Indhold

668 Afståelsesbeskatning ved flytning af DEMPE-funktioner?
Louise Fjord Kjærsgaard, associate, CORIT Advisory/ph.d.-stipendiat, CBS, og Jakob Bundgaard, managing director, ph.d., CORIT Advisory P/S.

Indkomstskatter

Meddelelser og styresignaler

669 Ejendomsskattelån
Ejendomsskatter - lån - betaling - rente - 2018

Domme

670 Anpartshaveroverenskomst
Anpartshaver - transaktioner - standardkontrakt

Landsskatteretsafgørelser

671 Værdi af fri bil
Fri bil - leasing - tilbagekøb - nærtstående parter

672 Modregningsforbud
Skattefrie godtgørelser - modregning - fejl i aflønning - konvertering i løn

673 Modregningsbetingelser
Gæld - restskat - renter - ændret årsopgørelse

674 Kontantpengegave
Gaveafgift - arveforskud - dobbeltbeskatning

Afgørelser fra Skatterådet

675 Skattefri fusion
Fusion - underskud - filial

Moms og afgifter

Straffedomme

676 Svigagtig rådgivning

Landsskatteretsafgørelser

677 Pensionsafkastbeskatning
Renteberegning - pensionsafkastskat - eftergivelse

Afgørelser fra Skatterådet

678 Momsfri virksomhedsoverdragelse
Virksomhedsoverdragelse - momspligt - datterselskab

668

Afståelsesbeskatning ved flytning af DEMPE-funktioner?

Louise Fjord Kjærsgaard, associate, CORIT Advisory/ph.d.-stipendiat, CBS, og Jakob Bundgaard, managing director, ph.d., CORIT Advisory P/S.

Resumé: OECD har i den senest opdaterede version af Transfer Pricing Guidelines fastsat en definition af immaterielle aktiver og har samtidig indført konceptet DEMPE-funktioner, der omfatter visse vigtige funktioner relateret til immaterielle aktiver. SKAT synes at være af den opfattelse, at DEMPE-funktioner udgør et immaterielt aktiv i sig selv, og at flytning af sådanne vil medføre afståelsesbeskatning. Hvorvidt dette er udtryk for gældende ret, er temaet for denne korte artikel.

1. Baggrund

OECD's nye Transfer Pricing Guidelines

Med baggrund i mange staters bekymring for multinationale koncerners mulighed for at udhule skattebasen i højskattelande og flytte indkomst til lavskattelande iværksatte OECD deres ambitiøse projekt *Base Erosion and Profit Shifting* i 2013, der med 15 aktionsplaner blev afsluttet i oktober 2015. Aktionsplan 8-10, *Aligning Transfer Pricing Outcomes with Value Creation*, indeholder blandt andet opdaterede retningslinjer for fastsættel-

 © Karnov Group Denmark A/S

sen af armslængdevilkår i transaktioner, der involverer brugen eller overdragelsen af immaterielle aktiver i henhold til artikel 9 i OECD's modeloverenskomst. I denne sammenhæng anses opdateringen af kapitel VI i OECD's Transfer Pricing Guidelines for betydningsfuld, idet denne inkluderer implementeringen af en ny definition af immaterielle aktiver samt introduktionen af de såkaldte DEMPE-funktioner, der udgør de væsentligste funktioner relateret til immaterielle aktiver. Hensigten med ændringen har primært været at sikre, at indkomst relateret til overdragelse eller brug af immaterielle aktiver allokeres mellem uafhængige parter i overensstemmelse med værdiskabelsen.

Nyt IP-begreb og DEMPE-aflønning

OECD har, som nævnt, fastsat en definition af immaterielle aktiver i den opdaterede version af Transfer Pricing Guidelines, der lyder som følgende:

"[...] the word "intangible" is intended to address something which is not a physical asset or a financial asset, which is capable of being owned or controlled for use in commercial activities, and whose use or transfer would be compensated had it occurred in a transaction between independent parties in comparable circumstances." [1]

Således skal følgende fire kumulative betingelser være opfyldt, før der efter OECD's Transfer Pricing Guidelines er tale om et immaterielt aktiv: (1) Aktivet er hverken et materielt aktiv eller et finansielt aktiv, (2) aktivet kan ejes eller kontrolleres, (3) aktivet kan anvendes kommercielt, og (4) der ville mellem uafhængige parter under sammenlignelige omstændigheder blive ydet en betaling for brugen eller overdragelsen af aktivet.[2]

Ifølge OECD's Transfer Pricing Guidelines skal immaterielle aktiver identificeres med nøjagtighed. Det vil sige, at funktionsanalysen skal identificere de relevante immaterielle aktiver, deres bidrag til værdiskabelse i de konkrete transaktioner, de vigtige funktioner og risici forbundet med udviklingen (development), forbedringer (enhancement), vedligeholdelse (maintenance), beskyttelse (protection) og udnyttelse (exploitation) af aktiverne (DEMPE-funktionerne) samt den måde, hvorpå de interagerer med andre immaterielle aktiver, materielle aktiver og forretningsmæssige aktiviteter for at skabe værdi.[3] Ved fordelingen af indkomst fra immaterielle aktiver bliver det afgørende herefter ikke, hvem der er den formelle ejer af det immaterielle aktiv, men i højere grad, hvem der kontrollerer udførelsen af DEMPE-funktionerne. Der skal ved denne vurdering, som det kendes fra allokeringen af risici,[4] sættes fokus på, hvem der har kapaciteten til at kontrollere udførelsen af DEMPE-funktionerne, samt hvem der reelt udfører denne kontrol.[5]

Afståelsesbeskatning ved flytning af DEMPE-funktioner

SKAT indtager så vidt vides det standpunkt, at en flytning af DEMPE-funktioner i sig selv er flytning af immaterielle aktiver, der udløser afståelsesbeskatning. Dette kan muligvis også læses ud af SKATs juridiske vejledning, afsnit C.D.11.6.1, hvoraf følgende fremgår:

"I Danmark beskattes overdragelser af immaterielle aktiver efter afskrivningslovens § 40 samt ligningslovens § 2 og statsskattelovens §§ 4-6. ***Afskrivningslovens § 40 har - som kapitel VI i TPG - et vidt anvendelsesområde,*** *og bestemmelsen indeholder en ikke-udtømmende opregning af, hvilke immaterielle aktiver der må anses for omfattet af bestemmelsen."* (Vores fremhævning).

Det vil i det følgende blive analyseret, hvorvidt der i de gældende danske regler for afståelsesbeskatning er hjemmel til en sådan vidtgående fortolkning.

2. Rækkevidden af den nye definition af immaterielle aktiver

2.1. Armslængdeprincippet

Den nye definition af immaterielle aktiver er særdeles bred, og der er hverken krav om, at immaterielle aktiver skal kunne beskyttes juridisk eller fremgå af regnskabet. DEMPE-funktionerne udgør hverken materielle eller finansielle aktiver, men funktioner, der kan kontrolleres, hvorfor funktionerne umiddelbart synes omfattet af OECD's nye definition af immaterielle aktiver, såfremt funktionerne er kommercielle, og uafhængige parter under sammenlignelige omstændigheder ville yde betaling

1 OECD Transfer Pricing Guidelines (juli 2017) punkt 6.6.

2 OECD fastslår indledningsvis i den endelige rapport, at de opdaterede retningslinjer alene omfatter transfer pricing, og at opdateringerne dermed ikke er relevante for andre skatteretlige områder, se OECD Transfer Pricing Guidelines (juli 2017) punkt 6.13 og 6.14, hvor det ligeledes erkendes, at dette undertiden kan give anledning til enten dobbeltbeskatning eller dobbelt ikke-beskatning, men adresserer ikke udfordringen yderligere.

3 OECD Transfer Pricing Guidelines (juli 2017) punkt 6.12.

4 OECD Transfer Pricing Guidelines (juli 2017) afsnit D.1.2.1 i kapitel 1.

5 OECD Transfer Pricing Guidelines (juli 2017) punkt 6.53.

for erhvervelsen af funktionerne. DEMPE-funktioner vil dog nok næppe i juridisk henseende blive anset for at være immaterielle rettigheder.

Konsekvensen heraf bliver dermed, at priser og vilkår for flytning af DEMPE-funktioner mellem afhængige parter skal ske i overensstemmelse med armslængdeprincippet i OECD's modeloverenskomsts artikel 9 og dermed også ligningslovens § 2.[6] Er der mellem afhængige parter ikke handlet på armslængde priser eller vilkår ved flytning af DEMPE-funktioner, er der således hjemmel til, at skattemyndighederne kan foretage en korrektion.

Såfremt SKAT foretager en indkomstforhøjelse af overdrageren af DEMPE-funktionen, bliver spørgsmålet herefter, hvordan denne forhøjelse skattemæssigt skal behandles efter dansk rets materielle skatteregler, hvilket følger af almindelig transfer pricing korrektions-systematik.

2.2. Anden materiel skattelovgivning

Ligningslovens § 2 indeholder kun hjemmel til en korrektion af pris og vilkår i en kontrolleret transaktion. Den skatteretlige behandling af den transaktion, der korrigeres, skal derimod udledes af den øvrige materielle skattelovgivning.[7] Således fungerer ligningslovens § 2 alene som et supplement til de øvrige materielle skatteregler. Derimod er det den materielle skattelovgivning, som afgør, hvilke skatteretlige virkninger der kan knyttes til en korrektion efter ligningslovens § 2.

I henhold til dansk materiel skatteret vil afståelsesbeskatning af immaterielle aktiver følge af afskrivningslovens § 40, stk. 6, der fastsætter, at et selskab ved salg eller opgivelse af aktiver omfattet af afskrivningslovens § 40, stk. 1 og 2, skal medregne fortjeneste eller tab ved opgørelsen af den skattepligtige indkomst.

Afskrivningslovens § 40, stk. 1 og 2, omfatter immaterielle aktiver ***såsom*** goodwill, knowhow, patentret, forfatter- og kunstnerret, mønster, varemærke samt udbytte-, forpagtnings- og lejekontrakt.

Denne opregning af immaterielle aktiver skal ikke anses for udtømmende, og der er utvivlsomt rum til at udfylde bestemmelsens anvendelsesområde ved en konkret vurdering af enkelte typer af aktiver. I retspraksis findes der tilfælde, hvor domstolene i begrænset omfang har vurderet, at andre aktiver kunne være omfattet af bestemmelsen. Se eksempelvis SKM2002.310.HR (TfS 2002, 288). Her fandt Højesteret, at goodwill foruden kundekreds, forretningsforbindelser og lignende også konkret kunne omfatte koncerngoodwill, der har sammenhæng med synergieffekter som følge af et koncernforhold. Højesteret synes således at lægge til grund, at når der i bestemmelsen står "immaterielle aktiver *såsom*", har det været lovgivers hensigt alene at omfatte immaterielle aktiver, som lignede de oplistede immaterielle aktiver, der foruden goodwill og knowhow synes at være kendetegnet ved at være rettigheder beskyttet af immaterielretten samt andre rettigheder.[8]

DEMPE-funktionerne udgør ikke i sig selv nogen form for rettighed og kan formentlig heller ikke anses for omfattet af goodwill eller knowhow. Det synes således at være for vidtgående at anse DEMPE-funktioner for i sig selv at udgøre aktiver omfattet af AFL § 40, idet sådanne funktioner næppe kan anses for at udgøre knowhow eller beslægtede rettigheder, men derimod en kunstigt frembragt begrebsdannelse, som OECD har introduceret til brug for transfer pricing-analysen.

Det må således anses for en særdeles udvidende fortolkning, hvis SKAT har tiltænkt en henvisning til de nu opdaterede Transfer Pricing Guidelines i forbindelse med vurderingen af afskrivningslovens anvendelsesområde.

Endvidere kan gøres opmærksom på, at OECD fastslår, at de opdaterede retningslinjer alene omfatter transfer pricing.[9] Opdateringerne er dermed ikke relevante for andre skatteretlige områder, herunder afskrivningsloven, hvorfor OECD's Transfer Pricing Guidelines ikke skal tillægges nogen betydning i relation til afskrivningslovens bestemmelser om immaterielle aktiver.

---

6 Den status, som OECD's Transfer Pricing Guidelines indtager i dansk skatteret, er fastsat i forarbejderne til ligningslovens § 2, hvori der er indeholdt henvisninger til OECD's Transfer Pricing Guidelines. Det fremgår ikke, at denne henvisning omfatter til de til enhver tid gældende Transfer Pricing Guidelines, hvorfor der kunne argumenteres for, at det kræver en national implementering i dansk ret, før end (væsentlige) ændringer kan tillægges retskildeværdi i dansk skatteret. SKAT synes imidlertid at fortolke forarbejderne til ligningslovens § 2 som indeholdende en henvisning til de til enhver tid gældende Transfer Pricing Guidelines, uanset ændringernes karakter.

7 Jens Wittendorff, *Armslængdeprincippet i dansk og international skatteret* (2009) s. 328. Forfatteren henviser til TfS 2006, 331 LSR, hvor landsskatteretten udtrykte følgende: "*Der vil derfor i medfør af statsskattelovens § 4 b, stk. 1, kunne ske beskatning af rådighedsretten over ejendommen. Fastlæggelsen af værdien heraf må ske i medfør af ligningslovens § 2.*"

8 For nærmere analyse af anvendelsesområdet for afskrivningslovens § 40 henvises til Claus Hedegaard Eriksen, *Beskatning af immaterielle aktiver* (2007) kapitel 3.

9 OECD Transfer Pricing Guidelines (juli 2017) punkt 6.13 og 6.14.

 © Karnov Group Denmark A/S

Sammenfattende er det således vores vurdering, at anvendelsesområdet for afskrivningslovens § 40 vanskeligt kan fortolkes så udvidende, at DEMPE-funktioner vil være omfattet. Flytningen af DEMPE-funktioner vil i stedet være omfattet af statsskattelovens § 5, hvorfor en primær korrektion på baggrund af en flytning af DEMPE-funktioner vil være skattefri for overdrageren, såfremt overdragelsen ikke er foretaget i nærings- eller spekulationsøjemed.

Skulle domstolene alligevel acceptere en så udvidende fortolkning af anvendelsesområdet for afskrivningslovens § 40, at flytning af DEMPE-funktionerne vil være omfattet, vil en naturlig følge heraf være, at erhvervede DEMPE-funktioner vil være afskrivningsberettigede, jf. AFL § 40, stk. 1 og 2.

Det har næppe været intentionen fra SKAT, at erhvervede DEMPE-funktioner fremover skal være afskrivningsberettigede. Det kan endelig ikke udelukkes, at en sådan udvidende fortolkning kan medføre andre utilsigtede konsekvenser. Situationen synes dermed at være udtryk for, at transfer pricing-verdenen ikke altid er koordineret med det øvrige skatteretlige univers, hvilket i praksis til tider volder besvær.

 © Karnov Group Denmark A/S