

## ”Skjulte” kildeskatte i blandede kontrakter

Begrebet ’blandede kontrakter’ er et ofte overset koncept ved vurderingen af kildeskatterisikoen ved en specifik grænseoverskridende betaling. Det er imidlertid relevant at overveje hver gang en betaling kan anses for betaling for mere end én service, ét produkt og/eller rettighed og én eller flere dele af betalingen kan pålægges kildeskat (royalties) eller er undtaget kildeskat.

Udgangspunktet for sådanne blandede kontrakter er, ifølge kommentarerne til OECD’s Modeloverenskomst, at en kontrakt om levering af flere ydelser bør brydes op i enkeltelementer, hvorefter hver del skal undergives den korrekte skattemæssige behandling. Dette gælder derimod ikke, såfremt den ene del af kontrakten udgør den klart væsentligste del af den samlede ydelse og at de resterende dele er af helt underordnet betydning.

Dette kan i udgangspunktet lyde simpelt, men er i praksis ofte en omfattende øvelse behæftet med usikkerhed – ligesom opgørelsen af en given royalty selvsagt er en vanskelig øvelse.

### ***Leasingkontrakter***

Det Norske “Finansdepartementet” har for nyligt offentliggjort en såkaldt Tolkningsuttalelse, der berører netop begrebet blandede kontrakter og spørgsmålet om kildeskat – konkret på en betaling fra Norge til Singapore for leje af et skib med mandskab fra Singapore til Norge. I den Norsk/Singaporeanske DBO omfatter royaltydefinitionen, også betalinger for leje af *”industrielt, kommercielt, og videnskabeligt udstyr”*, f.eks. et skib, hvilket i øvrigt ofte ses. Skibet blev udlejet på en timecharterkontrakt, bestående af en bareboat charter (udlejning af selve skibet) samt mandskab og andre øvrige services vedrørende skibets drift. Betalingen kunne således principielt opdeles i én betaling for leje af skib (pålagt kildeskat) og betaling for øvrige services udført på et skib i international trafik (ikke pålagt kildeskat). Til trods for, at en timecharteraftale ofte i praksis anses for, og omtales som, en serviceaftale udtalte Finansdepartementet, at:

*”...leien av selve skipet under en timecharter-avtalen ikke anses å ha en underordnet og uvesentlig karakter, og dermed av den grunn kan falle utenfor artikkel 12 sitt anvendelsesområde.”*

Dette er formentlig et udtryk for, at kontrakten skal brydes op i enkeltelementer og herefter undergives den korrekte skattemæssige behandling. I den konkrete sag var der tale om henholdsvis en royalty for udlejning af selve skibet samt indkomst fra international trafik i form af andre øvrige services. Udtalelsen kan principielt fortolkes således, at aftalen i sin helhed skulle pålægges kildeskat, hvorefter det dog må formodes, at servicedelen af en timecharterkontrakt ikke er af helt uvæsentlig karakter, idet det netop er servicedelen der typisk adskiller timecharter og bareboat charter, og dermed ikke kan anses for at være af ”helt underordnet betydning”.

### ***Franchisekontrakter og serviceaftaler***

Også i Danmark har blandede kontrakter været behandlet i det bindende svar [SKM2019.223.SR](#), hvor Skatterådet kom frem til, at de konkrete betalinger under en serviceaftale ikke skulle brydes op i enkeltelementer, idet tjenesteydelser klart udgjorde den væsentligste del af den samlede ydelse. Derimod fandt Skatterådet, at betalingen under franchiseaftalen for:

1. brug af varemærke,
2. adgang til franchisegivers interne system, samt
3. markedsføring

skulle brydes op i royalties for brug af varemærke (pålagt kildeskat) og erhvervsindkomst (ikke pålagt kildeskat). Skatterådet lagde vægt på størrelsen på de respektive dele af betalingen i vurderingen af, hvorvidt dele af den samlede franchiseydelse var af "helt underordnet betydning" og fandt på denne baggrund, at betalingen skulle brydes op i enkeltelementer.

### ***Betalinger for leje af industrielt, kommercielt, og videnskabeligt udstyr eller tekniske services***

Uanset, at problemstillingen vedrørende kildeskatter i blandede kontrakter er aktuel i mange henseender, skal særligt skatteydere med aktiviteter i lande, hvor der i DBO'en er ret til at pålægge kildeskat på betalinger for leje af "industrielt, kommercielt, og videnskabeligt udstyr" eller "tekniske services" herunder services af ledelsesmæssig, teknisk eller rådgivningsmæssig karakter være opmærksomme på eventuel forskellig skattemæssig behandling af dele af ydelsen. Kildeskat på denne type af betalinger forekommer i et ikke uvæsentligt antal af de danske DBO'er, men er særligt aktuelt i DBO'er baseret på FN's Modeloverenskomst – altså, når skatteyder har aktiviteter i udviklingslande.

Foruden sagsomkostninger, eventuelle hæftelsesmæssige forpligtelser samt bøder kan kildeskatten for denne type af betalinger i visse lande være op imod 30%, hvorfor en konkret vurdering af, hvorvidt en betaling skal deles op eller pålægges kildeskat i sin helhed, kan være af væsentlig økonomisk betydning.

### ***Du bør derfor altid overveje:***

- ❖ *Om betalingen skal brydes op i enkeltelementer med forskellig skattemæssig behandling;*
- ❖ *Om betalingen i sin helhed skal pålægges kildeskat, fordi den klart væsentligste del af den samlede ydelse er pålagt kildeskat og eventuelle andre dele alene er af helt underordnet betydning; eller*
- ❖ *Om betalingen i sin helhed skal undtages kildeskat, fordi den klart væsentligste del af den samlede ydelse ikke er pålagt kildeskat og eventuelle andre dele alene er af helt underordnet betydning.*