



ADVISORY[®]

INDEPENDENT TAX CONSULTING



DEN DIGITALE ØKONOMI

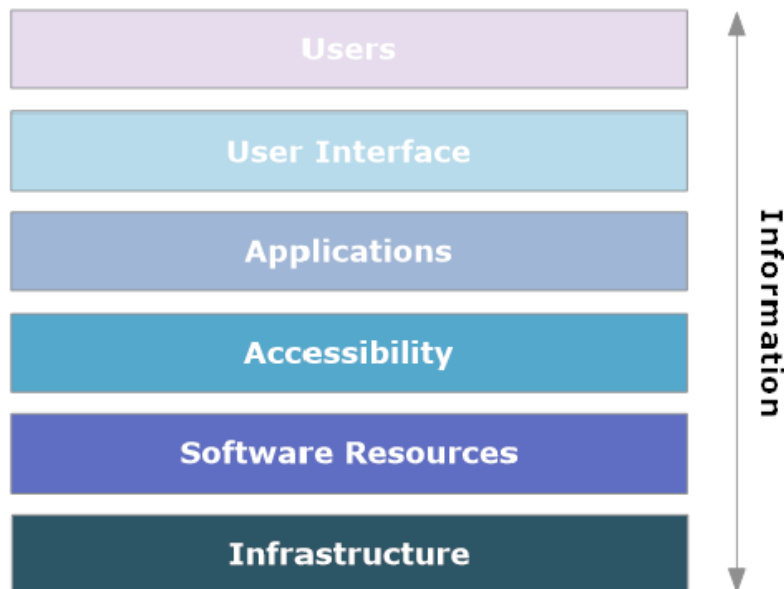
Kvalifikation af betalinger for cloud computing efter OECDs Modeloverenskomst

Agenda:

- Digitalisering af økonomien
- Forretnings- og revenuemodeller
- Cloud computing
- Kvalifikation af betalinger for cloud computing
- OECDs BEPS-project og konsekvenserne heraf

Digitalisering af økonomien

- Ikke ændret det fundamentale i handel, men åbnet op for nye revenue-modeller.
- Ikke defineret, men i stedet karakteriseret.
 - Bygget op omkring information- og kommunikationsteknologien.



Digitalisering af økonomien

- Ikke defineret, men i stedet karakteriseret (fortsat).
 - Mobilitet:
 - Immaterielle aktiver,
 - Arbejdsprocesser.
 - Netværkseksternaliteter.
 - Minimale marginale omkostninger og transaktionsomkostninger.
 - Multi-sidede forretningsmodeller.
 - Kombinerer flere revenue-modeller, eks.:
 - Reklamebaserede aktiviteter,
 - Salg af digitale produkter og services,
 - Abonnementsbaserede aktiviteter,
 - Salg af services,
 - Licensaftaler,
 - Skjulte gebyrer, og
 - Databaserede aktiviteter.
 - Slutbrugeren integreres i produktionsfunktionen.

Digitalisering af økonomien

- Ikke defineret, men i stedet karakteriseret (fortsat).
 - Brug af data:

Brugerdata	Indsamling	Lagring	Analyse og distribution	Anvendelse
Oplyst <i>Oplyse af brugeren.</i>	Smartphones og andre enheder	Statslige enheder	Data-analytikere	Virksomheder
Observeret <i>Logning af brugerens online aktiviteter.</i>	Sociale, professionelle og andre interesse-netværk	Online sociale netværk	Offentlig administration	Offentlige organer
Udledt <i>Udarbejdede brugerprofiler.</i>	osv.	Finansielle institutioner	Virksomheder, specialiseret i reklamer og markedsundersøgelser	Slutbrugere
		Sygehuse	osv.	
		osv.		

Digitalisering af økonomien

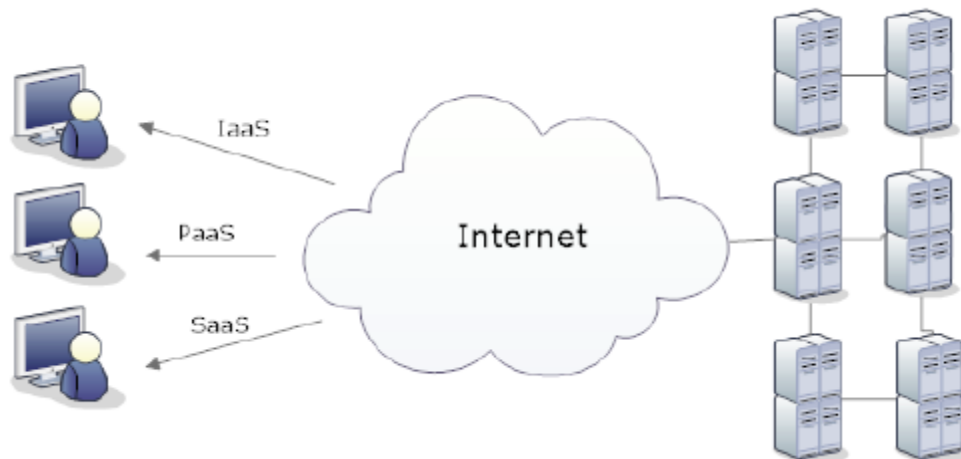
- Ikke defineret, men i stedet karakteriseret (fortsat).
 - Brug af data:
 - Gøre data lettere tilgængeligt, således at relevante interessenter får lettere adgang til informationen.
 - Administrere og styre virksomhedens præstationer og resultater ved at muliggøre analyser og derved skabe forståelse for de grundlæggende årsager til variationer.
 - Segmentere populationen og dermed målrette produkter.
 - Forbedre grundlaget for beslutninger ved at erstatte eller kombinere menneskelige beslutninger med automatiserede algoritmer udarbejdet på baggrund af indsamlet data.
 - Forbedre udviklingen af nye forretningsmodeller, produkter etc.

Cloud computing

- Beskrives som standardiserede, konfigurerede, on-demand, online computer services, der ofte inkluderer computerkraft, lagring, software og data management, som benytter både fysiske og virtuelle ressourcer.

Erhverver af cloud computing

Udbyder af cloud computing



- Public vs. Private.

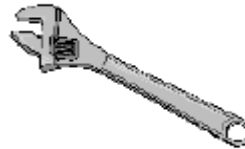
Cloud Computing

IaaS



- ~~Virtuel infrastruktur~~
- Server
- Operationelt system
- Data lagring
- Netværk
- Anvendte applikationer

PaaS



- ~~Virtuel infrastruktur~~
- ~~Server~~
- ~~Operationelt system~~
- ~~Data lagring~~
- ~~Netværk~~
- Anvendte applikationer

SaaS



- ~~Virtuel infrastruktur~~
- ~~Server~~
- ~~Operationelt system~~
- ~~Data lagring~~
- ~~Netværk~~
- Anvendte applikationer

*Erhververen af cloud computing kontrollerer ikke det, der er streget over.

Skatteretlige problemstillinger

- Digital tilstedeværelse - fast driftssted?
- Karakterisering af nye former for betaling.
- Kvalifikation af betalinger.
- Multi-sidede forretningsmodeller, der skaber værdi ved eksternaliteter gennem levering af gratis ydelser.
- Skattemæssig behandling af data.
- Jurisdiktionen for værdiskabelse – digitale ydelser er typisk leveret fra forskellige steder.

Kvalifikation af betaling for digitale services og produkter

- Typisk vanskeligt at afgrænse royalties overfor erhvervsindkomst.
- OECDs Modeloverenskomst 2014:
 - **Royalty:** *Betalinger af enhver art, der modtages som vederlag for anvendelsen af eller retten til at anvende enhver ophavsret til et litterært, kunstnerisk eller videnskabeligt arbejde herunder spillefilm, ethvert patent, varemærke, mønster eller model, tegning, hemmelig formel eller fremstillingsmetode, eller for oplysninger om industrielle, kommercielle eller videnskabelige erfaringer.*
 - **Erhvervsindkomst:** Subsidiær.
 - **Kapitalgevinster:** Afståelse af ejendomsretten - defineres ved national immaterialret.

Kvalifikation af betaling for cloud computing

- IaaS: Serverkapacitet og infrastruktur.
- SaaS: Serverkapacitet, infrastruktur og virtuel software.
- Blandede kontrakter:
 - Opdeles, med mindre:
 - Der er et åbenbart hovedformål, og
 - De resterende dele af kontrakten er af underordnet og ubetydelig karakter.
 - *Only of an ancillary and largely unimportant character.*
 - Ud fra nationale retsprincipper.
 - IaaS: Samlet...?
 - SaaS: Opdeles i to dele...?

Kvalifikation af betaling for cloud computing - serverkapacitet

- Transponder leasing med satellitoperatør:
 - Telekommunikationsforetagende adgang til at anvende en satellits transponderkapacitet til at transmittere eksempelvis tv og radio.
 - Adgang til kapacitet vs. overført teknologi.
- Har cloud computing et lignende formål?
- OECDs Modeloverenskomst 2014: Erhvervsindkomst.

Kvalifikation af betaling for cloud computing - serverkapacitet

- Betalinger for anvendelsen af, eller retten til at anvende industrielt, kommercielt eller videnskabeligt **udstyr**.
 - Retten til anvende ICS-udstyr vs. udleje eller salg af ICS-udstyr.
- Er serverkapacitet omfattet af ICS-udstyr?
 - TAG(2001): Digitale produkter er ikke ICS-udstyr.
 - Fysisk produkt, *og*
 - En del af en industriel, kommerciel eller videnskabelig proces.
 - Serverkapacitet ved IaaS og SaaS:
 - Der benyttes hardware – betingelser kan konkret være opfyldt.

Kvalifikation af betaling for cloud computing - serverkapacitet

- Anvendelsen af, eller retten til at anvende ICS-udstyr.
 - TAG(2001): En række elementer er kendetegnende b.l.a.:
 - Brugeren er i fysisk besiddelse af ICS-udstyret,
 - Brugeren kontrollerer ICS-udstyret,
 - Udbyderen benytter ikke det samme ICS-udstyr til at levere services til andre, der ikke har relation til nævnte bruger, og
 - Den samlede betaling er ikke væsentligt højere end lejeværdien for ICS-udstyret i kontraktperioden.
 - Kommentarerne til OECDs Modeloverenskomst 2014:
 - Fysisk besiddelse af transponderen eller fuld dispositionsret til satellitten, *eller*
 - Adgang til transmissionskapaciteten, således at satellitten betjenes af udlejeren og lejeren ikke har adgang til den transponderen.

Kvalifikation af betaling for cloud computing - serverkapacitet

- Anvendelsen af, eller retten til at anvende ICS-udstyr.
 - Public cloud computing.
 - Private cloud computing.
- Oftest erhvervsindkomst, men kan nok konkret være en royalty.
- Forbehold til kommentarerne:
 - Grækenland og Indien:
 - Betalinger for transponder-leasing af ICS-udstyr er en royalty.
 - Betaling for anvendelsen af en transponder er en betaling for anvendelsen af en metode (proces), og dermed en royalty.
- Overdragelse af ejendomsretten?
 - Afgøres efter national immaterialret om afståelse → mismatches → Dobbeltbeskatning eller dobbelt ikke-beskatning...
 - Nok ikke tilfældet efter dansk immaterialret.

Kvalifikation af betaling for cloud computing – virtuel software

- Software fremgår ikke af bestemmelsen.
- Både operationelt- og applikationssoftware er defineret i kommentarerne.
- Op til de nationale stater at vurdere, om software kan indfortolkes i et af de copyrightbeskyttede aktiver.
 - Litterært, kunstnerisk eller videnskabeligt.
 - DK: OHL, § 1, stk. 3, men ikke en royalty efter KSL § 65 C, stk. 4. → Anvendelsen af patenteret software er en royalty.
 - Alle OECD stater undtagen Schweiz.

Kvalifikation af betaling for cloud computing – virtuel software

- Anvendelse eller retten til at anvende software:
 - Kommentarerne:
 - Betaling for en ret til en handling, der uden denne tilladelse ville være i strid med eneretten efter copyrightlovgivningen.
 - The Committee on Fiscal Affairs:
 - Fortolkes snævert.
 - 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”*.
 - Kommentarerne til artikel 12 beskriver royalties som *“income to the recipient from a letting”*,
 - → køb af software med ret til almindelig brug bør ikke udgøre royalties.

Kvalifikation af betaling for cloud computing – virtuel software

- Anvendelse eller retten til at anvende software (fortsat).
 - Virtuel software ved SaaS → Midlertidig eksemplar fremstilling:
 - **UP:** Kræver tilladelse → royalty.
 - **U:** Forudsætning/nødvendig for at bruge softwaren.
 - Erhvervsindkomst efter OECDs modeloverenskomst.

Sammenfatning

- Ikke sikkerhed ved kvalifikation af betalinger for IaaS og SaaS:
 - Blandede kontrakter → behandles samlet eller opdeles.
 - Flere definitioner af royalties.
 - Serverkapacitet ved private cloud computing.
- Ofte erhvervsindkomst:
 - Kendetegnet ved ikke PE i stater, hvor ydelser og produkter leveres.
 - Eksklusiv beskatningsret til domicilstaten, til trods for værdiskabelse i kildelandet.

OECDs BEPS-projekt

- Kvalifikationsvanskelighederne ikke afhjulpet.
 - WP 1 under CFA arbejder, men ikke nogen tidshorisont.
- Oprindelige forslag:
 - Udvidelse af PE → signifikant økonomisk tilstedeværelse.
 - WHT på særlige digitale transaktioner.
 - Equalization levy.
- Risikoen for BEPS er imødegået ved andre tiltag...
 - CFC-reglerne (excess profit) (Action plan 3).
 - Udvidelse af PE definition (Action plan 7).
 - Juridisk og økonomisk ejerskab (Action plan 8-10).
- *Countries could, however, introduce any of the options in their domestic laws as additional safeguards against BEPS, provided they respect existing treaty obligations, or in their bilateral tax treaties.*

Konsekvenser

Malaysia, 2013: Indtægter fra *e-handelstransaktioner* bliver anset for skattepligtig i Malaysia, hvis indtægterne skyldes betydelige virksomhedsaktiviteter udført i Malaysia, uanset serverens placering.

Frankrig, 2013: Forslag om skat på indsamling af data.

UK, 2015: *Diverted profits tax regime:* Imødegå arrangementer, der er beregnet til at undgå profit i UK, ved at undgå PE i UK eller andre konstruerede arrangementer mellem forbundne parter.

Italien, 2015: Overvejelser om *25% WHT på virtuel tilstedeværelse* af udenlandske multinationale selskaber, der sælger i det italienske marked uden en fysisk struktur, der omfattes af traditionelt PE.

Israel, 2016: Ikke-hjemmehørende selskaber bliver anset for at have et PE efter national skattelovgivning, såfremt de har indkomstskabende aktiviteter i Israel, og *betydelig digital tilstedeværelse*, selv uden en fysisk tilstedeværelse.

Indien, 2016: *6% equalization levy* ved betalinger for specifikke digitale services og faciliteter modtaget ikke-hjemmehørende personer, der ikke har fast driftssted i Indien.

Tyrkiet, 2016: Forslag om *electronic taxpayer* og *electronic place of business* → Brug af internettet, et intranet eller lignende telekommunikations værktøjer med kommerciel eller industriel formål kan resultere i et *electronic workplace* og dermed være skattepligtig i Tyrkiet.

New Zealand, 2016: Hvis et ikke-hjemmehørende selskab *leverer services eller immaterielle produkter* (e-bøger, musik, videoer og software købt fra en offshore hjemmeside) til personer hjemmehørende forbrugere for mere end NZ\$60,000 i en 12 mdr. periode, skal selskabet lade sig registrere og betale good and sales tax.



ADVISORY®

INDEPENDENT TAX CONSULTING

Louise Fjord Kjærsgaard

ASSOCIATE, M.SC.

CORIT ADVISORY P/S
LYNGBY HOVEDGADE 17, 2. SAL
2800 KONGENS LYNGBY
DENMARK

WWW.CORIT-ADVISORY.COM

P: +45 51 21 05 20
E: LFK@CORIT.DK