



# TENDENSER VEDRØRENDE BESKATNING AF IP OG ROYALTIES

- **Emnet**
  - Generel afgrænsning af IP
  - Generel afgrænsning af royalties
  
- **Generelle skatteretlige temaer**
  
- **Specielle afgrænsningsspørgsmål**
  
- **Aktuelle temaer**
  - Miskarakteriseret IP
  - IP og TP, herunder omstruktureringer

- Betydningen af immaterielle aktiver (IP) er stigende, herunder også i skatteretlig henseende
  - BEPS initiativer – mange avancerede skatteplanlægningsteknikker har involveret IP (Google, Amazon, Starbucks etc.)
  - Incitament, herunder R&D fradrag
- Fokus på international selskabsskatteret
- Afgrænsning af IP i skatteretlig henseende
  - Begrebet IP:
    - Typisk anvendt bredere i skatteretten end de lovbestemte rettigheder i IP-retten (goodwill, marketing intangibles etc.)
      - Egentlig skatteretlig definition findes ikke
    - DK ret
      - AFL § 40, stk. 2: “Ved erhvervelse af andre immaterielle aktiver **såsom** særlig fremstillingsmetode eller lignende (knowhow), patentret, forfatter- og kunstnerret og ret til mønster eller varemærke eller ved erhvervelse af retten ifølge en udbytte-, forpagtnings- eller lejekontrakt [...]”
    - OECD TPG (2022)
      - Ch. VI 6.6.: “[...] 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.”
        - Marketing intangibles: “[...] relates to marketing activities, aids in the commercial exploitation of a product or service and/or has an important promotional value for the product concerned. Depending on the context, marketing intangibles may include, for example, trademarks, trade names, customer lists, customer relationships, and proprietary market and customer data that is used or aids in marketing and selling goods or services to customers.”
  - Tendens: Skattemyndighederne og nye forretningsmodeller påvirker grænserne – nedre grænse?
    - F.eks., forretningsidé? arbejdsstyrke som knowhow? Profit potential? “noget af værdi”?

- Afgrænsning af royalties i skatteretlig henseende:
  - KSL § 65 C, stk. 4: *"Til royalty henregnes betalinger af enhver art, der modtages som **vederlag for anvendelsen af eller retten til at anvende** ethvert patent, varemærke, mønster eller model, tegning, hemmelig formel eller fremstillingsmetode eller som vederlag for oplysninger om industrielle, kommercielle eller videnskabelige erfaringer."*
    - NB: omfatter ikke ophavsretligt beskyttede immaterielle aktiver
- Royalties defineres efter aftalens indhold og ikke aftalens benævnelse - kan omfatte:
  - Løbende betaling pr. produceret enhed
  - Løbende betaling beregnet som en procentdel af licenstagernes omsætning vedrørende de produkter, licensen omfatter
  - Årlig minimumsroyalty der skal betales, uanset om den på grundlag af licenstagernes udnyttelse beregnede royalty for det pågældende år udgør et mindre beløb
  - Lump sum betaling
  - Up front betaling
  - Milestone betaling

- Beskatning ved afståelse og erhvervelse af IP
  - Ordinær afståelsesbeskatning
  - Exit-skat (inclusive funktionsflytninger?)
  - Afskrivning
    - Gælder ikke egen-oparbejdet IP
    - 1/7 årligt
    - Visse muligheder for straksafskrivning (AFL § 41)
  - Earn out – ofte anvendt (LL § 12B)
    - Kan dog også dække over royalties eller royalties kan dække over earn out
  - Koncerninterne overdragelser – SEL § 8 B
    - Modvirke skattefri koncerninterne omstruktureringer for at sikre afskrivning ved step-up
  - CFC-beskatning (afståelse og løbende royalties)
- Beskatning af royalties
  - Beskatning hos modtager
  - Fradrag hos betaler
  - Periodisering: UP betalingstidspunkt – retstilstanden er dog ikke entydig
  - Kildeskat for betaler – intern ret, DBO'er, EU-ret
    - DK ret: Ikke kildeskat på kunstnerrettigheder og software
    - Artikel 12: Kun beskatningsret i stat for retmæssig ejer af royalties
      - Mange danske DBO'er fastsætter delt beskatningsret
    - Koncerninterne royaltybetalinger i EU Rente-/royaltydirektivet

### ○ Afståelse vs. brugsret

- Ikke altid til at få øje - brug af ord som royalties kan godt dække over afståelse og omvendt
  - Eksklusivret i begrænset periode?
  - Eksklusivret i bestemt geografisk område?
- Flere beføjelser indeholdt i ejendomsretten – hel eller delvis overdragelse
  - SKM2003.586.HR.

### ○ Service vs. brugsret

- Retten til at anvende IP vs. service der leveres ved brug af IP
  - Ville brugen udgøre en krænkelse af IP i mangel af aftale?
- Services (udløser ikke kildeskat i DK)
  - Software/tjenesteydelse
  - Knowhow/tjenesteydelse: Overføre eksisterende viden vs. anvende viden
  - Mange danske DBO'er har udvidet royalty definition, f.eks., teknisk service/assistance og ICS-udstyr

### ○ Blandende kontrakter: "skjulte kildeskatter"

- Dekomponering – med mindre klart dominerende komponent
- Leasingkontrakter
  - Norsk praksis: Timecharter – nedbrydes i bareboat charter (royalty) og service
- Franchisekontrakter og serviceaftaler
  - SKM 2019.223 SR: Opdeling af serviceaftale i enkeltkomponenter – royalties og erhvervsindkomst
- Leje af ICS-udstyr
  - Særligt gamle DBO'er eller DBO'er baseret på FN modellen

- Måske starten på en global bølge af initiativer rettet mod mis-karakteriseret IP
- Udgangspunkt er, at IP ikke skal dekomponeres fra almindelige transaktioner, herunder varesalg
- Identifikation af iboende IP-komponent ved samlet karakterisering af visse grænseoverskridende betalinger
  - Særlig lovgivning
    - EU ATAD CFC regler
      - I dansk ret (SEL § 32): "anden indkomst fra immaterielle aktiver" (embedded royalties)
    - USA: Global GILTI:
      - Kan siges at indebære, at al indkomst som ikke udgør en skønnet indkomst fra fysisk aktiver må anses som værende indkomst fra IP
  - Anvendelse af armslængdeprincippet (accurate delineation)
  - Anvendelse af kvalifikationsprincipper i DBO'er og intern ret
  - Eksempler:
    - ATO Taxpayer Alert 2018/2 + Draft Practical Compliance Guideline PCG 2023/D2
      - Review appropriate recognition of IP transactions – WHT obligation
      - Arrangements that allocate all consideration to tangible goods and/or services and no consideration to intangible assets
    - Verserende AUS Pepsi-sag
      - *Pepsi's Singapore affiliate sells concentrate to an Australian third-party bottler, which is a similar business structure to how Coca Cola's Irish affiliate sells concentrate to third party European bottlers*
      - *The Australian Tax Office (ATO) has imposed withholding taxes on what it deems to be the embedded royalties implicit in this third-party transaction*

- Øget fokus på IP i TP sammenhæng
- OECD/G20 Project (BEPS action 8) on intangibles – nu i OECD TPG 2022
  - Mål: Align transfer pricing outcomes with value creation – immaterielle aktiver er sårbare for manipulation
    - Identificering de relevante immaterielle aktiver (bred definition)
    - Identificering af ejerskab til immaterielle aktiver (juridisk ejer vs. økonomisk ejer)
      - RACI analyse
      - DEMPE analyse
    - Flytning af immaterielle aktiver
    - Armslængde vurdering vedrørende immaterielle aktiver
- Særligt fokus på koncerninterne omstruktureringer
  - Komplekst område omgivet af betydelig retsusikkerhed, men noget der er prioriteret højt på skattemyndighedernes dagsorden
    - Flytning af "noget af værdi", f.eks., IP, kundekontrakter, ongoing concern, funktioner eller risici
    - Opsigelse af kontrakter
    - Genforhandling af kontrakter
  - Tabt profit potentiale? Omstruktureringsomkostninger?
  - Skal der ske en honorering til den omstrukturerede enhed?
- OECD TP Guidelines...
  - ...on profit potential (9.40)
    - *"Profit potential is the **expected future profits (ex ante profit)**. In some cases, it may encompass losses. The notion of "profit potential" is often **used for valuation purposes**, in the determination of an **arm's length compensation [or] indemnification...***"
  - ...on termination or substantial renegotiation of existing arrangements (9.76 and 9.78)
    - *No presumption that all contract terminations or substantial renegotiations should give a right to indemnification at arm's length. [This depends on] the **accurate delineation of the arrangements before and after the restructuring [...]** and the **options realistically available to the parties.***





THANK YOU!