af betalinger for to af de overordnede segmenter for cloud computing services, nærmere bestemt Infrastructure-as-a-Service og Software-as-a-Service. For at øge anvendeligheden af analysen foretages kvalificeringen ud fra bestemmelserne i OECD's modeloverenskomst samt kommentarerne hertil. Hvor det findes relevant, henvises der tillige til bilaterale dobbeltbeskatningsoverenskomster (herefter: DBO'er).

2. Cloud computing

Cloud computing er ofte en forudsætning for at levere digitale produkter og services, hvorfor ydelsen må anses for central i den digitale økonomi. Samtidig vil det også for mange virksomheder være en omkostningsminimerende strategi at benytte cloud computing, der administreres af en udbyder, da dette marked er kendt for at opnå *economies of scale*.¹⁾ Cloud computing kan beskrives som standardiserede, konfigurerede, on-demand, online computer services, der kan inkludere computerkraft, lagring, software og data management, som benytter både fysiske og virtuelle ressourcer.²⁾ Idet cloud computing leveres over internettet via udbyderens hardware, kan brugerne som regel tilgå cloud computing-kapaciteten gennem forskellige enheder, uanset hvor brugeren befinder sig, når blot brugeren har adgang til internettet.³⁾

De ressourcer, som brugeren af cloud computing opnår adgang til, bliver ikke lagret på én bestemt server. I stedet kopierer systemet den enkelte brugers data og software til andre servere, hvilket gør det muligt at fordele brugerens forespørgsler om servernes hardware-ressourcer til

den fysiske placering, der bedst opfylder efterspørgslen. Det funktionelle overlap sikrer, at selvom der sker fejl på en maskine, vil data eller software ikke gå tabt.

Hvem, der har adgang til skyen og dermed den underliggende serverkapacitet, afhænger af, hvorvidt der er tale om public cloud computing, private cloud computing eller en kombination heraf, såkaldt hybrid cloud computing.⁴⁾

Public cloud computing giver løbende, via internettet, brugeren adgang til den mængde af kapacitet, de har brug for, når de har brug for den og fungerer således som en *on demand* service. En mulig ulempe ved anvendelse af denne form for cloud computing er, at brugerne deler serverne med andre brugere, hvilket eksempelvis kan være problematisk af datasikkerhedsmæssige årsager.⁵⁾ Derimod giver private cloud computing brugeren en eneret til bestemte servere ejet og administreret af cloud computing-udbyderen, hvilket kan være hensigtsmæssigt, eksempelvis ved lagring og brug af særligt følsomme oplysninger.⁶⁾

2.1. IaaS, PaaS & SaaS

Cloud computing opdeles ofte i tre segmenter: Infrastructure-as-a-Service (herefter: IaaS), Platform-as-a-Service (herefter: PaaS) og Software-as-a-Service (herefter: SaaS). Den væsentligste forskel mellem de tre former for cloud computing er erhververens beføjelser og kontrol over kapaciteten.⁷⁾

Ved levering af IaaS får erhververen adgang til virtuel infrastruktur i skyen. Det er den mest basale og dermed mest fleksible form for cloud computing, men samtidig også den, der stiller størst krav til brugerens it-ekspertise, da brugeren selv kontrollerer det operationelle system, lagring af data og anvendte applikationer. IaaS kan erhverves med mulighed for tillægsydelser i form af firewalls, IP-adresser etc. Et kendt eksempel på IaaS er Elastic Compute Cloud fra Amazon Web Services.

Ved at erhverve PaaS opnår erhververen retten til en platform og programmeringsværktøjer til brug for videudvikling og drift af applikationer. Erhververen har ikke kontrol over den underliggende infrastruktur, herunder netværk, server, det operationelle system og lagring af data, men erhververen har til gengæld kontrol over de anvendte applikationer. Kendte eksempler på PaaS er Force.com og Windows Azure fra Microsoft.

SaaS indbefatter, at udbyderen giver adgang til en applikation fra forskellige enheder via eksempelvis en web browser, web-baseret e-mail etc. Ændringer i kildekoden gennemføres på serveren, hvorfor brugeren ikke behøver at opgradere softwaren til den nyeste version, der er til rådighed – den tilgængelige version er altid den nyeste, og nye features kan derfor anvendes øjeblikkeligt. Erhver-

veren har generelt ikke mulighed for at kontrollere den underliggende cloud-infrastruktur, herunder netværk, server, det operationelle system, lagring af data eller applikationer. I nogle tilfælde kan brugeren dog være tildelt retten til at foretage begrænsede brugerspecifikke indstillinger. Kendte eksempler på SaaS er programmet Salesforce.com, der styrer oplysningerne om en virksomheds kunder og Gmail, der giver brugere mulighed for at oprette og anvende mailkonti.

3. De relevante indkomsttyper

De mange forskellige digitale produkter og services, der kan indgå i kontrakter om levering af cloud computing vanskeliggør en generel kvalifikation af betalinger herfor. Endvidere er der flere af elementerne, hvor betalingen ikke entydigt kan henføres til fordelingsbestemmelserne i OECD's modeloverenskomst.

Det blev allerede i 2001 fremhævet af The Technical Advisory Group on Treaty Characterisation of Electronic Commerce Payments (herefter: TAG (2001)), at særligt sondringen mellem royalties og erhvervsindkomst er vanskelig ved kvalifikation af betalinger for digitale produkter og services.⁸⁾ I det følgende vil netop denne sondring blive behandlet i relation til betalinger for cloud computing. Det vil endvidere blive påvist, at disse vanskeligheder fortsat eksisterer, samt at det tillige, om end ikke så ofte, kan være vanskeligt at afgøre, hvorvidt ejendomsretten reelt er overgået, og om betalingen som følge heraf skal kvalificeres som en kapitalgevinst.

OECD's modeloverenskomst definerer i artikel 12, stk. 2 royalties som:

Betalinger af enhver art, der modtages som vederlag for anvendelsen af eller retten til at anvende enhver oplysningsret til et litterært, kunstnerisk eller videnskabeligt arbejde herunder spillefilm, ethvert patent, varemærke, mønster eller model, tegning, hemmelig formel eller fremstillingsmetode, eller for oplysninger om industrielle, kommercielle eller videnskabelige erfaringer.

Definitionen må i udgangspunktet anses for udtømmende, dog således at det er op til national ret, i overensstemmelse med modeloverenskomstens artikel 3, stk. 2, at foretage fortolkningen og afgrænsningen af de enkelte begreber, aktivtyper og erfaringer.⁹⁾

Kapitalgevinster defineres i artikel 13 i OECD's modeloverenskomst som afståelse af aktiver. Der er ikke i artiklen indeholdt en definition af afståelse, og kommentarerne fastsætter alene, at begrebet især omfatter salg og bytte.¹⁰⁾

Artikel 7 i OECD's modeloverenskomst definerer erhvervsindkomst subsidiært, hvilket betyder, at alene indtægter, der *ikke* er omfattet af de resterende fordelingsbestemmelser, vil være omfattet af artikel 7. Dette ud-

gangspunkt modificeres, idet en række af fordelingsbestemmelserne, inklusiv bestemmelserne om royalties og kapitalgevinster, indeholder et fast driftsstedforbehold.

4. Kvalifikation af betalinger erlagt for cloud computing

Som tidligere angivet, opdeles cloud computing ofte i tre segmenter; IaaS, PaaS og SaaS. I det følgende vil problematikkerne omkring kvalifikationen af betalinger for henholdsvis IaaS og SaaS blive belyst.¹¹⁾ Det skal indledningsvis erindres, at betegnelserne IaaS og SaaS ikke er entydigt definerede begreber, men begreber, der rummer forskellige ydelser, som har det tilfælles, at erhververen får adgang til datakraft i skyen med underliggende infrastruktur og i tilfældet for SaaS ligeledes eksempelvis netværk, server, operationelt system, lagring og applikationer.¹²⁾ I det følgende behandles IaaS i den form, hvor erhververen opnår adgang til serverkapacitet med underliggende infrastruktur. Mens der ved erhvervelse af SaaS, ligeledes opnås adgang til virtuel software, det være sig både operationelt- og applikationssoftware.

Idet kvalifikationen af betaling for IaaS og SaaS i skattemæssig sammenhæng skal ske på baggrund af de konkrete vilkår i kontrakten¹³⁾ og særligt bestemmelser vedrørende immaterielle rettigheder og anvendelsesbeføjelser,¹⁴⁾ kan kvalifikationen af betalinger for IaaS og SaaS variere efter de konkrete forhold.

4.1. Blandede kontrakter

Kontrakter vedrørende IaaS og SaaS er ofte meget komplekse og omfatter sædvanligvis flere ydelser, eksempelvis adgang til serverkapacitet og infrastruktur og i tilfælde af SaaS ligeledes virtuel software.

Det fastsættes i kommentarerne til OECD's modeloverenskomst, at blendede kontrakter som udgangspunkt skal behandles skattemæssigt således, at kontrakten opdeles på grundlag af kontraktens oplysninger eller ved at opdele det fastsatte vederlag efter en rimelig fordeling af kontraktens forskellige dele. Efter denne opdeling skal de bestemte dele undergives den for den enkelte del korrekte skattemæssige behandling.¹⁵⁾ Undtaget herfra er det tilfælde, hvor en del af det ydede åbenbart er hovedformålet med kontrakten, og de andre dele er underordnede samt af ubetydelig karakter. Såfremt dette er tilfældet, skal de underordnede dele underlægges samme skattemæssige behandling som hovedformålet.¹⁶⁾

Således skal en blandet kontrakt opdeles, medmindre (I) der er et åbenbart hovedformål, og (II) de resterende dele af kontrakten er af underordnet og ubetydelig karakter.

Det er væsentligt i denne sammenhæng at fremhæve den engelske ordlyd i kommentarerne til OECD's mode-

loverenskomst i relation til blendede kontrakter, der angiver, at en blandet kontrakt skal opdeles, medmindre et element udgør »*by far the principal purpose of the contract*« og det andet element er »*only of an ancillary and largely unimportant character*«. Således bør underordnet formentlig forstås som accessorisk, supplerende eller tilknyttet og ikke som ubetydeligt i den forstand, at det er ligegyldigt.

Der synes teoretisk ikke at være de store udfordringer ved at foretage denne sondring, men i praksis kan det være yderst vanskeligt at fastslå, om der foreligger en blandet kontrakt, hvor de enkelte dele skal behandles selvstændigt eller samlet. Endvidere afhænger denne sondring også af den nationale praksis for behandlingen af blendede kontrakter.¹⁷⁾

Ved erhvervelse af serverkapacitet gennem cloud computing kan der argumenteres for, at den fleksible og omkostningsminimerende adgang til serverkapacitet i skyen bør anses for hovedformålet med kontrakten. Det er dog mere usikkert, hvorvidt infrastrukturen, samt ved levering af SaaS den virtuelle software, bør anses for underordnet, accessorisk, supplerende eller tilknyttet.

Der kan argumenteres for, at levering af infrastruktur bør anses for at være en mindre og i denne sammenhæng underordnet del af den samlede kontrakt om levering af IaaS, da det ikke er muligt at erhverve kapacitet via cloud computing uden infrastruktur, og at infrastruktur således ikke kan fravælges, såfremt den fleksible form for kapacitet ønskes. Samlet set kan det formentlig i visse kontrakter slutes, at vederlaget for hele kontrakten skal behandles skattemæssigt efter, hvordan betaling for erhvervelse af serverkapacitet skal kvalificeres. Dette afhænger imidlertid af en konkret vurdering.

Når en bruger erhverver SaaS, vil det derimod typisk være både softwaren og serverkapaciteten, der er essentielle for brugeren. Således, at når en bruger anvender eksempelvis Google.Docs vil målet for brugeren både være erhvervelse af serverkapaciteten, men i lige så høj grad den dertil udviklede applikation med deri programmerede funktioner og muligheder. Uden at kunne slutte dette med sikkerhed kan der argumenteres for, at kontrakter om levering af SaaS, i modsætningen til kontrakter om levering af IaaS, skattemæssigt, herunder ved kvalifikation af betalingen, skal behandles som to selvstændige ydelser nemlig levering af serverkapacitet og levering af virtuel software. Det skal dog bemærkes, at der ligeledes kan forekomme kontrakter, hvor også kontrakter om levering af IaaS bør opdeles, og hvor de enkelte dele derefter skal undergives den for de enkelte dele korrekte skattemæssige behandling.¹⁸⁾

I det følgende vil betalinger for levering af IaaS og levering af serverkapacitet ved SaaS blive kvalificeret

samlet efter serverkapacitet, mens levering af virtuel software ved SaaS vil blive kvalificeret særskilt.

4.2. OECD's modeloverenskomst 2014

Tages der udgangspunkt i OECD's modeloverenskomst fra 2014, og ses der alene på ordlyden af definitionen af royalties i artikel 12, stk. 2, synes det ikke umiddelbart muligt at kvalificere betalingen for IaaS og den del af SaaS, der vedrører serverkapacitet såsom royaltybetalinger. Transaktioner vedrørende leje af serverplads i skyen er heller ikke nærmere behandlet i kommentarerne til OECD's modeloverenskomst.

Derimod behandler kommentarerne en situationen, hvor et telekommunikationsforetagende indgår aftaler om transponder leasing med en satellitoperatør. Aftalen giver telekommunikationsforetagendet adgang til at anvende en satellits transponderkapacitet til at transmittere eksempelvis tv og radio. Der kan argumenteres for at levering af serverkapacitet som cloud computing og transponderkapacitet opfylder sammenlignelige formål, hvilket vil sige transmission af signal og data, til trods for at der selv sagt også er forskelle i de to ydelser.¹⁹⁾

Det angives i kommentarerne, at det afgørende i eksemplet om retten til at anvende transponderkapacitet er, hvorvidt erhververen opnår adgang til kapacitet, eller om erhververen får overført teknologi.²⁰⁾ Dette forhold vurderes ligeledes at være afgørende for, om en betaling for levering af serverkapacitet skal kvalificeres som en royalty.

Ifølge kommentarerne skal betaling for brug af transponderkapacitet ikke kvalificeres som royalties efter definitionen i artikel 12, stk. 2, idet disse betalinger ikke er erlagt som vederlag for retten til at anvende den type af aktiver eller erfaringer, der er omfattet af definitionen af royalty, da det alene er satellittens transponderkapacitet og ikke eksempelvis satellitteknologi, der bliver overført til erhververen.²¹⁾ Anvendes samme tilgang analogt, bør betalinger for levering af serverkapacitet formentlig ikke kvalificeres som en royalty efter definitionen af royalties i OECD's modeloverenskomst fra 2014, idet der ikke sker overførsel af teknologi, men alene gives adgang til serverkapacitet. Det fremgår endvidere af kommentarerne til OECD's modeloverenskomst fra 2014, at udleje af sådan transponderkapacitet skal kvalificeres som erhvervsindkomst.²²⁾ Det må derfor forventes, at en betaling for serverkapacitet leveret som cloud computing ligeledes skal kvalificeres som erhvervsindkomst omfattet af artikel 7 i OECD's modeloverenskomst fra 2014.

4.3. Tidligere definition af royalties i OECD's modeloverenskomst

Der er imidlertid en række bilaterale DBO'er,²³⁾ der har

udvidet definitionen af royalties til ligeledes at omfatte industrielt, kommercielt eller videnskabeligt udstyr (herefter: ICS-udstyr). Denne definition stammer fra OECD's 1963-overenskomstudkast og 1977-modelkonventionen, der begge indeholdt *betalinger for anvendelsen af, eller retten til at anvende industrielt, kommercielt eller videnskabeligt udstyr* (forfatterens fremhævnning).²⁴⁾

The Committee on Fiscal Affairs fandt det dog hensigtsmæssigt at udelukke sådanne betalinger fra definitionen af royalties for at sikre, at indkomst fra udleje af ICS-udstyr, herunder udleje af containere, falder ind under reglerne for beskatning af fortjeneste ved erhvervsvirksomhed omfattet af artikel 7 og dermed uden for bestemmelsen om royalties.²⁵⁾

I transaktioner, hvor betaling for serverkapacitet ved cloud computing skal kvalificeres efter en konkret DBO, der inkluderer betalinger for anvendelsen af eller retten til at anvende ICS-udstyr, er en nærmere analyse af kontraktens vilkår nødvendig.²⁶⁾

Det er ikke nærmere defineret i artikel 12, stk. 2 i OECD's modeloverenskomst fra 1977, hvad ICS-udstyr dækker over. Ifølge kommentarerne til OECD's modeloverenskomst fra 1977 vedrørende ICS-udstyr skal der foretages en klar sondring mellem betalinger erlagt for retten til anvende udstyr, der hører under artikel 12 og betalinger, der udgør vederlag for salg af ICS-udstyr, der ikke skal kvalificeres som en royalty. Når én kontrakt kombinerer leje og køb, kan der opstå vanskeligheder ved fastlæggelsen af, hvad betalingen reelt erlægges for – hvilket er afgørende for kvalifikationen af betalingsstrømmen. I det tilfælde, hvor parterne ved kontraktindgåelsen har aftalt, at ejendomsretten til et gode skal overgå fra den ene part til den anden part, er købsmomentet altoverskyggende - også selvom ejendomsrettens overgang er betinget af, at den sidste rate erlægges. Ratebetalingerne skal derfor, i dette tilfælde, ikke kvalificeres som royalties.²⁷⁾

I udlejningssituationer, særligt ved leasing, anses formålet eller i hvert hovedformålet som værende udlejning. Dette er tilfældet selv i den situation, hvor udlejeren har ret til at erhverve det lejede ICS-udstyr i løbet af udlejningsperioden. De betalinger, en lejer betaler for leje, inklusiv de lejebetalinger, lejeren erlægger indtil det tidspunkt, hvor denne udnytter sin købsret, skal således kvalificeres som royalties.²⁸⁾

Det udledes heraf, at en betaling alene kan kvalificeres som en royalty, såfremt denne er erlagt for leje og ikke køb af ICS-udstyr, samt at måden, hvorpå betalingen erlægges, ikke er afgørende for kvalifikationen. Ovenstående er ligeledes inkluderet i kommentarerne til OECD's modeloverenskomst fra 2014, der behandler ICS-udstyr, selvom det ikke længere er omfattet af definitionen af

royalties. Heraf fremgår det, at kvalifikationen af betalinger skal ske med udgangspunkt i den indgåede aftale ud fra princippet om *substance over form*, hvorfor det er underordnet, hvad transaktionen benævnes som i kontrakten.²⁹⁾

TAG (2001)³⁰⁾ undersøgte, hvorvidt transaktioner, der involverer tidsbegrænset adgang til brug af digitale produkter, eksempelvis software, billeder, lyd eller tekst, kan anses som omfattet af betalinger for retten til at anvende ICS-udstyr. Konklusionen var, at betalinger for retten til at anvende digitale produkter ikke bør anses for ICS-udstyr, enten fordi udstyr alene dækker over *fysiske produkter*, eller fordi der med henvisning til udstyr i definitionen menes udstyr, som bruges i forbindelse med en *industriel, kommerciel eller videnskabelig proces*, og dermed ikke omfatter aktiver, som eksempelvis CD'er eller DVD'er, der i sig selv er produktet. Sådanne produkter kan, ifølge TAG (2001), ikke anses som industrielle, kommercielle eller videnskabelige.

Når der leveres cloud computing, leveres der i sidste ende adgang til serverkapacitet på fysiske servere. Formålet med erhvervelse spænder vidt og kan forekomme som led i en kommercielt øjemed, f.eks. når erhververen vil anvende kapaciteten til eksempelvis at udvikle og udbyde online spil til slutbrugere. I sådanne transaktioner vil cloud computing formentlig være en del af spiludviklerens industrielle, kommercielle eller videnskabelige proces og have et kommercielt formål. Dermed synes disse transaktioner at opfylde betingelserne for at være ICS-udstyr efter definitionen af royalties i OECD's modeloverenskomst. Modsat vil den adgang til cloud computing som slutbrugeren, der benytter de pågældende online spil, som udgangspunkt ikke have et kommercielt formål, hvorfor denne form for cloud computing sandsynligvis ikke bør anses som ICS-udstyr og betalingen herfor bør derfor ikke kvalificeres som en royalty, men som erhvervsindkomst. Samlet kan det således nok slutes, at alene betaling for levering af cloud computing med kommercielt øjemed potentielt kan kvalificeres som royalties.

Endvidere undersøgte TAG (2001),³¹⁾ hvorvidt en række transaktioner, hvori brugeren benytter hardware, er omfattet af *retten til at anvende ICS-udstyr*. TAG (2001) sammenfattede en række elementer, der efter gruppens opfattelse skal tillægges betydning ved sondringen mellem levering af serviceydelser ved ICS-udstyr og retten til at anvende ICS-udstyr. TAG (2001) fandt, at såfremt følgende elementer må anses for opfyldt, er det en indikation af, at vederlaget er for *retten til at anvende ICS-udstyr* og dermed en royalty.

- Brugeren er i fysisk besiddelse af ICS-udstyret.
- Brugeren kontrollerer ICS-udstyret.

- Brugeren har en signifikant økonomisk eller possessorisk interesse i ICS-udstyret.
- Udbyderen bærer ikke risikoen for faldende indtægter eller stigende udgifter, der måtte forekomme i tilfælde af, at kontrakten bliver brudt.
- Udbyderen benytter ikke det samme ICS-udstyr til at levere services til andre, der ikke har relation til nævnte bruger.
- Den samlede betaling er ikke væsentligt højere end lejeværdien for ICS-udstyret i kontraktperioden.

Denne række af faktorer fandtes ikke udtømmende, således kan nogle af faktorerne konkret findes at være irrelevante. Der bør således, ifølge TAG (2001), foretages en samlet konkret vurdering af den enkelte transaktions faktiske forhold, ved afgørelse af om der foreligger en kontrakt om levering af serviceydelse eller retten til at anvende ICS-udstyr med udgangspunkt i de oplyste elementer.

Det er imidlertid ikke alle elementerne, der kan genfindes i kommentarerne til OECD's modeloverenskomst.

Henses der til førnævnte eksempel vedrørende transponderkapacitet, angives det i kommentarerne, at det ved kvalifikation af betaling for transponderkapacitet har afgørende betydning, om erhververen opnår fysisk besiddelse af transponderen eller fuld dispositionsret til satellitten, således at erhververen kan disponere over satellitten og enten anvende den til eget brug eller tilbyde dens transmissionskapacitet til tredjemand. Er dette tilfældet skal betalingen kvalificeres som royalties.³²⁾

Ofte opnår erhververen imidlertid ikke fysisk besiddelse af transponderen eller fuld dispositionsret over satellitten, men alene adgang til transmissionskapaciteten, således at satellitten betjenes af udlejeren, og lejeren ikke har adgang til den transponder, som lejeren har fået anvist. I dette tilfælde skal betalingen kvalificeres som erhvervsindkomst.³³⁾

Det kan fastslås, at erhververen af cloud computing oftest ikke har fuldstændig kontrol over de fysiske servere og heller ikke er i fysisk besiddelse af de fysiske servere; endvidere bærer erhververen ikke den økonomisk risiko for serverne, hvilket henleder til, at betalingen bør kvalificeres som erhvervsindkomst. Det kan imidlertid være relevant at sondre mellem public og private cloud computing, idet der som ovenfor angivet erhverves forskellige rettigheder ved de to former for cloud computing.

4.3.1. Public cloud computing

Ved levering af public cloud computing er betalingen for brugen af servere typisk lavere end lejeværdien af serverne, fordi erhververen deler servernes kapacitet og samtidig alene betaler for den kapacitet, der faktisk be-

nyttes. Herudover deles omkostningerne til vedligehold og administration af serverne med de andre brugere, der erhverver public cloud computing. Erhververen har således ikke kontrol over eller fuld dispositionsret over én bestemt server, hvorfor det må anses for sandsynligt, at betalinger for public cloud computing i form af IaaS og SaaS, for så vidt angår den del af betalingen, der skal anses for at være for erhvervelse af serverkapacitet, skal kvalificeres som erhvervsindkomst efter OECD's modeloverenskomst.³⁴⁾

4.3.2. Private cloud computing

Ved levering af private cloud computing opnår erhververen en ene adgang til servere med det formål at gøre lagringen af data mere sikker. Betalingen er således vederlag for den fulde og eksklusive dispositionsret over serverne, men ikke for kontrollen over serverne, idet serverne administreres og opdateres samt opbevares af og hos udbyderen. Betalingen for adgang til servere vil ofte være højere end lejeværdien af serverne i en tilsvarende kontraktperiode, fordi der udover adgang til en fast mængde serverkapacitet, uanset hvor meget der bruges, samtidig betales for administration, opdatering og opbevaring af serverne – omkostninger, der for de enkelte servere ikke deles med andre brugere.

Der er således elementer ved private cloud computing, der taler for, at betalingen skal kvalificeres som royalties, når definitionen indeholder ICS-udstyr – navnlig erhvervelse af den fulde og eksklusive dispositionsret. Derimod indikerer det forhold, at serverne opbevares, administreres og opdateres af udbyderen, at betalingen skal kvalificeres som erhvervsindkomst. Der kan muligvis argumenteres for, at sådanne betalinger *primært* erlægges for den eksklusive dispositionsret og derfor bør kvalificeres som royalties, men der findes ikke umiddelbart støtte for en sådan vægtning i kommentarerne.³⁵⁾

Samlet vurderes det, at konkrete aftaler om levering af private cloud computing kan opfylde betingelserne for, at betalingerne skal kvalificeres som royalties, men at dette vil kræve, at erhververen er tildelt omfangsrige beføjelser. Således vil den manglende fysiske besiddelse og fuldstændige kontrol over de fysiske servere formentlig betyde, at betalingerne som hovedregel bør kvalificeres som erhvervsindkomst.

4.4. Forbehold til kommentarerne i OECD's modeloverenskomst

Det skal bemærkes, at den vanskelige sondring mellem erhvervsindkomst og royalties blandt andet har udmøntet sig i, at Indien har erklæret sig uenig i den del af pkt. 9.1 i kommentaren til artikel 12, stk. 2 i OECD's modeloverenskomst fra 2014, der fremfører, at betaling for transponder-leasing ikke udgør en royalty. Indien er i stedet

af den opfattelse, at transponder-leasing af ICS-udstyr er omfattet af definitionen af royalty. Kommentaren i pkt. 9.1 er endvidere i strid med Indiens opfattelse, fordi Indien mener, at en betaling for anvendelsen af en transponder er en betaling for anvendelsen af en metode (proces), der medfører kvalifikation som royalty i henhold til art. 12.³⁶⁾ Grækenland forbeholder sig tillige retten til at kvalificere de betalinger, der behandles i kommentarenes pkt. 9.1, som royalties.³⁷⁾

4.5. Overdragelse af ejendomsretten?

Som tidligere angivet kan også afgrænsningen over for kapitalgevinst omfattet af artikel 13 i OECD's modeloverenskomst være vanskelig i tilfælde, hvor den fulde dispositionsret erhverves. Såfremt den fulde *ejendomsret* reelt er overdraget, vil der være tale om en kapitalgevinst. Det angives ikke i bestemmelsen, hvornår der foreligger en afståelse, men alene, at der ved afgrænsningen *ikke* skal lægges vægt på, hvordan vederlaget erlægges, hvorfor det er uden betydning, om der eksempelvis betales i rater, eller om betalingen er betinget.³⁸⁾

Afgrænsningen afhænger af sagens faktum, der skal behandles i lyset af national lovgivning om immaterialret og afståelse. Henvisningen til den nationale immaterialret bevirker, at der kan opstå situationer, hvor den ene kontraherende stat betragter betalingen som kapitalgevinst, og den anden kontraherende stat betragter betalingen som en royalty eller erhvervsindkomst. Dette kan potentielt føre til dobbeltbeskatning eller dobbelt ikke-beskatning.³⁹⁾

I det der, som tidligere angivet, opnås en eksklusiv brugsret ved erhvervelse af private cloud computing, er det ved kvalifikation af betalingen herfor relevant at undersøge, ud fra de kontraherende staters interne ret, om der reelt er sket overdragelse af ejendomsretten af serverne. Efter dansk intern ret skal der, ved afgørelsen af om der, i skatteretlig henseende, er sket afståelse, tages udgangspunkt i det civilretlige afståelsesbegreb.⁴⁰⁾ Ejendomsrettens indhold i dansk intern ret er karakteriseret ved en række beføjelser. Særligt retten til at besidde og benytte et formuegode, råde over det ved at forandre eller afhænde det, udelukke andre fra at bruge formuegodet, samt søge det tilbage fra enhver, der ikke har en særlig ret til midlertidigt at besidde formuegodet, er væsentlige beføjelser, der er knyttet til ejendomsretten.⁴¹⁾

Ejendomsrettens indhold er efter dansk ret, som udgangspunkt, uændret uanset ejendomsrettens genstand,⁴²⁾ hvorfor førnævnte beføjelser også er afgørende ved fastlæggelse af, om ejendomsretten til servere er afstået ved levering af private cloud computing, hvor erhververen har ret til at benytte samt udelukke andre fra at bruge serverne. Derimod har erhververen ikke ret til at forandre,

afhænde eller fysisk besidde serverne. Samlet må det anses for usandsynligt, at ejendomsretten efter dansk national ret anses for afstået ved levering af privat cloud computing, hvorfor betalingen ikke bør kvalificeres som en kapitalgevinst.

4.6. Levering af software ved SaaS – software i skyen

Som tidligere angivet vil det typisk være en blanding af operationel- og applikationssoftware, der erhverves ved SaaS. Ingen af delene fremgår eksplicit som en af de aktivtyper, der er omfattet af OECD's modeloverenskomsts artikel 12, stk. 2, men i kommentarenes pkt. 12.1 er indeholdt en definition af både operationel- og applikationssoftware.

Idet betalinger for software ikke eksplicit er indeholdt i definitionen af royalties, er det op til de nationale stater at vurdere om software kan indfortolkes i et af de copyrightbeskyttede aktiver *litterært, kunstnerisk eller videnskabeligt arbejde*. I Polen har netop spørgsmålet om, hvorvidt betalinger for retten til at anvende software kan kvalificeres som royalties i henhold til polske DBO'er, der ikke eksplicit nævner software, tidligere været årsag til flere sager mellem skatteydere og skattemyndigheder. I sag NSA II FSK 1182/08 fastslog domstolen, at der i intern ret ikke var hjemmel til at foretage en så udvidende fortolkning af begreberne litterært, kunstnerisk eller videnskabeligt arbejde, at loven omfattede software, fordi det ikke var eksplicit angivet i polsk national ret. På denne baggrund mente domstolen ikke, at betalingen for retten til at anvende software kunne kvalificeres som en royalty. Det polske finansministerium var uenig i rettens opfattelse og mente, at software skulle betragtes som et copyrightbeskyttet aktiv omfattet af definitionen af royalties. Den polske lovgivning er senere blevet ændret, således at software eksplicit er beskyttet som et litterært værk.⁴³⁾

Ovenstående udfordringer har medvirket til, at alle OECD-lande undtagen Schweiz, ifølge en undersøgelse af praksis i OECD's medlemslande, udtrykkeligt beskytter software under copyrightlovgivningen.⁴⁴⁾ I dansk intern ret betragtes software i ophavsretlig henseende som et litterært værk,⁴⁵⁾ der således nyder ophavsretlig beskyttelse, såfremt det opfylder betingelserne herfor, jf. Ophavsretslovens⁴⁶⁾ § 1, stk. 1 og 3.⁴⁷⁾ Det skal imidlertid bemærkes, at betalinger for retten til at anvende et litterært, kunstnerisk eller videnskabeligt arbejde ikke skal anses som royalties efter den danske definition af royalties i Kildeskattelovens § 65 C, stk. 4. Således kan betalinger for retten til at anvende software, efter dansk intern ret, alene kvalificeres som royalties, såfremt der er tale om patenteret software efter patentlovens regler herom.

Endvidere ses det, at konkrete bilaterale DBO'er, der ellers tager udgangspunkt i OECD's modeloverenskomst, har fjernet henvisningen til arten af copyright eller har indsat en specifik henvisning til software i definitionen af royalties.⁴⁸⁾

Kommentarerne til OECD's modeloverenskomst fastsætter, at rettighederne til software er en form for intellektuel ejendom. Kvalifikationen af den betaling, der erlægges for overførsel af software, afhænger af arten af de rettigheder, erhververen opnår til softwaren.⁴⁹⁾ Hvornår en betaling skal anses for erlagt for retten til at anvende software, har været diskuteret af The Committee on Fiscal Affairs.⁵⁰⁾ Her fandt majoriteten, at der ved fortolkningen af »retten til at anvende« skal anlægges en snæver fortolkning, således at retten til at anvende »[...] referred to in the Model Convention is limited to use by an acquirer who seeks to exploit commercially the intellectual property of another«. Dette blev begrundet i, at pkt. 1 i kommentarerne til artikel 12 beskriver royalties som »income to the recipient from a letting«, hvorfor køb af software med ret til almindelig brug ikke bør udgøre royalties.⁵¹⁾

Overførsel af rettigheder til software kan forekomme i meget forskelligt omfang; fra overdragelse af de samlede rettigheder til den i et program indeholdte copyright til salg af et produkt, der er underlagt forskellige restriktioner med hensyn til anvendelsen. Tilsvarende kan det vederlag, der betales for rettighederne til software, tage mange forskellige former.⁵²⁾ Det forhold, at overførsel og betaling kan foregå på utallige måder, øger kvalifikationsvanskelighederne, men skal ikke være bestemmende for kvalifikationen.

Når en bruger anvender software, eksempelvis ved at spille et spil online, der ligger i skyen, bliver små dele af softwaren løbende gemt midlertidigt på brugerens hardware. Den løbende eksemplar fremstilling, der forekommer, når brugeren anvender SaaS, vil derfor efter de almindelige ophavsretlige regler i dansk ret kræve tilladelse fra ophavsretsindehaveren. Derfor bør betalingen herfor i udgangspunktet kvalificeres som en royalty efter OECD's modeloverenskomst,⁵³⁾ der foreskriver, at betaling for en ret til en handling, der uden denne tilladelse ville være i strid med copyrightlovgivningen, skal kvalificeres som en royalty.

Flere stater har imidlertid fastsat regler, der sikrer, at midlertidig digital eksemplar fremstilling ikke kræver tilladelse i det omfang, det er *nødvendigt* for at anvende programmet. I dansk intern ret er dette udtrykt i Ophavsretslovens § 36, der tillader brugeren at foretage de eksemplar fremstillinger, som er *nødvendige* for, at brugeren kan benytte edb-programmet efter dets formål, såfremt brugeren har ret til at anvende edb-programmet. Midler-

tidig eksemplar fremstilling kræver derfor ikke, efter dansk intern ret, særskilt tilladelse og er ikke et brud på copyrightlovgivning, selvom der ikke foreligger særskilt tilladelse. Ligeledes er det i kommentarerne til OECD's modeloverenskomst fastsat, at tildeling af retten til at kopiere software ikke skal tillægges betydning ved kvalifikation af betalingsstrømmen, såfremt dette er en *forudsætning* for at kunne bruge programmet.⁵⁴ Er kopiering en forudsætning, skal betalingen kvalificeres som erhvervsindkomst efter artikel 7,⁵⁵ hvilket ofte må anses for at være tilfældet ved erhvervelse af software i skyen.

5. Sammenfatning

Den foretagne analyse illustrerer et udsnit af de udfordringer, der opstår, når det traditionelle skattesystem skal håndtere de services, der opstår som led i digitaliseringen. Analysens fokus er på kvalifikation efter OECD's modeloverenskomst, af betalinger erlagt for to segmenter af cloud computing: IaaS og SaaS.

Det fremføres, at disse ikke entydigt definerede former for cloud computing skal behandles som blandede kontrakter. Det er ikke åbenlyst, hvorvidt ydelserne generelt skal opdeles eller behandles samlet, hvorfor der må foretages en konkret vurdering af hver enkelt kontrakt. I nærværende artikel fremføres der argumenter for, at betaling for IaaS ofte må behandles som én samlet kontrakt, og betalingen herfor kvalificeres efter kontraktens hovedformål – serverkapacitet. Ydelserne leveret ved køb af SaaS vil derimod oftere skulle behandles særskilt, i dette tilfælde som serverkapacitet og virtuel software.

Der er foretaget en analog fortolkning mellem det i kommentarerne til OECD's modeloverenskomst behandlede telekommunikationsforetagende, der indgår aftale om transponder leasing med en satellitoperatør og levering af serverkapacitet ved cloud computing. Den analoge fortolkning inddrages, idet de to ydelser findes at opfylde lignende formål, nemlig transmission af signal og data.

Det fremføres, at serverkapacitet skal kvalificeres som erhvervsindkomst efter OECD's modeloverenskomst fra 2014. Der fandtes imidlertid yderligere kvalifikationsvanskeligheder, såfremt en DBO indeholder ICS-udstyr i definitionen af royalties, idet de fysiske servere konkret kan anses for ICS-udstyr, såfremt de bruges i en industriel, kommerciel eller videnskabelig proces. Hvorvidt betalingen erlægges for retten til at anvende ICS-udstyr og dermed en royalty, afhænger af, hvilke beføjelser erhververen opnår. Opnår denne enten *fysisk besiddelse* af eller *fuld råderet* over serverne, kan betalingen herfor konkret anses for en royalty. Opnås dette ikke, bør betalingen kvalificeres som erhvervsindkomst.

Betalingen for den virtuelle software, der erhverves via SaaS, skal uanset, at denne måtte være omfattet af natio-

nal copyrightbeskyttelse, ikke anses som en royalty, dersom den erhverves ved midlertidig eksemplar fremstilling, der er forudsætning for anvendelsen af softwaren.

Det konkluderes, at kvalifikationen af de behandlede betalinger efter de eksisterende retskilder og fortolkningsbidrag er behæftet med en høj grad af usikkerhed. Endvidere kan selv mindre forskelle i ydelser og kontrakt ændre kvalifikationen af betalingen erlagt for IaaS og SaaS.

Den hastige udvikling i den digitale økonomi, der i større og større grad bliver *økonomien*, og hvori levering af cloud computing spiller en væsentlig rolle, vil formentlig øge de eksisterende udfordringer. Det er derfor afgørende, at disse kvalifikationsvanskeligheder mindskes via yderligere og forbedrede fortolkningsbidrag, således at usikkerheden og de administrative omkostninger ved kvalifikationen mindskes for både skatteyder og skatteadministration.

Noter

- (1) Economies of scale kendes fra økonomien og foreligger, når gennemsnitsomkostningerne på lang sigt, givet faste input-priser, er faldende, når mængden stiger, jf. *Frank, R.* Microeconomics and Behavior, 8. udgave, 2010, McGraw-Hill Irwin, s. 374.
- (2) En lignende definition er udarbejdet af US National Institute of Standards and Technology (NIST), der definerer cloud computing som »*a model for enabling ubiquitous, convenient, on-demand network access to a shared pool of configurable computing resources (e.g. networks, servers, storage, applications, and services) that can be rapidly provisioned and released with minimal management effort or service provider interaction.*« jf. *Jansen, W. & Grance, T.*: Guidelines on Security and Privacy in Public Cloud Computing, Special Publication 800-144, National Institute of Standard and technology, (2011) US Department of Commerce, s. 3.
- (3) *Badger, Lee, Grance, Tim, Patt-Corner, Robert. & Voas, Jeff.*: Cloud Computing Synopsis and Recommendations of the National Institute of Standards and Technology. 2012 National Institute of Standard and Technology, U.S. Department of Commerce Special Publication 800-146, s. 3.
- (4) OECD (2015), Addressing the Tax Challenges of the Digital Economy, Action 1 - 2015 Final Report, OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project, OECD Publishing, Paris. <http://dx.doi.org/10.1787/9789264241046-en>, s. 59.
- (5) NIST definerer public cloud computing som: »*A public cloud is one in which the infrastructure and computational resources that it comprises are made available to the general public over the Internet. It is owned and operated by a cloud provider delivering cloud services to consumers and, by definition, is external to the consumers' organizations.*«
- (6) NIST definerer private cloud computing som: »*A private*

cloud is one in which the computing environment is operated exclusively for a single organization. It may be managed by the organization or by a third party, and may be hosted within the organization's data center or outside of it. A private cloud has the potential to give the organization greater control over the infrastructure, computational resources, and cloud consumers than can a public cloud.«.

(7) OECD (2015), Addressing the Tax Challenges of the Digital Economy, Action 1 - 2015 Final Report, OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project, OECD Publishing, Paris. <http://dx.doi.org/10.1787/9789264241046-en>, s. 60

(8) *Technical Advisory Group on Treaty Characterisation of Electronic Commerce Payments: Tax Treaty Characterisation Issues arising from E-commerce*, Report to working party no. 1 f the OECD Committee on Fiscal Affairs, (2001), s. 5.

(9) Toit, Charl P.: *Beneficial Ownership of Royalties in Bilateral Tax Treaties*, Amsterdam: IBFD Publications BV, 1. udg. (1999), s. 36.

(10) Pkt. 4 og 5 i kommentarerne til art. 13 i OECD's modeloverenskomst (2014), samt *Faybik, Jana: Conflicts of Qualification and Capital Gains* (Art. 13 OECD MC) i *Lang Michael, Burgstaller, Eva & Haslinger, Katharina: Conflicts of Qualification in Tax Treaty Law*, Linde, 1. udg., s. 165.

(11) Det er alene IaaS og SaaS, der behandles, idet disse anses for de væsentligste. Dette understøttes blandt andet af Gartner's forventning om, at værdien af cloud computing leveret som IaaS og SaaS i 2016 vil udgøre henholdsvis 22,4 og 37,7 milliarder USD, mens værdien af cloud computing leveret som PaaS i 2016 forventes at udgøre 4,6 milliarder USD. Se nærmere om den forventede værdi og vækst for cloud computing på <http://www.gartner.com/newsroom/id/3188817>.

(12) *Bal, Aleksandra: The Sky's the Limit – Cloud-Based Services in an International Perspective*. Bulletin for International Taxation, 2014, Vol. 68: sider 515-521) s. 516.

(13) OECD Committee on Fiscal Affairs, *Model tax convention on income and on capital*, volume 2 (2000), om software kapitel 6 pkt. 27.

(14) *Bal, Aleksandra: The Sky's the Limit – Cloud-Based Services in an International Perspective*. Bulletin for International Taxation, 2014, Vol. 68: sider 515-521, s. 516.

(15) Se ligeledes pkt. 11.6 i kommentarerne til art. 12, stk. 2 i OECD's modeloverenskomst (2014) - vedrørende blandede kontrakter.

(16) Pkt. 11.6 i kommentarerne til art. 12, stk. 2 i OECD's modeloverenskomst (2014) om knowhow samt pkt. 17 i kommentarerne til art. 12, stk. 2 i OECD's modeloverenskomst (2014) om software.

(17) *Bal, Aleksandra: The Sky's the Limit – Cloud-Based Services in an International Perspective*. Bulletin for International Taxation, 2014, Vol. 68: sider 515-521, s. 516.

(18) *I Bal, Aleksandra: The Sky's the Limit – Cloud-Based Services in an International Perspective*. Bulletin for International Taxation, 2014, Vol. 68: sider 515-521, s. 516 redegør forfatteren for, at der ved levering af SaaS er tale om en blanded kontrakt, hvor det er de enkelte deles tilknytning, der afgør om kontrakten skal behandles samlet eller individuelt.

(19) Wagh, Sagar: *The Taxation of Digital Transactions in India: The New Equalization Levy*, Bulletin for International Taxation, vol. 70, no. 9, published online 24 August 2016. Forfatteren foretager en lignende sammenligning.

(20) Jf. pkt. 9.1 i kommentarerne til art. 12, stk. 2 i OECD's modeloverenskomst (2014).

(21) Jf. pkt. 9.1 i kommentarerne til art. 12, stk. 2 i OECD's modeloverenskomst (2014).

(22) Pkt. 9.0 i kommentarerne til art. 12, stk. 2 i OECD's modeloverenskomst (2014).

(23) Mehta, A.: *International Taxation of Cross-Border Leasing Income*, Amsterdam: IBFD Publications BV, 1. udg. (2005), s. 149 - forfatteren fandt ved en undersøgelse af 64 DBO'er, at 44 indeholdt ICS-udstyr i definitionen af royalty. Det bemærkes, at den EU-retslige definition af royalties i rente-/royaltydirektivet ligeledes indeholder ICS-udstyr jf. direktivets artikel 2 litra b. (direktiv 2003/49/EF). Direktivet er tilpasset de nye medlemsstater med direktiv 2004/66/EF og 2004/76/EF.).

(24) OECD's modeloverenskomst 1977 artikel 12, stk. 2.

(25) Pkt. 9 i kommentarerne til art. 12, stk. 2 i OECD's modeloverenskomst (2014).

(26) Pkt. 9.1 i kommentarerne til art. 12, stk. 2 i OECD's modeloverenskomst (2014) og *Bal, Aleksandra: The Sky's the Limit – Cloud-Based Services in an International Perspective*. Bulletin for International Taxation, 2014, Vol. 68: sider 515-521, s. 516.

(27) Pkt. 9 i kommentarerne til art. 12, stk. 2 i OECD's modeloverenskomst (1977) samt Report of the OECD Committee on Fiscal Affairs: *Model Double Taxation Convention on Income and on Capital* (1977) s. 115.

(28) Pkt. 9 i kommentarerne til art. 12, stk. 2 i OECD's modeloverenskomst (1977).

(29) Pkt. 9 i kommentarerne til art. 12, stk. 2 i OECD's modeloverenskomst (2014).

(30) *Technical Advisory Group on Treaty Characterisation of Electronic Commerce Payments: Tax Treaty Characterisation Issues arising from E-commerce*, Report to working party no. 1 f the OECD Committee on Fiscal Affairs, (2001), s. 11-13.

(31) *Technical Advisory Group on Treaty Characterisation of Electronic Commerce Payments: Tax Treaty Characterisation Issues arising from E-commerce*, Report to working party no. 1 f the OECD Committee on Fiscal Affairs, (2001), s. 11-13.

(32) Pkt. 9.1 i kommentarerne til art. 12, stk. 2 i OECD's modeloverenskomst (2014).

- (33) Pkt. 9.1 i kommentarerne til art. 12, stk. 2 i OECD's modeloverenskomst (2014).
- (34) Wagh, Sagar: The Taxation of Digital Transactions in India: The New Equalization Levy, Bulletin for International Taxation, vol. 70, no. 9, published online 24 August 2016. Forfatteren analyserer rækkevidden af definitionen af royalties i henholdsvis Indiens nationale skatteret og OECD's modeloverenskomst og konkluderer, at alene den nationale definition vil være bred nok til at rumme levering af data og/eller signaler, hvor erhververen ikke kontrollerer den bagvedliggende server.
- (35) Wagh, Sagar: The Taxation of Digital Transactions in India: The New Equalization Levy, Bulletin for International Taxation, vol. 70, no. 9, published online 24 August 2016. Forfatteren analyserer ikke cloud computing konkret og analyserer dermed ikke, hvorvidt betalinger for private cloud computing opfylder betingelserne for at skulle kvalificeres som royalties. Bal, Aleksandra: The Sky's the Limit – Cloud-Based Services in an International Perspective. Bulletin for International Taxation, 2014, Vol. 68: side 515-521. Forfatteren analyserer SaaS og finder, at betalinger herfor skal kvalificeres som erhvervsindkomst efter OECD's modeloverenskomst. Forfatteren foretager dog ikke en sondring mellem private og public cloud computing.
- (36) Pkt. 20 forbehold for kommentarerne til art. 12, stk. 2 i OECD's modeloverenskomst (2014).
- (37) Pkt. 38 forbehold for artikel 12, stk. 2 i OECD's modeloverenskomst (2014).
- (38) Pkt. 8.2 kommentarerne til art. 12, stk. 2 i OECD's modeloverenskomst (2014).
- (39) Eriksen, Claus Hedegaard: Beskatning af immaterielle aktiver, København: Jurist- og Økonomforbundets Forlag, 1. udg. (2007), s. 92, Schmidt, P. K., & Bundgaard, J. i Ryberg, B., et al.: Immaterialretlig Crossover, Dansk Immaterialret IV, Gjellerup/Gads Forlag, 1. udg. (2015), s. 142. Winther-Sørensen, N. et al.: Skatteretten 3, Karnov Group, 6. udg., s. 254-255 om afståelsesbegrebet i OECD's modeloverenskomst artikel 13. Se imidlertid Pkt. 8.2 i kommentarerne til art. 12, stk. 2 i OECD's modeloverenskomst (2014).
- (40) Ryberg, B., et al.: Immaterialretlig Crossover, Dansk Immaterialret IV, Gjellerup/Gads Forlag, 1. udg. (2015), s. 142.
- (41) Eyben, William Edler Von: 1972. Formuerettigheder: Indhold, Beskyttelse, Overdragelse, Jurist-forbundets forlag, 4. udg., (1972), s. 24.
- (42) Ryberg, B., et al.: Immaterialretlig Crossover, Dansk Immaterialret IV, Gjellerup/Gads Forlag, 1. udg. (2015), s. 90 med henvisning til Kruse, F. V., *Ejendomsretten 1* (1929), s. 146.
- (43) The Act on Authors Rights and Neighbouring Rights (in Polish: ustawa o prawie autorskim i prawach pokrewnych) Act No. 83 of February 4, 1994, on Copyright and Neighboring Rights (ændret 21. oktober 2010)
- (44) Pkt. 12.2 I kommentarerne til art. 12, stk. 2 i OECD's modeloverenskomst (2014) samt OECD Committee on Fiscal Affairs, *Model tax convention on income and on capital*, (2000) om software, kapitel 6, afsnit 21.
- (45) Definitionen af edb-programmer omfatter software, jf. Schønning, Peter: Ophavsretsloven med kommentarer, Thomson Reuters, 4. udg. (2008), s. 128-129
- (46) Lovbekendtgørelse nr. 1144 af 23. oktober 2014
- (47) Pkt. 12.2 i kommentarerne til art. 12, stk. 2 i OECD's modeloverenskomst (2014).
- (48) Pkt. 13.1 kommentarerne til art. 12, stk. 2 i OECD's modeloverenskomst (2014).
- (49) Pkt. 12.2 i kommentarerne til art. 12, stk. 2 i OECD's modeloverenskomst (2014).
- (50) OECD Committee on Fiscal Affairs, *Model tax convention on income and on capital*, om software. (2000), kapitel 8 pkt. 44.
- (51) Ibid.
- (52) Pkt. 12.2 i kommentarerne til art. 12, stk. 2 i OECD's modeloverenskomst (2014).
- (53) Pkt. 13.1 i kommentarerne til art. 12, stk. 1 i OECD's modeloverenskomst (2014).
- (54) Pkt. 14 kommentarerne til art. 12, stk. 2 i OECD's modeloverenskomst (2014).
- (55) Ibid.

Skat Udland - 2016/11

Udgiver

© Karnov Group Denmark A/S

www.karnovgroup.dk

E-mail: forfatter.dk@karnovgroup.com

Sankt Petri Passage 5, 1165 København K.

Telefon 33 74 07 00

Redaktion**Artikelredaktør**

Vice President Christer Tønder Bell, LEGO Group

Redaktører

Head of Group Tax, Michael Kirkegaard Nielsen, Danske Bank

Partner Arne Møllin Ottosen, Kromann Reumert

Advokat Stine Andersen, Kromann Reumert

Advokat Merete Andersen, LETT Advokatpartnerselskab

Partner Pia Konnerup, KPMG Acor Tax

Koncernskattechef Jesper Cassøe Raaschou, TDC

Partner Anders Oreby Hansen, Bech-Bruun

Taxmanager Thomas Sørensen, Dong Energy

Abonnement

Se www.karnovgroup.dk

Kopiering og henvisning

Det er tilladt med kildeangivelse at tage fotokopier til brug i enkeltstående, konkrete sager. Dette tidsskrift eller dele heraf må i øvrigt ikke gøres til genstand for mangfoldiggørelse eller elektronisk informationsøgning.

Ansvar

Karnov Group Denmark A/S kan ikke påtage sig ansvar for fejl eller mangler i det offentliggjorte materiale.

Annoncer

Karnov Group Denmark A/S

Thomas Vestergaard Hansen, tlf. 26 70 70 06

ISSN 0905-443X