



Foto Shutterstock

Koncernens aktivitet vedrørte dieselmotorer. Det danske selskab havde som sin hovedaktivitet at give licens og at udføre service vedrører motorerne.

Funktionsflytninger & kompensationsbetalinger

Det er en ofte forekommende begivenhed, at der sker ændringer af funktioner i internationale koncerner. Der tales om business restructuring i transfer pricing-terminologien. Noget sådant kan eksempelvis indebære, at hidtidige aftaler opsiges eller ændres markant. En ny kendelse fra Lands-skatte retten viser os lidt om, hvordan sådanne funktionsændringer bliver vurderet i skattemæssig henseende.

I skattemæssig henseende kan en funktionsflytning indebære, at der er sket en overførsel af et aktiv, og/eller at der udløses en ret til kompensationsbetaling. De skattemæssige konsekvenser af funktionsflytninger er omgærdet af nogen uklarhed, og ofte må man se til praksis fra andre retsområder for at fastslå, under hvilke betingelser en koncernintern aftale kan opsiges eller ændres, og om der i givet fald skal ske en kompenserende betaling herfor.

Det sker ikke så hyppigt, at der fremkommer retspraksis eller administrativ praksis på dette område (selvom der siden 2010 har eksisteret særlige OECD-baserede retningslinjer), hvorfor en ny landsskatteretskendelse er særdeles relevant læsning.

Der findes ikke specifikke regler rettet mod funktionsflytninger i dansk ret, hvorfor sådanne problemstillinger skal løses på baggrund af skattelovgivningens almindelige regler. Særligt relevant er imidlertid armslængdeprincippet i LL § 2.

Der findes eksempelvis ikke nogen regler, som fastlægger den skatteretlige behandling af en opsigelse af et eksisterende aftalegrundlag. Sådanne dispositioner anses for at udgøre en funktionsflytning, idet de indebære en grænseoverskridende omallokering af funktioner, aktiver og risici. Derfor er opsigelse underlagt armslængdeprincippet.

I flere situationer, hvor eksisterende aftaler ændres eller opsiges, samler interessen sig om, hvorvidt der skal betales kompensation og størrelsen heraf. Et krav om en sådan betaling synes at være udgangspunktet, hvis der med ændringen opgives gunstige kontraktfordele, og hvor tredjemand tillige vurderes at ville kræve en sådan betaling. Yderligere er det relevant at vurdere, om en opsigelse af en eksisterende kontrakt kan siges at resultere i, at der overflyttes noget af værdi (fx et aktiv eller en

igangværende forretningsaktivitet), som i en uafhængig transaktion ville være kompenseret. Udgangspunktet beskrives af OECD, som at der ikke skal ske kompensationsbetaling for opgivelse af et fremtidigt profitpotentiale. Overdragelse af kontraktuelle rettigheder kan dog udgøre en overdragelse af værdifulde immaterielle aktiver, og en overførsel mellem interesseforbundne enheder skal derfor ske på armslængdevilkår.

En helt simpel overførsel af funktioner og risici vil normalt ikke indebære en skattepligtig begivenhed i henhold til dansk ret, omend skattemyndighederne så vidt vides ikke helt deler denne opfattelse, som dog ikke har været forelagt domstolene.

En lidt speciel sag om funktionsflytning

Nu kommer vi så til den egentlige anledning til dette indlæg, nemlig kendelsen i SKM 2020.30 LSR.

I sagen blev en royaltyaftale mellem et dansk selskab (siden omdannet til en filial) og dettes udenlandske moderselskab opsagt efter en koncernintern strukturændring (centralisering). Der blev ydet en compensation, som ifølge skattemyndighederne hverken var tilstrækkelig eller i overensstemmelse med armslængdeprincippet.

Koncernens aktivitet vedrørte dieselmotorer. Det danske selskab havde som sin hovedaktivitet at give licens og at udføre service vedrørende motorerne. Det offentliggjorte referat er tæt på ulæseligt, men det fremgår dog, at det danske selskab i et vist omfang havde medvirket med en tegning af en komponent (formodentlig) til en given motortype. Moderselskabet (og siden hovedkontoret) var registreret som ejer af de immaterielle rettigheder til den motortype, som sagen omhandlede. Det danske datterselskab havde ansvaret for at servicere licenstagere af den omhandlede motortype samt for installation. I den oprindelige aftale blev det besluttet, at royaltvindtægterne skulle fordeles 50/50 mellem moderselskabet og datterselskabet.

På et givet tidspunkt blev det besluttet at foretage en omstrukturering, og som led heri blev aftalen ophævet, og der blev aftalt et vederlag herfor. Betalingen fik karakter af en lump-sum betaling, som svarede til den forventede diskonterede indkomst i et antal år.

SKAT fandt, at det aftalte vederlag var sat for lavt, og at der i realiteten var tale om, at datterselskabet havde opnået økonomisk

medejerskab til motorprogrammet. Dermed fandt SKAT ikke, at der var tale om opsigelse af en serviceaftale, men derimod om afståelse af immaterielle aktiver.

Koncernen havde i dennes TP-dokumentation beskrevet aftalen sådan, at denne skyldes, at datterselskabet var ejer af immaterielle aktiver vedrørende design og udvikling af den omhandlede 2-takts motor. Det fremgik også, at datterselskabet havde stået for redesign og udvikling. Yderligere

fremgik det af bestyrelsesreferater vedrørende beslutningen om indgåelse af aftalen, at begge parter indskød knowhow i udviklingsprocessen. Koncernen havde endelig under skatterevisionen oplyst, at der var tale om et fælles udviklet motorprogram, hvor fraværet af andet sikkert grundlag havde resulteret i en 50/50 profit split af royaltvindtægterne fra de eksterne licenstagere.

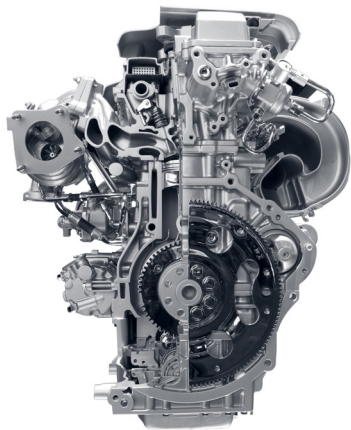
Baseret herpå fandt SKAT således, at begge parter havde ydet værdifulde bidrag til udviklingen af den omhandlede motor, hvor moderselskabet oprindeligt havde udviklet fremdriftsmotoren, mens datterselskabet for egen regning og

ansvar videreudviklede og redesignede den (hermed må det antages, at datterselskabet ikke er blevet vederlagt løbende for denne indsats). Profit split-aftalen udgjorde således vederlæggelsen herfor.

SKAT fandt ikke, at det var relevant at henvise til opsigelsesvarsler i koncerninterne og -eksterne aftaler, idet disse ikke var sammenlignelige grundet fraværet af økonomisk ejerskab.

SKATs forhøjelse som begrundet i ovenstående blev beregnet med udgangspunkt i de historisk kendte royaltbetaling (tillagt en beskeden vækst), med en længere udløbsperiode end efter koncernens tilgang. Disse betalinger blev diskonteret og resulterede i en højere indkomstsættelse (vi kender ikke de konkrete beløb eller det relative størrelsesforhold). Beløbet blev anset for at være skattepligtigt i henhold til AFL § 40, stk. 6, og SL § 4.

Koncernen var selvsagt af den modsatte opfattelse og argumenterede for, at datterselskabet ikke havde opnået ejerskab til selve motor-



programmet (og her er referatet ikke helt klart), idet dette ikke havde bidraget direkte til udviklingen. Derimod var koncernen af den opfattelse, at den løbende vederlæggelse i højere grad udgjorde betaling for serviceforpligtelserne. Koncernen henviste til de almindelige principper for fastlæggelse af ejerskab til immaterielle aktiver, herunder det tvivlsomme grundlag for kriteriet om økonomisk ejerskab til immaterielle aktiver. I lyset heraf må man falde tilbage på det civile retlige ejerskab. Det blev således fremført, at afkastet af immaterielle aktiver ifølge dansk skatteret skal allokere til den civile retlige ejer, uanset at et koncernforbundet selskab har assisteret med udviklingen. Koncernen henviste til Dandy-dommen (TfS 1989.605 H), som man mente omhandler et næsten parallelt spørgsmål (men dog fra en helt anden tid). I sagen havde Højesteret afgjort, at den civile retlige ejer også er den økonomiske ejer.

Landsskatteretten refererede indledningsvis parternes argumentation og undlod i den henseende at nævne begrebet økonomisk ejerskab, men nævnte alene, at det var SKATs synspunkt, at der var opnået "ejerskab" til immaterielle aktiver tilknyttet motorprogrammet, som ved opsigelsen var blevet overdraget.

Landsskatteretten henviste til OECD's Transfer Pricing Guidelines, hvorefter juridiske rettigheder og det kontraktuelle grundlag danner udgangspunktet for vurderingen af kontrollerede transaktioner i forbindelse med aflønning og værdiansættelse af immaterielle aktiver. Samtidig skal transaktionen vurderes ud fra parternes faktiske adfærd.

Yderligere henvises til, at oplysninger om forholdene forud for en omstrukturering er vigtig information i forbindelse med armslængdevurderingen. Af denne årsag tillægger Landsskatteretten aftalen afgørende betydning, hvorefter der er sket deling af fortjenesten med 50/50 efter profit split-metoden. Herefter udtales det kortfattet:

"... I forlængelse heraf finder Landsskatteretten det bevist, at der i forbindelse med omstruktureringen blev overdraget værdifulde immaterielle aktiver fra H1), idet det af dokumentationsmaterialet fremgår, at selskabet havde bidraget til redesign og udviklingen af motortypen som helhed, hvor [...] indgik som en integreret del. En overdragelse baseret på compensation for tabt indtjening på en serviceydelse over en [antal]-årig periode findes således ikke at være i overensstemmelse med armslængdeprincippet, idet H1 ved omstruktureringen mister en royaltindtjening for et udviklet design ..."

Landsskatteretten finder derfor, at der ved opsigelsen af royaltyaftalen var overdraget værdifulde immaterielle aktiver, der skal prisfastsættes i henhold til LL § 2 og AFL § 40, stk. 6.

Den endelige værdiansættelse endte dog med at blive nedsat, idet der fremkom bedre oplysninger for det faktisk forventede salg. Størrelsesordenen heraf fremgår ikke af sagen og er for så vidt også irrelevant for det principielle i sagen.

Hvad kan udledes af kendelsen?

Denne kendelse er interessant af flere årsager.

For det første viser den med stor tydelighed det almene princip, at det som skatteyder er overordentligt vanskeligt at overbevise SKAT, Landsskatteretten og domstolene om, at det, de selv har skrevet i deres TP-dokumentation eller som fremgår af beslutningsreferater, i virkeligheden ikke er korrekt eller betyder noget andet. Sådanne oplysninger tillægges stor betydning i bevisvurderingen. Dette er særligt noget, man må holde sig for øje i forbindelse med udarbejdelsen af TP-dokumentationen, idet disse efter min egen erfaring ofte er mangelfulde og virkelig dårligt udført. Forretningsmodellen i dele af rådgiverbranchen har vist nok tidligere været, at en juniormedarbejder blev sat til at udfylde en template uden nærmere refleksion og analyse. Vi har allerede tidligere set en række eksempler på de negative konsekvenser af denne slags dokumentationsarbejde.

For det andet viser kendelsen den trend, der kan konstateres, hvorefter Skattestyrelsen har et stærkt ønske om at anvende et meget bredt IP-begreb. Det er således en åbenlyst erklæret målsætning at teste grænserne for de gældende skatteregler. I mine øjne er dette i strid med skatteforvaltningens egentlige funktion om at sikre korrekt beskatning hos borgere og virksomheder i overensstemmelse med gældende lovgivning, og noget som dermed i betydelig grad bidrager til retsikkerhed på skatteområdet. Tænk engang, hvilken reaktion en skatteyder ville få, hvis denne åbent erklærede det for sit mål at rykke grænserne for hidtidig praksis og at teste lovgivningens grænser. Denne tilgang tror jeg også kommer til at byde på væsentlige retstvister i fremtiden.

For det tredje tager kendelsen stilling til, om der i realiteten kan anvendes et økonomisk ejerskabsbegreb i dansk skatteret i forbindelse med behandlingen af immaterielle aktiver. Kendelsen de-



monstrerer så vidt ses en tilslutning til denne nyskabelse, selvom Landsskatteretten ikke selv anvender en sådan terminologi.

For det fjerde sker der med kendelsen en afståelsesbeskatning i henhold til AFL § 40, stk. 6, af det således konstaterede økonomiske ejerskab til værdifulde immaterielle aktiver. Mens første del om en beskatning ud fra en tankegang om kompensation af økonomiske ejere (altså dem som har bidraget til skabelsen heraf) til givne aktiver måske er forankret i OECD's principper, så gælder det fortsat, at der skal være materiel hjemmel til at gennemføre en sådan beskatning. I den henseende er det mit postulat, at der ikke findes en sådan hjemmel i dansk skatteret. Det er således min opfattelse, af afskrivningslovens regler forudsætter, at der er tale om en formel ejendomsret til et aktiv. En sådan formel ejendomsret kan næppe siges at bestå, blot fordi en skatteyder efter transfer pricing-termer anses for at udgøre en økonomisk ejer, som er berettiget til økonomisk afkast af en givet aktiv. Noget sådant må forudsætte en ændring af lovgivningen. Det er vel næppe heller forventeligt, at en skatteyder ville få lov til at afskrive på et aktiv, som man har opnået såkaldt økonomisk ejerskab til (omend der findes ganske få helt ubetydelige undtagelser hertil i tidligere praksis, som måske er båret af en realitetsbetragtning anvendt i skatteydere favør). **X**