

# Dansk CFC-beskatning af immaterielle aktiver

## Danish CFC-taxation of intangible assets

af SØREN FUR BOJE

*Danmark er gennem tiden gået fra at være et industrisamfund til at være et videnssamfund. Den økonomiske værdi i samfundet består derfor i større grad end tidligere i at have og udvikle viden/immaterielle aktiver fremfor at drive traditionel produktionsvirksomhed. I samme periode er den internationale samhandel gjort nemmere tilgængelig. Endvidere er immaterielle aktiver yderst mobile. Denne kombination indebærer en risiko for, at immaterielle aktiver flyttes fra det land, hvori de er udviklet. Dette udfordrer vores skattesystem. Denne udfordring er forsøgt imødegået med CFC-reglerne i SEL § 32. I denne afhandling behandles den gældende danske CFC-beskatning af immaterielle aktiver ved anvendelse af den retsdogmatiske metode. Reglerne om CFC-beskatning er i skrivende stund ved at blive ændret som følge af skatteundgåelsesdirektiv 2016/1164. I afhandlingen behandles derfor også de foreslåede ændringer som følge af direktivet. Genstanden for afhandlingen er primært definitionen af CFC-indkomst fra immaterielle aktiver.*

*Afhandlingen indledes med en beskrivelse af baggrunden for CFC-regelsættet. Det konkluderes, at dagældende regler kunne omgås ved at undlade at sælge aktierne henholdsvis udlodde udbytte. Beskatningen kunne derved principielt udskydes i uendelighed. CFC-reglerne indførtes herefter for at sikre, at et datterselskabs indkomst løbende medregnes ved et moderselskabs indkomstopgørelse. I afhandlingen afgrænses de omfattede immaterielle aktiver. Det konkluderes, at det alene er de immaterielle aktiver, der kan kategoriseres som retsværnet information, der kan genere CFC-indkomst.*

*I afhandlingen afgrænses endvidere CFC-indkomsten, som de omfattede immaterielle aktiver kan generere. Der er tale om royaltybetalinger samt fortjeneste og tab ved afståelse af immaterielle aktiver. Derudover er det ved L 48, FT 2019-20 foreslået, at »anden indkomst« fra immaterielle aktiver skal medregnes i CFC-indkomsten.*

*Endeligt behandles både gældende og foreslåede undtagelser til opgørelsen af CFC-indkomsten.*

### Indholdsfortegnelse

<b>Abstract</b> .....	<b>2</b>
<b>1: Indledning</b> .....	<b>3</b>
<b>1.1: Introduktion til emnet</b> .....	<b>3</b>
<b>1.2: Problemformulering og afgrænsning</b> .....	<b>4</b>
<b>1.3: Metode</b> .....	<b>4</b>
<b>2: Betingelser for CFC-beskatning og retsvirkninger</b> .....	<b>5</b>
<b>2.1: Baggrund for regelsættet</b> .....	<b>5</b>

2.2: Kontrol-, indkomst- og aktivbetingelsen .....	6
2.3: Retsvirkning - fremrykning af beskatning ved løbende beskatning .....	7
<b>3: Afgrænsning af omfattede immaterielle aktiver .....</b>	<b>8</b>
3.1: Aktivtyper .....	8
<b>4: Om afgrænsning af indkomst fra immaterielle aktiver .....</b>	<b>11</b>
4.1: Behov for afgrænsning af indkomst fra immaterielle aktiver? .....	11
<b>5: Skattepligtige royalties .....</b>	<b>11</b>
5.1: Om definitionen af royalty .....	11
5.2: Krav til betalingerne – vederlag for anvendelse af eller ret til anvendelse af immaterielt aktiv	12
5.3: Typetilfælde til afgrænsning af vederlaget.....	13
5.3.1: Betalinger som vederlag i henhold til aftale.....	13
5.3.1.1: Fuldstændig overdragelse ctr. partiel overdragelse (licensaftale) .....	13
5.3.1.2: Software.....	14
5.3.1.2.1: Cloud computing.....	18
5.3.1.3: Eksklusive salgsrettigheder .....	19
5.3.1.4: Tjenesteydelser og knowhow .....	20
5.3.2: Betalinger som vederlag på andet grundlag end aftale .....	21
5.3.2.1: Kompensation for uberettiget anvendelse.....	21
<b>6: Fortjeneste og tab ved afståelse af immaterielle aktiver.....</b>	<b>21</b>
<b>7: Anden indkomst fra immaterielle aktiver – L 48, FT 2019-20 .....</b>	<b>23</b>
<b>8: Undtagelser til opgørelsen af CFC-indkomsten .....</b>	<b>25</b>
8.1: Gældende ret - Immaterielle aktiver foranlediget af datterselskabets egen forsknings- og udviklingsvirksomhed.....	25
8.1.1: Royaltybetalinger fra tredjemand .....	25
8.1.2: Immaterielle aktiver foranlediget af forsknings- og udviklingsvirksomhed .....	25
8.1.3: Forsknings- og udviklingsvirksomhed i samarbejde med andre.....	29
8.2: L 48, FT 2019-20 .....	31
8.2.1: Grænseoverskridende aktivitet .....	31
8.2.2: Visse opkøbssituationer .....	33
<b>9: Sammenfatning .....</b>	<b>33</b>
<b>Litteraturliste: .....</b>	<b>35</b>

## Abstract

The main purpose of this thesis is to describe Danish CFC-taxation for intangible assets as they are specified in SEL section 32, paragraph 5, no. 6. The primary subject of this thesis is the definition of CFC-income from intangible assets. Continuously applicable law is compared with proposed amendments according to L 48, FT 2019-20.

The thesis delimits the intangible assets. SEL section 32, paragraph 5, provides an exhaustive list of income types which are subject to CFC-taxation. As far as intangible assets are concerned, SEL section 32, paragraph 5, no. 6 is the guideline. Hereafter the intangible assets are any copyright of literary, artistic or scientific work including cinematograph films, any patent, trademark, design or

model, plan, secret formula or process, or for information concerning industrial, commercial or scientific experience.

The interpretation of intangible assets must be based on national Danish law. The starting points must, as long as no specified definition of the intangible asset has been made, relate to the underlying Danish civil law conceptualization of intellectual property rights. Furthermore, the thesis describes the income generated from the intangible assets. These are taxable royalties as well as profits and losses on the disposal of intangible assets. There are special exceptions to the calculation of CFC-income for intangible assets. Royalty payments from third parties shall not be included in the CFC-income when the payment is for the use of or the right to use intangible assets caused by the subsidiary's own research and development business. Research and development are not a tax law concept. The tax law regulation is based on the civil law qualification of the terms research and development. The thesis further concludes that the exemption can be extended to include research and development activities carried out by or together with others.

It is found that L 48, FT 2019-20, changes the control and income requirements while the asset requirement is deleted. Furthermore »other income« from intangible assets is proposed to be included in the CFC-income concept. Finally, the proposed exceptions are reviewed. Taxable royalties and other income from intangible assets must not be included in the CFC-income in certain acquisition situations. Furthermore, taxable royalties and other income from intangible assets are not included when no cross-border transfer has been made.

## 1: Indledning

### 1.1: Introduktion til emnet

Grundstrukturen i det nuværende indkomstskattesystem blev etableret med vedtagelsen af statskatteloven i 1922. Grundlæggende fastlægger SL §§ 4-6 udgangspunktet for, hvilke indtægter og udgifter der skal medregnes ved opgørelsen af den skattepligtige indkomst i Danmark. Siden vedtagelsen af statsskatteloven har det danske samfund imidlertid undergået en stor udvikling. Danmark er gået fra at være et industrisamfund til at være et videnssamfund, hvorefter den økonomiske værdi i samfundet i højere grad består i at have og udvikle viden/immaterielle aktiver fremfor at drive traditionel produktionsvirksomhed. Derudover har teknologiske fremskridt, globaliseringen og Danmarks tiltrædelse til EU gjort virksomheders internationale samhandel lettere tilgængelig. Immaterielle aktiver er yderst mobile, hvilket indebærer en risiko for, at disse flyttes fra det land, hvori de er udviklet. Immaterielle aktiver kan eksempelvis overdrages fra et dansk moderselskab, der har udviklet det immaterielle aktiv, til et udenlandsk datterselskab i et andet land. Herefter oppebæres indkomsten fra det immaterielle aktiv i et andet land end det land, hvori udviklingen af det immaterielle aktiv er foretaget, og dermed oppebæres indkomsten også i et andet land end det land, hvori forsknings- og udviklingsomkostningerne er fradraget i den skattepligtige indkomst. Er datterselskabet tillige skattemæssigt hjemmehørende i et land med ingen eller forsvindende lav selskabsbeskatning, bliver indkomsten fra det immaterielle aktiv beskattet på et væsentligt lavere niveau end en tilsvarende beskatning i Danmark.

I takt med samfundets løbende udvikling er der vedtaget en række præciserende, indskrænkende og udvidende regelsæt som supplement til SL §§ 4-6. Et af disse regelsæt er CFC-reglerne i selskabsskatteloven. Det første CFC-regelsæt blev indført i SEL § 32 ved Lov nr. 312 af 17/05/1995 efter fremsættelsen af L 35, FT 1994-95. Reglerne om CFC-beskatning skal udgøre et effektivt værn mod skatteundgåelse. CFC-reglerne skal løbende tilpasses den underliggende realøkonomi for at være effektive værneregler. Reglerne er på den baggrund ændret adskillige gange og er i

skrivende stund ved at blive ændret som følge af skatteundgåelsesdirektiv 2016/1164. I dette direktiv blev der kodificeret en definition på CFC-indkomst fra immaterielle aktiver. Direktivet er for så vidt angår CFC-reglerne endnu ikke fuldt implementeret i dansk skattelovgivning.

Som emneområde for min kandidatafhandling har jeg på denne baggrund valgt at undersøge gældende dansk CFC-beskatning af immaterielle aktiver. Løbende sammenholder jeg gældende ret med de foreslåede ændringer, således at afhandlingen stadig har sin eksistensberettigelse, når den fulde implementering af skatteundgåelsesdirektiv 2016/1164 er sikret.

## 1.2: Problemformulering og afgrænsning

Afhandlingens formål er at redegøre for dansk CFC-beskatning af immaterielle aktiver, som disse er angivet i SEL § 32, stk. 5, nr. 6. Genstanden for afhandlingen er primært definitionen af CFC-indkomst fra immaterielle aktiver. Afhandlingen afgrænses således til at behandle CFC-indkomstbegrebet for immaterielle aktiver. Selve opgørelsen af CFC-indkomsten i henhold til SEL § 32, stk. 7-10 samt dispensationsadgange vil ikke blive gennemgået, da disse ikke tjener til forståelsen af CFC-indkomstbegrebet for immaterielle aktiver.

Afhandlingen behandler dog indledningsvist kontrol-, indkomst- og aktivbetingelsen samt retsvirkningerne af CFC-beskatning. Dette gøres med henblik på dels at give læseren et indtryk af udviklingen af CFC-beskatningen af immaterielle aktiver dels for at skabe et fundament for analysen af CFC-indkomstbegrebet for immaterielle aktiver.

Med afsæt i SEL § 32, stk. 5, nr. 6, opstilles konkrete typetilfælde til afgrænsningen af CFC-indkomsten fra immaterielle aktiver. Med udgangspunkt heri undersøges det endvidere, hvordan CFC-indkomstbegrebet for immaterielle ændres som følge af Rådets vedtagelse af skatteundgåelsesdirektiv 2016/1164 i EU. Afhandlingen afgrænses til alene at konstatere, om ændringerne udvider, præciserer eller indskrænker CFC-indkomsten. Det er på ingen måde meningen at foretage en detaljeret vurdering af forskellen mellem gældende ret og de foreslåede ændringer. En sådan gennemgang vil kunne udgøre en afhandling i sig selv.

Afhandlingen indledes med en retshistorisk gennemgang af reglerne, der har betydning for CFC-beskatningen af immaterielle aktiver. Dernæst gennemgås betingelserne for- og retsvirkningerne af CFC-beskatning. Efterfølgende foretages en afgrænsning af de relevante immaterielle aktiver, som angivet i SEL § 32, stk. 5, nr. 6, for derefter at afgrænse selve indkomstarten og undtagelserne dertil.

Afhandlingen behandler alene CFC-beskatning af aktieselskaber og anpartsselskaber.

## 1.3: Metode

Nærværende afhandling bygger hovedsageligt på den retsdogmatiske metode. Hermed menes, at afhandlingens formål er at beskrive, fortolke/analysere og systematisere gældende ret vedrørende CFC-beskatning af immaterielle aktiver.<sup>1</sup> For at være i stand til at beskrive nutidens gældende ret på dette område er det imidlertid nødvendigt at anvende retshistorien. Der vil således kort blive behandlet fortidig gældende ret.

---

<sup>1</sup> Jf. *Jens Evald og Sten Schaumburg-Müller: Retsfilosofi, retsvidenskab og retskildelære* (2004), s. 207.

Ved den retsdogmatiske metode anvendes retskilderne til at fastslå gældende ret. Her skal i nærværende sammenhæng særligt nævnes lovtæksten, lovforarbejder, retspraksis og administrativ praksis. Derudover anvendes OECDs modeloverenskomster og andre rapporter fra OECD til fastlæggelsen af gældende ret i det omfang, at de anvendes i lovforarbejdet til loven.

## 2: Betingelser for CFC-beskatning og retsvirkninger

### 2.1: Baggrund for regelsættet

I løbet af 1980'erne skete der en liberalisering af de hidtil gældende valutarestriktioner.<sup>2</sup> Valutarestriktionerne medførte kort fortalt, at valutaindlændinge<sup>3</sup> ikke frit kunne investere i udenlandske selskaber, idet Nationalbankens tilladelse i visse situationer var påkrævet. Restriktionerne gjorde det derfor mindre attraktivt at investere i passiv kapitalanbringelse i udenlandske selskaber placeret i skattely. Behovet for skatteretlige værnsregler mod skatteflugt var derfor mindre som følge af de investeringsbegrænsninger, som valutarestriktionerne medførte.<sup>4</sup>

I midten af 1980'erne udgjorde selskabsskatteprocenten 40 %<sup>5</sup>, hvorfor aktieavancer, under forudsætning af en ejertid på tre år eller mere, var skattefrie.<sup>6</sup> Tanken var, at aktieavancen tilskrives selskabets indtjening, der allerede var beskattet med 40 %, hvorfor aktieavancer under visse omstændigheder skulle være skattefrie.<sup>7</sup> Investeringer i udenlandske selskaber med en lav eller ingen selskabsbeskatning muliggjorde imidlertid en skattefordel, når aktieavancen ikke skulle beskattes samtidigt med, at den underliggende indkomst i selskabet ikke var undergivet selskabsbeskatning.<sup>8</sup> For at imødegå dette problem blev der i 1985 indsat bestemmelsen § 2 a i aktieavancebeskatningsloven<sup>9</sup>, hvorefter aktieavancer hidrørende fra udenlandske selskaber skulle medregnes den skattepligtige indkomst under forudsætning af;

»1) at formålet med erhvervelsen eller besiddelsen af aktierne overvejende har været at opnå værdistigning på disse, 2) at virksomheden i selskabet m.v. overvejende har været af finansiel karakter, og 3) at det samlede afkast heraf er beskattet væsentlig lavere end efter danske beskatningsregler.«

Opfattelsen var ifølge et af skatteministeren nedsat kommissionsudvalg, at det væsentligste incitament til investering i udenlandske selskaber af skattemæssige grunde ville ophøre ved at fjerne skattefriheden for aktieavancer.<sup>10</sup> Bestemmelsen udgjorde sammen med SEL § 13, stk. 3, værnet

---

<sup>2</sup> Med hjemmel i §§ 7 og 8 i Valutaloven - LBK nr. 279 af 11/04/1988, udstedtes bekendtgørelser, der liberaliserede valutarestriktionerne. Se: BEK 31/08/1988 nr. 522 om valutaforhold, BEK 16/08/1990 nr. 591 om valutaforhold og BEK 11/07/1994 nr. 658 om valutaforhold. Se også Nationalbanken: Beretning og regnskab (1983), s. 67 ff., der behandler forhøjelsen af beløbsgrænserne i 1984, der reguleredes af valutebekendtgørelsen.

<sup>3</sup> Ved valutaindlænding forstås en fysisk eller juridisk person, der er hjemmehørende her i landet, jf. BEK 11/07/1994 nr. 658 om valutaforhold, § 1, stk. 1.

<sup>4</sup> Jf. således også *Christen Amby* i SPO.2002.102, *Aage Michelsen m.fl.*: International skatteret (2017), s. 53 f. og *Jan Pedersen m.fl.*: Skatteretten 2 (2019), s. 429.

<sup>5</sup> Jf. Selskabsskatteoven af 1984 - LBK nr. 512 af 31/10/1983. Selskabsskatteprocenten blev fra og med indkomståret 1986-87 hævet fra 40 % til 50 %, jf. Lov nr. 125 af 31/03/1985.

<sup>6</sup> Jf. Lov nr. 295 af 10/06/1981, § 2, stk. 1.

<sup>7</sup> Jf. L 140, FT 1980-81, ad almindelige bemærkninger og L 82, FT 1985-86 ad pkt. 4.

<sup>8</sup> Jf. L 82, FT 1985-86 ad pkt. 4.

<sup>9</sup> Bestemmelsen blev efter fremsættelsen af L 82, FT 1985-86 indsat ved Lov nr. 565 af 19/12/1985. Bestemmelsens indhold blev efter fremsættelsen af L 98, FT 2004-05 (2. samling) ændret og ophævet ved Lov nr. 407 af 01/06/2005.

<sup>10</sup> Jf. Bet. nr. 1060/1985 s. 230.

mod skattefordelene ved investering i udenlandske selskaber. SEL § 13, stk. 3, fastsatte skattefrihed for datterselskabsudbytter, såfremt datterselskabets indkomst i udlandet var beskattet på et niveau svarende til det danske.

Det danske værn udgjordes således af regler, der sikrede beskatning på aktieavancer og udbytter fra udenlandske selskaber på et niveau svarende til beskatning af aktieavancer og udbytter fra danske selskaber. Svagheden i dette værn bestod i, at den danske beskatningsret først aktualiseredes ved realisering af aktieavancen eller udbyttet. Reglerne kunne således omgås ved at undlade at sælge aktierne eller undlade at udlodde udbytte. Herved akkumuleredes indtægterne i det udenlandske selskab, og beskatningen kunne principielt udskydes i uendelighed. Udvalget var opmærksomme på denne svaghed, men anså en løbende beskatning for værende særdeles vanskelig at administrere.<sup>11</sup>

Muligheden for et CFC-regelsæt blev således italesat allerede i 1985. Første CFC-regelsæt blev dog først indført i SEL § 32 ved Lov nr. 312 af 17/05/1995 efter fremsættelsen af L 35, FT 1994-95. Herefter skulle et dansk moderselskab ved sin indkomstopgørelse medregne en del af sit datterselskabs indkomst under forudsætning af, at moderselskabet ansås for at kontrollere datterselskabet, at datterselskabet drev finansiel virksomhed, og at datterselskabet var undergivet en væsentlig lavere beskatning end efter danske regler. Bestemmelsen blev indført for at etablere en tvungen sambeskatning med det formål at undgå, at den danske skattebase udhules, ved at selskaber flytter sine aktiviteter af skattemæssige grunde til lavskattelande.<sup>12</sup> Herved var det ikke længere muligt at omgå ABL § 2 a og SEL § 13, stk. 3, ved at undlade at realisere en aktieavance henholdsvis udlodde et udbytte, idet den tvungne sambeskatning medfører, at datterselskabets indkomst *løbende* skal medregnes ved moderselskabets indkomstopgørelse.

Lovgivningen omkring CFC-reglerne er siden da ændret adskillige gange. I nærværende sammenhæng fortjener vedtagelsen af L 99, FT 2001-02 (2. samling) ved Lov nr. 313 af 21/05/2002 og vedtagelsen af L 213, FT 2006-07 ved Lov nr. 540 af 06/06/2007 at blive nævnt. Ved Lov nr. 313 af 21/05/2002 indførtes for første gang en udtømmende opremsning af, hvilke indkomstarter der undergives CFC-beskatning.<sup>13</sup> Der blev dermed kodificeret en definition på CFC-indkomst fra immaterielle aktiver, som er denne afhandlings hovedfokus. Ved Lov nr. 540 af 06/06/2007 blev CFC-reglernes anvendelsesområde for forsknings- og udviklingsvirksomhed tydeliggjort, jf. nærmere neden for under afsnit 8.1.3.

## 2.2: Kontrol-, indkomst- og aktivbetingelsen

Der er i SEL § 32 opstillet en række grundlæggende betingelser, der skal være opfyldt, for at CFC-reglerne finder anvendelse. Systematisk kan de fremstilles som kontrol-, indkomst- og aktivbetingelsen.<sup>14</sup> For det *første* skal et selskab være moderselskab for et andet selskab. Der skal således være en nærmere bestemt koncernforbindelse – en kontrolbetingelse. Denne betingelse fremgår af den gældende SEL § 32, stk. 6, hvorefter et selskab er moderselskab for et datterselskab, når selskabet direkte eller indirekte er aktionær i datterselskabet, og koncernen har bestemmende indflydelse i datterselskabet i medfør af SEL § 31 C. Henvisningen til SEL § 31 C medfører, at alene stemmerettigheder og de facto indflydelse bliver normerende for, om der foreligger bestemmende indflydelse, jf. SEL § 32 C, stk. 3 og 4. Ved L 48, FT, 2019-20 er kontrolbetingelsen angivet

---

<sup>11</sup> Jf. Bet. nr. 1060/1985 s. 230.

<sup>12</sup> Jf. L 35, FT 1994-95, specielle bemærkninger ad § 1, nr. 9.

<sup>13</sup> Jf. L 99, FT 2001-02 (2. samling), specielle bemærkninger ad § 11, nr. 16, sp. 2638.

<sup>14</sup> Jf. *Peter Koerver Schmidt: Dansk CFC-beskatning - i et internationalt og komparativt perspektiv* (2013), s. 115.

udtrykkeligt i SEL § 32, stk. 6. Der foreligger herefter *også* bestemmende indflydelse, når moderselskabet direkte eller indirekte ejer mere end 50 pct. af kapitalen i datterselskabet. Gældende SEL § 31 C, stk. 3 og 4, angiver alene bestemmende indflydelse ved ejerskab til stemmerettigheder eller en de facto indflydelse. L 48, FT 2019-20 medfører på dette punkt en udvidelse i forhold til gældende retstilstand.<sup>15</sup>

For det *andet* er det en betingelse, at CFC-indkomsten udgør mere end en bestemt andel af datterselskabets samlede skattepligtige indkomst, jf. SEL § 32, stk. 1, nr. 1. CFC-indkomsten opgøres på baggrund af SEL § 32, stk. 4 og 5, imens datterselskabets samlede skattepligtige indkomst opgøres på baggrund af SEL § 32, stk. 4. Datterselskabets CFC-indkomst skal udgøre mere end ½ af datterselskabets samlede skattepligtige indkomst, jf. SEL § 32, stk. 1, nr. 1. Ved L 48, FT-2019-20 er det foreslået, at datterselskabets CFC-indkomst alene skal udgøre mere end 1/3 af datterselskabets samlede skattepligtige indkomst, jf. SEL § 32, stk. 1, nr. 1. Dette udgør en udvidelse sammenlignet med gældende regler, da CFC-reglerne finder anvendelse ved et lavere forhold mellem CFC-indkomsten og datterselskabets samlede skattepligtige indkomst.<sup>16</sup>

For det *tredje* er det en betingelse, at datterselskabets finansielle aktiver gennemsnitligt i indkomståret udgør mere end 10 pct. af selskabets samlede aktiver, jf. SEL § 32, stk. 1, nr. 2. Herved sikres, at nogle selskaber, der fungerer som driftsselskaber, undtages for CFC-reglerne.<sup>17</sup> Ved L 48, FT 2019-20 er denne undtagelse ikke medtaget. Ifølge bemærkninger til lovforslaget skyldes det, at minimumskravene i skatteundgåelsesdirektiv 2016/1164 ikke tillader dette.<sup>18</sup> Ophævelsen af denne undtagelse udgør en skærpelse sammenholdt med gældende regelsæt, idet aktivbetingelsen efter gældende regelsæt er en forudsætning for, at CFC-beskatningen indtræder.

### 2.3: Retsvirkning - fremrykning af beskatning ved løbende beskatning

Når betingelserne for CFC-beskatning i SEL § 32 er opfyldt, skal moderselskabet ved sin indkomstopgørelse medregne det beløb, som er angivet i SEL § 32, stk. 7-10, når beløbet er positivt, jf. SEL § 32, stk. 1, 1. pkt. Retsvirkningen er herefter, at moderselskabet skal medregne hele datterselskabets indkomst svarende til moderselskabets ejerandel i datterselskabet. Der er tale om en gennemsnitlig direkte eller indirekte andel af datterselskabets samlede aktiekapital, som moderselskabet har ejet i indkomstperioden, jf. stk. 7. Retsvirkningen er således, at moderselskabet – uden at have realiseret indkomst fra datterselskabet i kraft af aktieavancer eller udbytter – løbende bliver beskattet af indkomst i datterselskabet. Der er ikke tale om en juridisk dobbeltbeskatning, men blot en fremrykning af den økonomiske dobbeltbeskatning. Moderselskabet beskattes således ikke af den samme indkomst to gange, men den samme indkomst beskattes i både datterselskabet og moderselskabet, som alligevel vil ske, når moderselskabet realiserer en aktieavance eller får udloddet et udbytte.<sup>19,20</sup>

---

<sup>15</sup> Jf. L 48, FT 2019-20, specielle bemærkninger ad § 1, nr. 14, s. 54 f.

<sup>16</sup> Jf. L 48, FT 2019-20, specielle bemærkninger ad § 1, nr. 10, s. 44.

<sup>17</sup> Jf. L 213, FT 2006-07, specielle bemærkninger ad § 1, nr. 12, s. 7642.

<sup>18</sup> Jf. L 48, FT 2019-20, specielle bemærkninger ad § 1, nr. 10, s. 47.

<sup>19</sup> Se tilsvarende: *Anja Svendgaard*: Frivillig og tvungen sambeskatning af selskaber: En beskrivelse og analyse af de lege lata samt overvejelser omkring de lege ferenda (2001), s. 29 og *Aage Michelsen m.fl.*: International skatteret (2017), s. 546.

<sup>20</sup> Opmærksomheden skal dog i den forbindelse henledes på, at der gives nedslag for datterselskabets allerede betalte skatter efter LL § 33, stk. 1 og 7.

### 3: Afgrænsning af omfattede immaterielle aktiver

#### 3.1: Aktivtyper

SEL § 32, stk. 5, indeholder en udtømmende angivelse af, hvilke indkomstarter der undergives CFC-beskatning. For så vidt angår immaterielle aktiver, er det § 32, stk. 5, nr. 6, der er relevant ved opgørelsen af CFC-indkomsten. Afgrænsningen skal således tjene til at fastslå, hvilke immaterielle aktiver der kan generere CFC-indkomst. Det fremgår af SEL § 32, stk. 5, nr. 6, hvad immaterielle aktiver omfatter i nærværende sammenhæng:

»Immaterielle aktiver omfatter enhver ophavsret til et litterært, kunstnerisk eller videnskabeligt arbejde, herunder spillefilm, ethvert patent, varemærke eller mønster eller enhver model, tegning, hemmelig formel eller fremstillingsmetode eller oplysninger om industrielle, kommercielle eller videnskabelige erfaringer.«

Immaterielle *aktiver* er altså et skatteretligt begreb. CFC-reglerne regulerer en dansk beskatning af et udenlandsk datterselskabs indkomst fra immaterielle aktiver. Det fremgår ikke eksplicit af ordlyden i SEL § 32, stk. 5, nr. 6, hvad der nærmere skal forstås ved de enkelte immaterielle aktiver. Bemærkningerne gennem tiden til de enkelte lovforslag vedrørende bestemmelsen er tilsvarende tilbageholdende med forståelsen immaterielle aktiver.

CFC-beskatning er i sin natur en beskatning af aktiviteter med et internationalt islæt. Det er derfor nødvendigt at knytte nogle bemærkninger til den skatteretlige retsanvendelse. Det er en forudsætning i den skatteretlige retsanvendelse, at et land ikke skal anvende et andet lands internretlige skatteregler. Danske skattemyndigheder og danske domstole skal til fastlæggelsen af immaterielle aktiver således ikke anvende skattereglerne i det land, hvor det udenlandske datterselskab er hjemmehørende, selvom datterselskabet ejer de pågældende immaterielle aktiver. Fortolkningen af immaterielle aktiver skal således ske med udgangspunkt i national dansk ret, dog således at fremmed rets skatteregler kan bruges som inspiration til fortolkning af danske skatteregler, når det danske retskildemateriale er begrænset.<sup>21</sup> Endvidere kan synspunkter fra OECDs modeloverenskomst indtages i fortolkningen af immaterielle aktiver, da det fremgår af bemærkningerne til L 99, FT 2001-02 (2. samling), at definitionen af immaterielle aktiver i SEL § 32, stk. 5, nr. 6, svarer til den definition, der anvendes af OECD.<sup>22</sup> Kommentarerne til OECDs modeloverenskomst indeholder, med undtagelse af knowhow, ikke en gennemgang af de enkelte immaterielle aktiver.

Herudover fremgår det af bemærkningerne til L 35, FT 1994-95, at datterselskabets indkomst skal opgøres efter danske regler.<sup>23</sup> Endvidere fremgår det af et ministersvar fra skatteministeren til L 99, FT 2001-02 (2. samling), at »[f]ormålet med CFC-reglerne er at beskatte det udenlandske CFC-selskabs finansielle indkomst, som om det var et dansk selskab. CFC-reglerne skal derfor være et spejl af de danske beskatningsregler«. <sup>24</sup> Forarbejderne angiver således, at opgørelsen af *indkomsten* skal ske efter danske skatteregler. Det må også udstrækkes til at omfatte de immaterielle aktiver, hvorfra indkomsten genereres. Såfremt kvalifikationen af immaterielle aktiver ikke skulle ske efter danske regler, ville CFC-reglerne ikke beskatte det udenlandske datterselskabs indkomst, som om det var et dansk selskab. Det vil således stride med CFC-reglernes formål, hvis ikke kvalifikationen af immaterielle aktiver sker efter danske regler. Som følge heraf kan international

---

<sup>21</sup> Se for gennemgang af domstolene og Landskatterettens brug af fremmed ret ved fortolkningen af danske skatteregler, når der ikke kan udledes en tilstrækkelig afklaring gennem danske retskilder: *Aage Michelsen m.fl.*: International skatteret (2017), s. 34 og 38 f.

<sup>22</sup> Jf. L 99, FT 2001-02 (2. samling), specielle bemærkninger ad § 11, nr. 16, sp. 2639.

<sup>23</sup> Jf. L 35, FT 1994-95, specielle bemærkninger ad § 1, nr. 9, sp. 398 f.

<sup>24</sup> Jf. L 99, FT 2001-02 (2. samling), bilag 79.



privatretlige regler og aftaleparters eventuelle lovvalgsaftaler ej heller føre til, at fremmed rets regler, herunder skatteregler, kan afgøre, om et formuegode skal kvalificeres som et immaterielt aktiv efter SEL § 32, stk. 5, nr. 6.

Udgangspunktet for afgrænsningen af immaterielle aktiver må derfor, så længe der ikke er foretaget en nærmere angiven afgrænsning af de omfattede immaterielle aktiver, knytte sig til den underliggende danske civilretlige begrebsdannelse af immaterielle *rettigheder*. Det er derfor alene immaterielle aktiver, der kan kategoriseres som retsværnet information<sup>25</sup>, der kan generere CFC-indkomst. Der er tale om de lovbestemte immaterielle rettigheder og knowhow. Goodwill er således ikke omfattet. Knowhow indtager en særstilling bl.a. som følge af, at der ikke er tale om en lovbestemt eneret, og at knowhow behandles i kommentaren til OECDs modeloverenskomst.

Af hensyn til afhandlingens omfang, vil dette afsnit ikke foretage en detaljeret gennemgang af hvert enkelt immaterielt aktiv. Afsnittet behandler samlet de immaterielle aktiver. Som nævnt sker afgrænsningen af immaterielle aktiver ud fra den civilretlige begrebsdannelse af de angivne immaterielle rettigheder, dvs. de lovbestemte enerettigheder og knowhow. De lovbestemte enerettigheder omfatter ophavsrettigheder, patentret, varemærkeret, designret og brugsmodelret. De lovbestemte enerettigheder og knowhow vil derfor blive behandlet i det følgende.

Det er anført inden for litteraturen om immaterialret, at der eksisterer en immaterialretlig skematisk rettighedsstruktur, hvor man sonderer mellem rettigheders subjekt, indhold og objekt. Disse tre begreber kan bruges til eksempelvis at beskrive et ophavsretligt subjekt, indhold og objekt som henholdsvis ophavsmanden, ophavsmandens rettigheder og værket.<sup>26</sup> Reglerne om beskyttelse af ophavsrettigheder findes i ophavsretsloven. Ophavsretsloven beskytter litterære og kunstneriske værker, jf. OPHL § 1, stk. 1. Endvidere beskyttes naborettigheder i OPHL kapitel 5. Dette er rettighedens objekt. Ophavsretten tilkommer den, der frembringer værket, jf. OPHL § 1, stk. 1. Dette er rettighedens subjekt. Ophavsrettens indhold giver ophavsmanden eneret til eksemplarfremstilling af værket samt tilgængeliggørelse for offentligheden, jf. OPHL § 2, stk. 1. Dette er rettighedens indhold.

Reglerne om beskyttelse af patenter findes i patentloven. Rettighedsobjektet er opfindelser, som kan udnyttes industrielt, jf. PTL § 1, stk. 1. Opfindelser defineres ikke i patentloven. Der foretages dog en negativ, men ikke udtømmende afgrænsning i PTL § 1, stk. 2. Endvidere skal opfindelsen være ny og adskille sig væsentligt fra det allerede kendte, jf. PTL § 2, stk. 1. Heraf kan det udledes, at der med opfindelser menes opfindelser af mere teknisk nyskabende karakter – opfindelsen skal have en vis opfinderhøjde.<sup>27</sup> Rettighedens subjekt er den, der har gjort opfindelsen, dvs. opfinderen, der efter ansøgning har fået patent på opfindelsen. Rettighedens indhold er en eneret til at udnytte opfindelsen erhvervsmæssigt, jf. PTL § 1, stk. 1.

Reglerne om beskyttelse af brugsmodeller findes i brugsmodelloven. Rettighedsobjektet er frembringelser, som kan udnyttes industrielt, og som indebærer en løsning på et teknisk problem, jf. BML § 1, stk. 1. Frembringelser defineres ikke i brugsmodelloven. Der foretages en negativ, men ikke udtømmende afgrænsning svarende til den i PTL § 1, stk. 2, jf. BML § 2, stk. 1. Brugsmodelloven skal have karakter af en vis nyhed og skal være tydeligt adskillelig fra det allerede kendte, jf.

---

<sup>25</sup> Se for en generel gennemgang af sondringen mellem retsværnet information, goodwill og private kontraktsrettigheder: *Claus Hedegaard Eriksen: Beskatning af immaterielle aktiver (2007)*, s. 36 ff.

<sup>26</sup> Jf. *Jens Schovsbo m.fl.: Immaterialret (2018)*, s. 29.

<sup>27</sup> Jf. således også *Jens Schovsbo m.fl.: Immaterialret (2018)*, s. 261 og *Claus Hedegaard Eriksen: Beskatning af immaterielle aktiver (2007)*, s. 68 f.

BML § 5, stk. 1. Herved adskiller brugsmodelloven sig fra patentloven, idet patentloven kræver en *væsentlig adskillelse* og ikke blot en *tydelig adskillelse* fra det allerede kendte. Der er altså tale om en beskyttelse af de brugsmodeller, der ikke er på opfinderhøjde, men som alligevel har en frembringelseshøjde. Rettighedens subjekt er den, der har gjort frembringelsen og efter ansøgning fået registreret frembringelsen som brugsmodel. Rettighedens indhold er en eneret til at udnytte frembringelsen til at fremstille og udbyde produktet, der er genstand for brugsmodelbeskyttelsen, jf. BML § 5, stk. 1.

Reglerne for beskyttelse af varemærker findes i varemærkeloven. Rettighedsobjektet er varemærker for varer og tjenesteydelser dvs. forretningskendetegn, jf. VML § 1. Der er givet eksempler på varemærker i VML § 2. Der er tale om tegn, ord, varens form m.fl. for så vidt de er egnede til at adskille en virksomheds varer og tjenesteydelser fra andre virksomheders. Rettighedens subjekt er den person eller virksomhed, der har stiftet varemærkeretten ved registrering eller ved brug, jf. VML § 3, stk. 1. Rettighedens indhold er en eneret til at udnytte forretningskendetegnet erhvervsmæssigt, jf. VML § 4, stk. 1 og 2. Erhvervsmæssig udnyttelse af forretningskendetegnet er eksempelvis anbringelse af forretningskendetegnet på varer eller udbyde varer til salg under forretningskendetegnet, jf. VML § 4, stk. 3.

Reglerne for beskyttelse af design findes i designloven. Rettighedsobjektet er design. Der er givet eksempler på design i DSL § 2, nr. 1. Eksempelvis skal et produkts udseende, værende sig udsmykning, farver, struktur, materialer m.v., forstås som design. Rettighedens subjekt er den, der har frembragt og efterfølgende registreret det pågældende design, jf. DSL § 1. Rettighedens indhold er en eneret til at udnytte designet erhvervsmæssigt, jf. DSL §§ 9-12. Erhvervsmæssig udnyttelse af designet er eksempelvis fremstilling, udbud, markedsføring, indførsel eller brug af et produkt, som designet angår, jf. DSL § 9, stk. 1.

Som nævnt omfatter immaterielle aktiver oplysninger om industrielle, kommercielle eller videnskabelige erfaringer. Immaterielle aktiver omfatter derfor »knowhow«. Knowhow er ikke en lovbestemt eneret. Der synes heller ikke i teorien at være fundet en entydig og universel civilretlig definition af begrebet.<sup>28</sup> I den skatteretlige teori i relation til AFL § 40, stk. 2, har Claus Hedegaard Eriksen anført, at der »[m]ed knowhow forstås viden/sagkyndighed, der ikke er frit tilgængeligt, og som samtidig har en økonomisk værdi for indehaveren.«<sup>29</sup> I kommentaren til OECDs modeloverenskomst anvendes begrebet knowhow om ikke-patenterede oplysninger fra tidligere erfaringer, som kan danne grundlag for en indkomst.<sup>30</sup> Da begrebet angår tidligere erfaringer, skal der sondres efter, om en aftale vedrører nye eller tidligere oplysninger. Denne sondring bliver gennemgået under afsnittet 5.3.1.4: Tjenesteydelser og knowhow. I nærværende sammenhæng lægges OECDs kommentarer til grund for afgrænsningen af knowhow, da definitionen af immaterielle aktiver i SEL § 32, stk. 5, nr. 6, svarer til den definition, der anvendes af OECD.

Ved L 48, FT 2019-20 er der foreslået en ændring i afgrænsningen af immaterielle aktiver. Den foreslåede afgrænsning i SEL § 32, stk. 5, nr. 3, adskiller sig fra den gældende afgrænsning i SEL § 32, stk. 5, nr. 6, idet CO2-kvoter og CO2-kreditter, jf. afskrivningslovens § 40 A, efter forslaget omfattes af immaterielle aktiver i bestemmelsens forstand. Der er dog ikke tale om en skærpelse, idet CO2-kvoter og CO2-kreditter allerede skal medregnes i CFC-indkomsten i medfør af den

---

<sup>28</sup> Jf. således også *Claus Hedegaard Eriksen: Beskatning af immaterielle aktiver (2007)*, s. 72.

<sup>29</sup> Jf. *Claus Hedegaard Eriksen: Beskatning af immaterielle aktiver (2007)*, s. 76.

<sup>30</sup> Jf. OECDs modeloverenskomst (2017), ad kommentarer til art. 12, pkt. 11, s. 278.

gældende SEL § 32, stk. 5, nr. 10. Der er ifølge bemærkningerne til L 48 alene tale om en sammenskrivning af bestemmelserne.<sup>31</sup> CO2-kvoter og CO2-kreditter blev ved Lov nr. 1394 af 23/12/2012, fremsat som L 81, FT 2012-13, inddraget under CFC-beskatningen. Det fremgår af bemærkningerne til L 81, FT 2012-13, at der ved en CO2-kvotestats er et bevis, som giver en tidsbegrænset ret til at udlede en given mængde af en række angivne drivhusgasser.<sup>32</sup> Disse CO2-kvoter og CO2-kreditter er individuelt omsættelige og kan derfor købes og sælges, uden at der samtidigt overdrages andre aktiver.

## 4: Om afgrænsning af indkomst fra immaterielle aktiver

### 4.1: Behov for afgrænsning af indkomst fra immaterielle aktiver?

Neden for under afsnit 5-8 bliver der foretaget en afgrænsning af indkomsten fra immaterielle aktiver. Herved skal i nærværende sammenhæng forstås afgrænsning af, hvilken indkomst fra de immaterielle aktiver der skal medregnes i CFC-indkomsten. Det er oplagt, at den ydre afgrænsning af indkomsten er afgørende for vurderingen af, hvad der skal medregnes i CFC-indkomsten. Afhandlingen behandler dog ikke alene indkomstarten under ét, men foretager en *indbyrdes* afgrænsning af indkomst fra immaterielle aktiver. Afsnittene er delt op i skattepligtige royalties, fortjeneste og tab ved afståelse af immaterielle aktiver og anden indkomst fra immaterielle aktiver samt undtagelserne til disse indkomstgrupper.

Opdelingen og den indbyrdes afgrænsning skyldes først og fremmest, at fortjeneste og tab ved afståelse af immaterielle aktiver skal medregnes i CFC-indkomsten, uanset om de immaterielle aktiver er foranlediget af datterselskabets egen forsknings- og udviklingsvirksomhed, jf. nærmere neden for under afsnit 8.1.1. Det er således relevant at få fastlagt, hvornår der er tale om skattepligtige royalties eller fortjeneste og tab ved afståelse af immaterielle aktiver. Grænsedragningen har endvidere betydning for konstateringen af, at »anden indkomst« fra immaterielle aktiver efter L 48, FT 2019-20 er foreslået tilføjet til CFC-indkomstbegrebet for immaterielle aktiver.

Det har således ikke alene teoretisk relevans at foretage en indbyrdes afgrænsning af indkomst fra immaterielle aktiver. Når det er fastslået, at der er indgået en aftale om de omfattede immaterielle aktiver, opstår spørgsmålet, hvordan vederlæggelsen herfor skal behandles.

## 5: Skattepligtige royalties

### 5.1: Om definitionen af royalty

Det fremgår af SEL § 32, stk. 5, nr. 6, at betalinger af enhver art, der modtages som vederlag for anvendelsen af eller retten til at anvende de nævnte immaterielle aktiver, skal medregnes ved opgørelsen af CFC-indkomsten. Bestemmelsen indførtes som tidligere nævnt ved vedtagelsen L 99, FT 2001-02 (2. samling), hvor det af bemærkningerne fremgår, at den anvendte definition af immaterielle aktiver svarer til den, der anvendes i OECDs modeloverenskomst. Der er dog ikke i samme omfang i bemærkningerne givet en vejledning til forståelsen af de omfattede »betalinger

---

<sup>31</sup> Jf. L 48, FT 2019-20, specielle bemærkninger ad § 1, nr. 14, s. 53.

<sup>32</sup> Jf. L 81, FT 2012-13, specielle bemærkninger ad § 1, nr. 20, s. 24.

af enhver art«. Det fremgår dog af bemærkningerne, at betalingerne har karakter af såkaldte royaltybetalinger.<sup>33</sup> Der findes ikke en autoritativ begrebsbestemmelse af royalties på tværs af skatteretten.<sup>34</sup> Civilretligt udgør en royaltybetaling en licensafgift som vederlag for en tilladelse til en nærmere bestemt anvendelse af en rettighed.<sup>35</sup> I skattelovgivningen og i overenskomster er der indsat forskellige royaltybegreber til hver sine formål.<sup>36</sup> Royalties skal derfor fastlægges i forhold til den sammenhæng, de indgår i.

Det er min opfattelse, at royalties i SEL § 32, stk. 5, nr. 6, *også* svarer til den definition af royalties, der anvendes i OECDs modeloverenskomst.<sup>37</sup> Dette skyldes, at OECDs modeloverenskomst art. 12, stk. 2, definerer royalties på følgende måde:

»The term "royalties" as used in this Article means payments of any kind received as a consideration for the use of, or the right to use, any copyright of literary, artistic or scientific work including cinematograph films, any patent, trade mark, design or model, plan, secret formula or process, or for information concerning industrial, commercial or scientific experience.«<sup>38</sup>

Denne formulering svarer i store træk til »betalinger af enhver art, der modtages som vederlag for anvendelsen af eller retten til at anvende immaterielle aktiver«, som anvendes i SEL § 32, stk. 5, nr. 6. Det er derfor min opfattelse, at OECDs modeloverenskomst også kan anvendes som fortolkningsbidrag til forståelsen af royaltybetalingerne i SEL § 32, stk. 5, nr. 6.<sup>39</sup>

## 5.2: Krav til betalingerne – vederlag for anvendelse af eller ret til anvendelse af immaterielt aktiv

Det fremgår af ordlyden af SEL § 32, stk. 5, nr. 6, at der skal være tale om et »vederlag for anvendelsen af eller retten til at anvende immaterielle aktiver«. Det er dermed ikke alle typer af vederlag for immaterielle aktiver, der udgør royaltybetalinger. Afgrænsningen af royaltybetalinger skal foretages ud fra, hvad vederlaget modsvarer af. Som tidligere nævnt sonderer man inden for immaterialretten mellem rettigheders subjekt, indhold og objekt. Rettighedssubjektet kan nedlægge forbud mod, at rettighedsindholdet krænkes. Muligheden for at nedlægge et sådant forbud udgør værdien af de immaterielle aktiver.<sup>40</sup> For at undgå et forbud kan en aftaleerhverver vederlægge rettighedssubjektet for anvendelse af eller retten til at anvende det immaterielle aktiv inden for beskyttelsens omfang eller indgå en aftale om en fuldstændig overdragelse af det pågældende immaterielle aktiv. Disse tilfælde gennemgås nedenfor under afsnit 5.3.1 og 6. Rettighedssubjektets modtagelse af betalinger på andet grundlag end en aftale f.eks. ved kompensation, gennemgås nedenfor under afsnit 5.3.2.

---

<sup>33</sup> Jf. L 99, FT 2001-02 (2. samling), specielle bemærkninger ad § 11, nr. 16, sp. 2639.

<sup>34</sup> Jf. *Jørn Vestergaard-Jensen og Ulrik Fleischer-Michaelsen* i RBL 1997, nr. 2, s. 31 og *Claus Hedegaard Eriksen: Beskatning af immaterielle aktiver* (2007), s. 176 ff.

<sup>35</sup> Jf. *Arne Møllin Ottosen og Jørn Vestergaard-Jensen* i SU 2002, 67.

<sup>36</sup> Se eksempelvis SEL § 32, stk. 5, nr. 6, og KSL § 65 C, stk. 4. Se for overenskomst: OECDs modeloverenskomst (2017), art. 12.

<sup>37</sup> Se for samme opfattelse: *Peter Koerver Schmidt: Dansk CFC-beskatning - i et internationalt og komparativt perspektiv* (2013), s. 221.

<sup>38</sup> Jf. OECDs modeloverenskomst (2000), s. 33. Se samme definition i seneste udgave, jf. OECDs modeloverenskomst (2017), s. 37.

<sup>39</sup> Se tilsvarende ræsonnement ved fastlæggelse af royaltybegrebet i KSL § 65 C, stk. 4: *Claus Hedegaard Eriksen: Beskatning af immaterielle aktiver* (2007), s. 185.

<sup>40</sup> Jf. således også *Jørn Vestergaard-Jensen og Erik Simonsen* i RBL 1997, nr. 1, s. 33 og *Claus Hedegaard Eriksen: Beskatning af immaterielle aktiver* (2007), s. 173.

Det er derfor essentielt ved afgrænsningen af royaltybetalinger at fastlægge rettighedsindholdet til et immaterielt aktiv, idet alene betaling for anvendelse af eller retten til at anvende det immaterielle aktiv inden for beskyttelsens indhold/omfang udgør en royaltybetaling. Det er altså betalinger for anvendelse af rettigheder, som rettighedssubjektet ville have haft eneret til, hvis ikke en aftale om andet var indgået.<sup>41</sup> Dette lyder umiddelbart som en selvfølgelighed, der ikke fortjener at blive benævnt. Gennemgangen straks neden for vil dog give et andet indtryk.

### 5.3: Typetilfælde til afgrænsning af vederlaget

#### 5.3.1: Betalinger som vederlag i henhold til aftale

##### 5.3.1.1: *Fuldstændig overdragelse ctr. partiel overdragelse (licensaftale)*

Immaterielle rettigheder kan overdrages helt eller delvist. Den fuldstændige overdragelse benævnes typisk i den skatteretlige teori som en overdragelse af ejendomsretten til et immaterielt aktiv, imens den partielle overdragelse benævnes som en brugsret.<sup>42</sup> I det følgende anvendes førstnævnte i overensstemmelse med den skatteretlige teori, imens der for så vidt angår den partielle overdragelse, anvendes ordene anvendelsesret eller licens. Dette skyldes, at ordet brugsret kan give anledning til afgrænsningsproblemer over for en erhververs egen-anvendelse/egen-brug af et immaterielt aktiv, jf. nærmere under afsnit 5.3.1.2 om software.

Det fremgår af ordlyden af SEL § 32, stk. 5, nr. 6, at der skal være tale om et »vederlag for anvendelsen af eller retten til at anvende immaterielle aktiver.« Det er derfor alene betalinger for anvendelsesrettigheder<sup>43</sup>, der er omfattet af begrebet royalties. Betalinger for overdragelse af den fulde ejendomsret er dermed ikke omfattet af royaltybetalinger.<sup>44</sup> Disse betalinger gennemgås nærmere neden for under afsnit 6. Der skal således først sondres efter, om betalingerne er for overdragelse af den fulde ejendomsret eller betalinger for en anvendelsesret til det immaterielle aktiv.

Der findes ikke i den danske skattelovgivning om CFC-beskatning en særlig regulering af ejerskabet ctr. anvendelsesretten til et immaterielt aktiv. Den civile retlige kvalifikation af parternes aftale kan herefter anvendes som rettesnor<sup>45</sup> for den skatteretlige bedømmelse af betalingen i aftalen.<sup>46</sup>

---

<sup>41</sup> Jf. OECDs modeloverenskomst (2000), ad kommentarerne til art. 12, pkt. 13.1, s. 156 f. og OECDs modeloverenskomst (2017), ad kommentarerne til art. 12, pkt. 13.1., s. 281.

<sup>42</sup> Jf. *Jørn Vestergaard-Jensen og Ulrik Fleischer-Michaelsen* i RBL 1997, nr. 2, s. 31 og *Claus Hedegaard Eriksen: Beskatning af immaterielle aktiver* (2007), s. 176 ff.

<sup>43</sup> Anvendelsesret anvendes i denne sammenhæng som en tilkendegivelse af, at en person har tilladelse til at anvende en ellers beskyttet rettighed. Se i en anden retning: *Peter Koerver Schmidt: Dansk CFC-beskatning - i et internationalt og komparativt perspektiv* (2013), s. 221 f. Forfatteren synes at anvende brugsret inden for ophavsretten som en medkontrahents egen anvendelse af den beskyttede rettighed.

<sup>44</sup> Jf. således også OECDs modeloverenskomst (2017), ad kommentarerne til art. 12, pkt. 8.2, s. 275. Se samme sondring ved en generel skattemæssig kvalifikation af royalties: *Jørn Vestergaard-Jensen og Ulrik Fleischer-Michaelsen* i RBL 1997, nr. 2, s. 31 og *Claus Hedegaard Eriksen: Beskatning af immaterielle aktiver* (2007), s. 176 f.

<sup>45</sup> Rettesnor anvendes i denne sammenhæng som et udtryk for, at parternes aftale ikke blot ukritisk skal lægges til grund ved den skatteretlige bedømmelse, idet der kan forekomme tilfælde, hvor parternes civile retlige aftale er uoverensstemmende med den underliggende realøkonomiske virkelighed.

<sup>46</sup> Se også samme opfattelse generelt på tværs af skatteretten af *Jørn Vestergaard-Jensen og Ulrik Fleischer-Michaelsen* i RBL 1997, nr. 2, s. 31, *Claus Hedegaard Eriksen: Beskatning af immaterielle aktiver* (2007), s. 176 ff., og *Jan Pedersen m.fl.: Skatteretten 1* (2018), s. 60 ff.

Opfinder et dansk moderselskab eksempelvis et nyt lægemiddel, kan selskabet få udstedt et patent, der indebærer en eneret til erhvervmæssig anvendelse af opfindelsen inden for patentbeskyttelsens omfang. Patentet udgør som nævnt et immaterielt aktiv i henhold til gældende SEL § 32, stk. 5, nr. 6.

Moderselskabet kan som patenthaver indgå en overdragelsesaftale om patentet eller licensaftale om anvendelse af patentet. Overdrages patentet eksempelvis til et cypriotisk datterselskab, kan dette indgå en licensaftale med eksempelvis et svensk selskab om det svenske selskabs tilladelse til anvendelse af den patenterede opfindelse mod en løbende afgiftsbetaling for tilladelsen. En sådan aftale kan kvalificeres som en licensaftale.<sup>47</sup> Denne aftale bliver styrende for den skatteretlige kvalifikation af betalingen i aftalen. I dette tilfælde vil betalingen udgøre en royaltybetaling.

Når sondringen mellem ejendomsret over for anvendelsesret er foretaget, skal »betalinger af enhver art« afgrænses. Der er som nævnt hverken i ordlyden eller forarbejderne til den gældende SEL § 32, stk. 5, nr. 6, forsøgt at give en nærmere afgrænsning af, hvilke betalinger der er omfattet af royaltybegrebet. Det fremgår OECDs modeloverenskomst, at »betalinger af enhver art« omfatter betalinger som vederlæggelse for, at licensgiveren ikke giver de pågældende rettigheder til andre.<sup>48</sup>

Eksemplet oven for kan bruges som illustration. Eksemplet tager sit udgangspunkt i, at det svenske selskab betaler for anvendelsen af et immaterielt aktiv. Denne licensaftale giver det svenske selskab tilladelse til at anvende den patenterede opfindelse. Man sonderer i immaterialretten efter simple og eksklusive anvendelsesrettigheder. Får erhververen en *eneret* til anvendelse af det beskyttede materiel, er anvendelsesretten eksklusiv. Får erhververen derimod blot en ret til anvendelse af et immaterielt aktiv – og altså ikke en eneret – er anvendelsesretten simpel.<sup>49</sup>

Ovennævnte licensaftale giver ikke det svenske selskab *eneret* til anvendelse af den patenterede opfindelse. Der er derfor tale om en simpel anvendelsesret. Indeholder licensaftalen derimod et vilkår om, at det cypriotiske datterselskab ikke må tildele rettighederne til andre end det svenske selskab, vil betalingen herfor udgøre et vederlag for »[...] retten til at anvende immaterielle aktiver«. Der vil herefter være tale om eksklusiv anvendelsesret. Formuleringen »enhver art« skal forstås således, at betalinger for en eksklusiv anvendelsesret også er omfattet af royalties.<sup>50</sup>

### 5.3.1.2: Software

Den skatteretlige kvalifikation af royaltybetalinger for software har i både teori og praksis givet anledning til problemer.<sup>51</sup> Problemet opstår, når den civile retlige aftale skal kvalificeres som en aftale om fuldstændig overdragelse, partiel overdragelse i form af en anvendelsesret eller service/tjenesteydelse i form af egen-anvendelsesret.

I SKM 2001.522.LR fik Ligningsrådet forelagt spørgsmålet;

---

<sup>47</sup> Jf. *Jens Schovsbo m.fl.*: Immaterialret (2018), s. 647 ff.

<sup>48</sup> Jf. OECDs modeloverenskomst (2017), ad kommentarerne til art. 12, pkt. 8.5, s. 275.

<sup>49</sup> Jf. *Jens Schovsbo m.fl.*: Immaterialret (2018), s. 612 f.

<sup>50</sup> Jf. således også OECDs modeloverenskomst (2017), ad kommentarerne til art. 12, pkt. 8.5, s. 275.

<sup>51</sup> Se eksempelvis SKM 2001.522.LR og *Arne Møllin Ottosen og Jørn Vestergaard-Jensen* i SU 2002, 67 samt *Peter Koerver Schmidt*: Dansk CFC-beskatning - i et internationalt og komparativt perspektiv (2013), s. 221 f.

»om det kunne bekræftes, at indtægter, der udgjorde vederlag for udstedelse af brugsret til computersoftware samt udførelse af serviceydelser i henhold til anvendelsen af den pågældende computersoftware, hverken helt eller delvist er finansielle indtægter i selskabsskattelovens (SEL) § 32's forstand.«

Afgørelsen er fra tiden før ændringen af SEL § 32, som vedtaget ved L 99, FT 2001-02 (2. samling). Det er imidlertid min opfattelse, at afgørelsen stadig kan bruges til den skattemæssige kvalifikation af royalties. Dette skyldes, at der i bemærkningerne til L 118, FT 1995-96 om den dagældende SEL § 32 er anført, at:

»[s]om typiske eksempler på finansielle aktiver kan nævnes fordringer, aktier, patenter og licenser mv. Tilsvarende vil finansielle indtægter eksempelvis kunne være renter, udbytter, royalties aktieavancer m.m.«<sup>52</sup>

Begrebet finansielle indtægter i henhold til dagældende SEL § 32 omfatter således royaltybetalinger.

Det fremgår af sagen, at CFC'et mod vederlag giver tredjemand ret til at anvende softwaren. Tredjemand udbyder herefter typisk softwaren som programmer via internettet mod betaling. Ligningsrådet når frem til, at betalingerne til CFC'et udgør royalties, idet at:

»betalingen sker for retten til at videreudnytte delvise rettigheder til computersoftware med henblik på indkomsterhvervelse for øje, jf. det forhold, at aftaleerhververne opnår ret til kommercielt at anvende softwareprogrammerne, idet disse, som er computerspil, via internettet mod betaling udbydes til en videre kreds.«

Afgørelsens resultat er efter min opfattelse korrekt, dog med følgende bemærkninger. Afgørelsen bærer præg af, at »brugsret«, »anvendelse af den pågældende computersoftware« og »videreudnytte« bruges som synonyme for det samme aftalevilkår – nemlig en anvendelsesret inden for et ophavsretligt beskyttet område. Dette forekommer en anelse uhensigtsmæssigt ikke at være konsekvent/konsistent i begrebsanvendelsen, idet det er af afgørende betydning for, om betalingen i aftalen kan kvalificeres royaltybetalinger, jf. straks nedenfor.

Royaltybetalinger er som tidligere nævnt betalinger for anvendelse af rettigheder, som rettighedssubjektet ville have haft eneret til, hvis ikke en aftale om andet var indgået. Computersoftware skal efter dansk immaterialret kvalificeres som et litterært værk, jf. OPHL § 1, stk. 3. Ophavsretten til et litterært værk giver ophavsmanden eneret til eksemplar fremstilling og tilgængeliggørelse for offentligheden, jf. OPHL § 2, stk. 1. Det er dette omfang, den ophavsretlige beskyttelse har. Fastlæggelsen af omfanget af eneretten til eksemplar fremstilling og tilgængeliggørelse for offentligheden er derfor afgørende for, om en betaling for »brugsret«, »anvendelse af den pågældende computersoftware« og »videreudnytte« er en royaltybetaling.

I nærværende sammenhæng er det navnlig sondringen mellem en aftaleerhververs egen-anvendelse, som er nødvendig for anvendelse af programmet efter dets formål som omfattet af OPHL § 36, og anvendelse med henblik på eksemplar fremstilling omfattet af OPHL § 2, stk. 1, der kan give anledning til problemer. Beskyttelsens indhold i henhold til OPHL § 2, stk. 1, er i medfør af OPHL § 36 begrænset til ikke at omfatte en eksemplar fremstilling, som er nødvendig for anvendelse af programmet efter dets formål. Dette medfører, at en betaling fra tredjemand som vederlag for dennes egen-anvendelse, som er nødvendig for anvendelse af programmet efter dets formål,

---

<sup>52</sup> Jf. L 118, FT 1995-96, specielle bemærkninger ad § 1, nr. 11, sp. 2738.

ikke skal kvalificeres som royalty, men som en anden erhvervsmæssig indkomst. Dette vil være tilfældet, hvis CFC'ets aftaleerhverver laver en eksemplar fremstilling ved at kopiere/downloade softwaren til sin computer.

Det er efter min opfattelse ikke muligt at konstatere ud fra Ligningsrådets afgørelse, om aftalen om tredjemands »brugsret« *også* omfatter betaling for en form for egen-anvendelse, som er nødvendig for anvendelse af programmet efter dets formål.<sup>53</sup> Dette skyldes den inkonsekvente begrebsanvendelse. Det er dog klart, at en aftaleerhverver skal downloade/kopiere softwaren for at være i stand til at foretage en eksemplar fremstilling via internettet. Det ligger derfor i aftalens natur, at aftaleerhververen på et tidspunkt vil være nødt til at foretage en kopi af softwaren til sin computer. Omfatter aftaleerhververens betaling *også* en vederlæggelse for dette, vil denne del af vederlæggelsen ikke være en royaltybetaling.

En illustration af konsekvenserne ved den inkonsekvente begrebsanvendelse kan yderligere illustreres ved Peter Koerver Schmidts gennemgang af SKM 2001.522.LR og Koerver Schmidts egen opfattelse af, hvad Arne Møllin Ottosen og Jørn Vestergaard-Jensens analyserer sig frem til i SU 2002, 67. Koerver Schmidt fastslår indledningsvist, at;

»[b]etalinger for brugsretten til software kan efter omstændighederne behandles som royalties og dermed som CFC-indkomst, jf. Ligningsrådets afgørelse i SKM2001.522.LR.«<sup>54</sup> (herefter første citering)

Derefter følger et kort referat af afgørelsen, hvorefter han konstaterer følgende:

»Afgørelsen er analyseret af Arne Møllin Ottosen og Jørn Vestergaard-Jensen i SU 2002, 67, der erklærer sig enige i udfaldet af Ligningsrådets afgørelse, men som samtidig med rette påpeger, at den i sagen omhandlede »brugsret« formentlig ikke reelt (kun) var en brugsret, men derimod en licensret til at foretage eksemplar fremstilling i forbindelse med videredistribution, hvorfor vederlaget klart skulle betragtes som en royalty.«<sup>55</sup> (herefter anden citering)

Koerver Schmidt anfører ikke, hvad han forstår ved brugsret eller hvilke omstændigheder, der gør, at betalingerne skal behandles som royalties. Han bruger dog licensret som en ret til at foretage eksemplar fremstilling i forbindelse med videredistribution. Endvidere bruges licensret som en ret, der ikke er forenelig med en brugsret, jf. ordet »derimod«. Herved får første citering den betydning, at betalinger for brugsretten til software efter omstændighederne kan behandles som royalties, selvom brugsret ikke skal forstås som en licensret til at foretage eksemplar fremstilling i forbindelse med videredistribution. Med andre ord kan en aftaleerhververs betaling som vederlæggelse for egen-anvendelse af software være en royaltybetaling. Eksempler herpå kan være betalinger som vederlag for download eller kopiering til aftaleerhververens harddisk, som er nødvendig for overhovedet at anvende softwaren til enten eksemplar fremstilling eller egen-anvendelse. Jeg deler ikke denne opfattelse, idet royaltybetalingen derved ville komme til at omfatte betalinger, der ikke tjener som vederlæggelse for en beskyttet eneret.

---

<sup>53</sup> Se tilsvarende opfattelse: Arne Møllin Ottosen og Jørn Vestergaard-Jensen i SU 2002, 67, der anfører, at der med »brugsret« i afgørelsen indikeres, at der er tale om en ret for tredjemand til selv at bruge programmerne, og at denne ret nok har haft marginal betydning for tredjemand. Forfatterens synspunkter kan tages til indtægt for, at betalingen fra erhververen ikke eller kun i ringe grad tjener som en vederlæggelse for aftaleerhververens egen-anvendelse ved download/kopiering.

<sup>54</sup> Jf. Peter Koerver Schmidt: Dansk CFC-beskatning - i et internationalt og komparativt perspektiv (2013), s. 221 f.

<sup>55</sup> Jf. Peter Koerver Schmidt: Dansk CFC-beskatning - i et internationalt og komparativt perspektiv (2013), s. 222.



Koerver Schmidt anfører endeligt i en fodnote til anden citering, at:

»[e]r situationen i stedet den, at rettighedshaveren til et computerprogram via internettet kun stiller programmet til rådighed for andres egen online brug af programmet, er der efter forfatternes opfattelse tale om indkomst ved erhvervsvirksomhed, jf. art. 7 i modeloverenskomsten, og ikke royalty, jf. pkt. 13.1 og 14 i kommentarerne til OECD's modeloverenskomst [til art. 12]. Forfatternes synspunkt kan tiltrædes.«<sup>56</sup> (herafter tredje citering)

Herved modsiger Koerver Schmidt sig selv. Stiller licenstageren et computerprogram til rådighed for en aftaleerhververs egen-anvendelse og modtager vederlæggelse herfor, er der ikke tale om vederlæggelse for en licensret/anvendelsesret. Betalingen er i stedet en vederlæggelse for en egen-anvendelsesret - eller som Koerver Schmidt angiver - en brugsret. En sådan vederlæggelse er i første og anden citering ifølge Koerver Schmidt efter omstændighederne omfattet af royaltybetalinger, imens dette ikke er tilfældet under tredje citering.

Man kan derudover få det indtryk af Koerver Schmidts gengivelse af analysen, at en betaling som vederlæggelse for en egen-anvendelsesret kun falder uden for begrebet royaltybetalinger, når aftalen *alene* vedrører egen-anvendelse. Det er efter min opfattelse ikke korrekt og ej heller en korrekt gengivelse af Arne Møllin Ottosen og Jørn Vestergaard-Jensens analyse. Forfatternes eksemplificering med internettet tager sit udgangspunkt i, at CFC (X) er licensgiver og aftaleerhververen (Y) er licenstagere. Licenstageren (Y) betaler licensgiveren (X) for at foretage en eksemplarfremsstilling via internettet. Denne betaling fra licenstagere (Y) til licensgiver (X) udgør en royaltybetaling. For at forklare omfanget af royaltybetalingen opstiller forfatterne et yderligere led i eksemplet. Eksemplet angives som en modsætning til royaltybetalingen, idet licenstageren (Y) modtager betaling fra sine kunder (Z) som vederlæggelse for kundernes egen-anvendelse af softwaren online. Det er denne vederlæggelse, der ikke udgør en royaltybetaling. Der er blot tale om en eksemplificering af en del af en aftale.

Rummer aftalen mellem licenstagere (Y) og licenstagernes kunder/andre aftaleerhververe (Z), i det udvidede eksempel, *et yderligere* vilkår om en eneret til Z til yderligere eksemplarfremsstilling, vil en vederlæggelse for dette vilkår udgøre en royaltybetaling i aftaleforholdet mellem licenstagere (Y) og aftaleerhververe (Z). Derimod vil vederlæggelsen for egen-anvendelse stadig falde uden for begrebet royaltybetaling, og i stedet kvalificeres som anden erhvervsmæssig indkomst.

En sammenligning med andre ophavsretligt beskyttede værker kan tjene til forståelsen af sondringen mellem egen-anvendelse og anvendelse inden for det immaterialretlige beskyttelsesområde. Software kan sammenlignes med andre værker såsom madopskrifter. Erhverves opskriften, kan erhververen lave maden efter den angivne opskrift eller foretage eksemplarfremsstillinger af opskriften ved at kopiere den m.v. Erhververens egen anvendelse af madopskriften til at lave maden som angivet i opskriften vil ikke være i strid med ophavsretten. Tværtimod er denne anvendelse nødvendig, for at opskriften overhovedet har en økonomisk værdi for sælgeren af opskriften. Hvis ikke det er tilladt selv at lave maden i opskriften, vil ingen købe opskriften. Derimod vil en eksemplarfremsstilling af opskriften være en anvendelse inden for det ophavsretlige beskyttelsesområde.

---

<sup>56</sup> Jf. *Peter Koerver Schmidt: Dansk CFC-beskatning - i et internationalt og komparativt perspektiv* (2013), s., s. 222, fodnote 138.

Endeligt bemærkes, at afgørelsen formentligt vil have et andet resultat, hvis Skatterådet bliver forelagt samme spørgsmål i dag. Dette skyldes, at SEL § 32, stk. 5, nr. 6, 2. pkt., undtager royaltybetalinger for anvendelse af immaterielle aktiver foranlediget af datterselskabets egen forsknings- og udviklingsvirksomhed. Såfremt softwareudviklingen kan kvalificeres som egentlig forsknings- og udviklingsvirksomhed, skal royaltybetalingerne ikke medregnes i CFC-indkomsten.

Afrundende kan det konkluderes, at en konsekvent begrebsanvendelse er nødvendig for fastlæggelsen af, hvad der skal henregnes til royaltybetalinger. Derudover er det afgørende at fastlægge rettighedsindholdet til et immaterielt aktiv, idet alene betaling for anvendelse af eller retten til at anvende det immaterielle aktiv inden for beskyttelsens indhold/omfang udgør en royaltybetaling.

#### 5.3.1.2.1: Cloud computing

Det kan i nærværende sammenhæng give anledning til problemer at kvalificere betalinger for cloud computing. Der findes ikke en autoritativ juridisk begrebsbestemmelse af cloud computing. I denne sammenhæng bliver der taget udgangspunkt i, at cloud computing er en levering af computerressourcer i form af netværk, servere, lagring, applikationer og tjenester online gennem skyen.<sup>57</sup> Computerressourcerne er altså lagret lokalt hos udbyderen, og erhververen kan tilgå computerressourcerne via internettet efter erhververens behov og med minimal interaktion fra udbyderen. Herved kan virksomheder outsource sin IT-afdeling til udbyderen af computerressourcerne, idet udbyderne oftest afholder omkostningerne til vedligehold og servicering af ressourcerne.

Kvalifikationen af erhververens betaling er afgørende for vurderingen af, om der er tale om en royaltybetaling. De typiske cloud computing services er IaaS, PaaS og SaaS.<sup>58</sup> Afhandlingen foretager ikke en dybere gennemgang af de forskellige services, da en sådan gennemgang ikke tjener yderligere til kvalifikationen af en erhververs betaling. Der vil alene blive fremhævet generelle kendetegn.

SEL § 32, stk. 5, nr. 6, indeholder som allerede nævnt en udtømmende opremsning af, hvilke indkomstarter der undergives CFC-beskatning. Cloud computing er en underkategori af software og kan derfor kvalificeres som et litterært værk. Spørgsmålet er herefter, om betalinger for cloud computing kan anses som royaltybetalinger.

Kendetegnende for cloud computing services er, at applikationer, lagringsplads, software m.v. tilgængeliggøres for erhververen til erhververens interne forretningsmæssige brug, således at en virksomheds medarbejdere kan tage backup af sin PC, anvende nyeste version af tekstbehandlingsprogrammer, arbejde hjemmefra m.v. gennem servicen. Servicen muliggør altså en form for masseproduktion/eksemplar fremstilling af de omfattede services til de respektive medarbejders PC'er. Denne masseproduktion/eksemplar fremstilling er dog afgrænset til at omfatte erhververens egen anvendelse. Erhververen får altså ikke ved en cloud computing service ret til at udlicensere backup-programmer, tekstbehandlingsprogrammer m.v. til tredjemand mod betaling. Ved en cloud computing service har betalingen nærmere karakter af en service/tjenesteydelse, der udbydes

---

<sup>57</sup> Jf. *Wayne Jansen og Timothy Grance* i *Guidelines on Security and Privacy in Public Cloud Computing*, s. 3, OECD: *Addressing the Tax Challenges of the Digital Economy, Action 1 - 2015 Final Report*, s. 59 ff. og *Jolande Lærke Jørnsgård og Louise Fjord Kjærsgaard* i *SU 2016*, 275.

<sup>58</sup> Jf. OECD: *Addressing the Tax Challenges of the Digital Economy, Action 1 - 2015 Final Report*, s. 60. IaaS, PaaS og SaaS er en forkortelse for henholdsvis *Infrastructure-as-a-Service*, *Platform-as-a-Service* og *Software-as-a-Service*.

af udvikleren af infrastrukturen. Betalingen for cloud computing services passer derfor ringe på de omfattede royaltybetalinger.

Dertil skal nævnes, at betalinger for anvendelse af industrielt, kommercielt eller videnskabeligt udstyr tidligere var indeholdt i royaltydefinitionen i OECDs modeloverenskomst i 1977, men at disse betalinger sidenhen er fjernet fra royaltydefinitionen. Udelukkelsen skyldes hensynet til at fjerne usikkerheden mellem betalingens kvalifikation som royalties eller anden erhvervsmæssig indkomst.

Når betalinger for anvendelse af industrielt, kommercielt eller videnskabeligt udstyr er fjernet fra royaltydefinitionen i art. 12, skal betalingerne heller ikke anses for royaltybetalinger i henhold til SEL § 32, stk. 5, nr. 6.<sup>59</sup> Konsekvensen heraf er, at betalinger for anvendelse af industrielt, kommercielt eller videnskabeligt udstyr og dermed betalinger for cloud computing ikke kvalificeres som royaltybetalinger, men som anden erhvervsmæssig indkomst.

### 5.3.1.3: Eksklusive salgsrettigheder

Der kan stilles spørgsmålstegn ved, om betalinger der *alene* er erlagt som vederlag for en eksklusiv salgsret, er en royaltybetaling. I OECDs modeloverenskomst udgør sådanne betalinger ikke royalties:

»Payments that are solely made in consideration for obtaining exclusive distribution rights [...] do not constitute royalties as they are not made in consideration for the use of, or the right to use, an element of property included in the definition.«<sup>60</sup>

Begrundelsen er således, at betalinger for eksklusive salgsrettigheder ikke er betalinger for anvendelsen af eller retten til at anvende de angivne formuegoder i royaltydefinitionen, dvs. de pågældende immaterielle aktiver. I stedet skal betalingerne ifølge OECD kvalificeres som anden erhvervsmæssig indkomst, idet betalingerne nærmere er erlagt for at øge salgsindtægter. Synspunktet tiltrædes med følgende bemærkninger.

Udvikler et dansk moderselskab eksempelvis et nyt tøjmærke, der har karakter af et varemærke, kan moderselskabet overdrage varemærket til et udenlandsk datterselskab i Sverige. Modtager det svenske datterselskab herefter betalinger fra et finsk selskab alene som vederlag for eneretten til at sælge en skjorte af det pågældende tøjmærke i Finland, vil dette ikke udgøre en royaltybetaling. OECDs begrundelse er, at det finske selskab ikke betaler for retten til at anvende varemærket, hvorunder skjorterne sælges, men nærmere retten til at sælge de pågældende skjorter i Finland.<sup>61</sup> Eksemplet må for det første forudsætte, at alene en del af det pågældende tøjmærke er omfattet af aftalen. Fremstiller det svenske datterselskab eksempelvis både skjorter og jakkesæt, vil en betaling som vederlag for en eksklusiv salgsret til at sælge både skjorterne og jakkesættene udgøre en royaltybetaling. I et sådant tilfælde vil det svenske datterselskab ikke have mulighed for at give andre selskaber mulighed for i Finland at sælge nogle formuegenstande omfattet af varemærket.

---

<sup>59</sup> Jf. OECDs modeloverenskomst (2017), ad kommentarer til art. 12, pkt. 9, s. 276. Se i anden retning: *Jolande Lærke Jørnsgård og Louise Fjord Kjærsgaard* i SU 2016, 275. Forfatternes opfattelse er, at betalinger for cloud computing, ud fra en analog fortolkning af kommentarene til OECDs modeloverenskomst art. 12, pkt. 9 om telekommunikation, omfattes af royaltydefinitionen, når cloud computingen er en del af erhververens industrielle, kommercielle eller videnskabelige proces og derfor har et kommercielt formål. Synspunktet kan ikke tiltrædes, da det efter min opfattelse ikke er afgørende, om erhververen anvender cloud computingen kommercielt, men om betalingen er et vederlag for anvendelse af de i bestemmelsen nævnte rettigheder.

<sup>60</sup> Jf. OECDs modeloverenskomst (2017), ad kommentarer til art. 12, pkt. 10.1, s. 277.

<sup>61</sup> Se lignende eksempel i OECDs modeloverenskomst (2017), ad kommentarer til art. 12, pkt. 10.1, s. 277.

Betalingen vil derfor være et vederlag for retten til at anvende varemærket i Finland. Eksemplet må dernæst forudsætte, at »solely« eller »alene« fortolkes indskrænkende, således at betalingerne skal være *begrænset* til at være et vederlag for eneretten til at sælge det pågældende produkt. Såfremt det finske selskab har mulighed for at ændre på skjorternes udseende, størrelse, længde m.v., således at de købte skjorter afviger fra de solgte, vil betalingen være for at anvende varemærket, hvorunder skjorterne sælges, og dermed udgøre en royaltybetaling.

#### 5.3.1.4: Tjenesteydelser og knowhow

Der findes ikke en skatteretlig definition af begrebet tjenesteydelse. I nærværende sammenhæng anvendes tjenesteydelser som en ikke-fysisk genstand, der har karakter af udøvelse af en nærmere bestemt funktion mod betaling. En betaling som vederlag for udøvelsen af en tjenesteydelse udgør ikke en royaltybetaling, idet en tjenesteydelse ikke kan karakteriseres som et immaterielt aktiv. Afgrænsningen af tjenesteydelser tjener derfor til forståelsen af, hvad der ikke skal anses som en royaltybetaling. Betaling for eksempelvis udviklingen af et mønster, model eller tegning, der ikke allerede eksisterer, udgør betaling for en tjenesteydelse og ikke en royaltybetaling.<sup>62</sup>

Heroverfor står betalinger for knowhow. Det fremgår af OECDs modeloverenskomst, at oplysninger om industrielle, kommercielle eller videnskabelige erfaringer refererer til begrebet knowhow.<sup>63</sup> Betalinger som vederlag for delagtiggørelse i knowhow udgør således en royaltybetaling. Betaling for knowhow er et vederlag for den betalende parts delagtiggørelse i den anden parts særlige erfaringer, viden m.v. Der er som tidligere nævnt tale om betaling for oplysninger, der allerede eksisterer.

Er situationen i stedet den, at betalingen er et vederlag for, at parten med den særlige viden udfører et arbejde ved anvendelsen af sin viden, er betalingen et vederlag for en tjenesteydelse. Ved sondringen mellem knowhow og tjenesteydelser kan der derfor lægges vægt på, om betalingen er et vederlag for overdragelse af særlig viden, eller om betalingen er et vederlag for en persons anvendelse af særlig viden.<sup>64</sup> Betalinger som vederlag for en advokats udtalelse/notat vil eksempelvis være et vederlag for en tjenesteydelse, imens betaling som vederlag for en advokats skabelon til udarbejdelse af udtalelsen/notatet til senere brug for erhververen i sin virksomhed er en betaling for knowhow. Betalingen i sidstnævnte tilfælde er altså ikke en betaling for, at advokaten anvender sin særlige viden til at udarbejde udtalelsen/notatet inden for et konkret, aktuelt og fremtidigt tilfælde, men nærmere en betaling for delagtiggørelsen i skabelonen til at udarbejde et notat. Sondringen bliver så meget desto sværere at foretage, når betalingen er et vederlag for mere end den blotte delagtiggørelse i særlig viden og erfaringer. Er betalingen eksempelvis også et vederlag for teknisk assistance i forbindelse med implementeringen af skabelonen i erhververes virksomhed, er denne del af betalingen nærmere et vederlag for en tjenesteydelse end for knowhow.<sup>65</sup> I tilfælde med blandede kontrakter skal der derfor ske en opdeling af vederlaget i henholdsvis betaling for teknisk assistance/tjenesteydelse og betaling for knowhow.<sup>66</sup>

---

<sup>62</sup> Jf. OECDs modeloverenskomst (2017), ad kommentarerne til art. 12, pkt. 10.2, s. 277 f.

<sup>63</sup> Jf. OECDs modeloverenskomst (2017), ad kommentarerne til art. 12, pkt. 11, s. 278.

<sup>64</sup> Jf. OECDs modeloverenskomst (2017), ad kommentarerne til art. 12, pkt. 11.3, s. 278 f.

<sup>65</sup> Jf. således også *Philip Noes og Anders Nørgaard Laursen* i SU 2012, 309 og *Aage Michelsen m.fl.*: International skatteret (2017), s. 402 f.

<sup>66</sup> Jf. således også *Christian Skovgaard Hansen m.fl.*: Erhvervsbeskatning (2019), s. 487 f.

5.3.2: Betalinger som vederlag på andet grundlag end aftale

#### 5.3.2.1: *Kompensation for uberettiget anvendelse*

Værdien af et immaterielt aktiv består som nævnt i den eneret, der følger med aktivet.<sup>67</sup> Det vil herefter være relevant at få fastlagt, om også betaling i henhold til en erstatningspådragende krænkelse af eneretten vil udgøre en royaltyp betaling. Følgende fremgår af OECDs modeloverenskomst:

»The definition [of royalties] covers both payments made under a licence and compensation which a person would be obliged to pay for fraudulently copying or infringing the right.«<sup>68</sup>

Betaling i henhold til en erstatningspådragende krænkelse af eneretten udgør ifølge OECD royaltyp betaling.

Endvidere kan der tages udgangspunkt i, hvad erstatningsbetalingen substituerer for. De lovbestemte enerettigheder indeholder erstatningsbestemmelser. Eksempelvis skal den, som begår et patentindgreb betale et rimeligt vederlag til den forurettede for udnyttelsen af patentet, jf. PTL § 58.

Det rimelige vederlag for udnyttelsen har karakter af en licensafgift for den faktiske udnyttelse svarende til et beløb, som patenthaveren kunne have forlangt i en licensaftale for udnyttelsen. En konkret fortolkning<sup>69</sup> af »[...] vederlag for anvendelsen af [...] immaterielle aktiver« i SEL § 32, stk. 5, nr. 6, medfører, at også et vederlag for udnyttelsen som nævnt i PTL § 58 kan karakteriseres som royaltyp betalinger. Denne løsning forekommer også mest rimelig, da det ikke bør være afgørende for opgørelsen af CFC-indkomsten, om betalingen stammer fra et krav i henhold til en aftale eller et krav som følge af en erstatningspådragende handling. I begge tilfælde har patenthaveren modtaget en betaling for udnyttelsen/anvendelsen af et immaterielt aktiv. Betaling i henhold til en erstatningspådragende krænkelse af eneretten udgør således en royaltyp betaling i henhold til SEL § 32, stk. 5, nr. 6.

## 6: Fortjeneste og tab ved afståelse af immaterielle aktiver

Fortjeneste og tab ved afståelse af immaterielle aktiver skal medregnes i CFC-indkomsten. Dette har været gældende siden vedtagelsen af Lov nr. 313 af 21/05/2002, fremsat som L 99, FT 2001-02 (2. samling). Bemærkningerne til SEL § 32, stk. 5, nr. 6 i L 99, FT 2001-02 (2. samling), indeholder ingen oplysninger om, hvad der nærmere skal forstås ved afståelse af immaterielle aktiver. Der er i den skatteretlige teori foretaget beskrivelser af, hvad der skatteretligt skal forstås ved afståelse. Sammenfattende kan en skatteretlig afståelse forstås som en definitiv og endelig overførsel af tinglige rettigheder over et aktiv fra et skattesubjekt til et andet retssubjekt.<sup>70</sup> Den

---

<sup>67</sup> Jf. *Jørn Vestergaard-Jensen og Ulrik Fleischer-Michaelsen* i RBL 1997, nr. 2, s. 31 og *Claus Hedegaard Eriksen: Beskatning af immaterielle aktiver* (2007), s. 173.

<sup>68</sup> Jf. OECDs modeloverenskomst (2000), ad art. 12, pkt. 8, s. 154 og OECDs modeloverenskomst (2017), ad art. 12, pkt. 8, s. 275.

<sup>69</sup> Konkret fortolkning anvendes i denne sammenhæng som en fortolkning præget af den faktuelle kontekst. I modsætning hertil står den abstrakte fortolkning, der fastlægger en regels betydning uden hensyntagen til faktiske omstændigheder, jf. *Peter Blume: Retssystemet og juridisk metode* (2016), s. 172 f.

<sup>70</sup> Jf. *Jan Pedersen m.fl.: Skatteretten 1* (2018), s. 545. Det er således tilstrækkeligt, at overførslen sker til et andet retssubjekt. Der foreligger herefter også en skatteretlig afståelse, når overførslen sker til retssubjekter, der ikke er selvstændige skattesubjekter. Se tilsvarende: *Claus Hedegaard Eriksen: Beskatning af immaterielle aktiver* (2007), s. 92.

skatteretlige regulering af afståelse bygger på den civilretlige kvalifikation af en afståelse. Afståelse vil herefter foreligge ved en fuldstændig overdragelse af ejendomsretten til et immaterielt aktiv ved eksempelvis et salg. Sælger et skattesubjekt et patent til et andet retssubjekt, foreligger der en afståelse i SEL § 32, stk. 5, nr. 6's forstand.

Imidlertid kan der som nævnt også indgås aftaler om partielle overdragelser af immaterielle aktiver. Sådanne aftaler kan eksempelvis være licensaftaler. Ved en licensaftale betaler licenstageren for anvendelsen af eller retten til at anvende et immaterielt aktiv. Der sker altså en partiel overdragelse af en tinglig begrænset rettighed. Det kan give anledning til problemer, når denne overdragelse skal kvalificeres. Spørgsmålet er, om overdragelsen udgør en afståelse af immaterielle aktiver, eller om der nærmere er tale om royaltybetalinger.

Problemstillingen er i relation til AFL § 40, stk. 2, behandlet i SKM2003.586.HR. AFL § 40, stk. 2, smh. stk. 6, indeholder lovhjemmel for afskrivning på erhvervede immaterielle aktiver og medregning af fortjeneste og tab ved salg/afståelse af immaterielle aktiver i den skattepligtige indkomst. Til sammenligning indeholder SEL § 32, stk. 5, nr. 6, lovhjemmel for medregning af fortjeneste og tab ved afståelse af immaterielle aktiver i CFC-indkomsten. Et af hovedhensynene bag bestemmelserne er altså at sikre, at fortjeneste og tab ved afståelse af immaterielle aktiver medregnes i skattegrundlaget. Hensynet bag SEL § 32, stk. 5, nr. 6, undermineres således ikke ved at fortolke afståelse i overensstemmelse med salg/afståelse i AFL § 40, stk. 2, smh. stk. 6. Der synes således ikke at være grundlag for at fortolke afståelsesbegrebet forskelligt. Højesterets behandling af problemstillingen i SKM2003.586.HR kan således anvendes til at afgrænse afståelse i SEL § 32, stk. 5, nr. 6's forstand:

Sagen drejede sig om fradragsretten for udgifter til film- og ophavsrettigheder. I sagen havde et selskab fratrukket anskaffelsesudgiften på 414.000 kr. som en driftsomkostning i medfør af SL § 6. Fradraget blev underkendt af skattemyndighederne, Landsskatteretten og Østre Landsret, hvorefter der alene kunne foretages afskrivninger efter dagældende LOSI § 15, stk. 1, og LL § 16 F, stk. 2 (nugældende AFL § 40, stk. 2).<sup>71</sup> I Højesteret fik selskabet, med dommerstemmerne 3:2, medhold i, at udgiften skulle fratrækkes som en driftsomkostning i medfør af SL § 6. Flertallet lagde vægt på, at selskabet fik »[...] overdraget brugsrettighederne til de pågældende filmrettigheder for en begrænset periode, og der skete ikke derved en endelig ”afhændelse” af rettighederne [...]».

Dommen kan fortolkes således, at overdrages rettighederne for en begrænset periode, uafhængigt af tidsbegrænsningen i den immaterialretlige lovgivning, er der ikke sket en endelig afhændelse. Den endelige afhændelse er et krav, for at overdragelsen af et immaterielt aktiv er omfattet af AFL § 40, stk. 2. Konsekvensen heraf er, at overdragelse af tidsbegrænsede rettigheder, der på baggrund af parternes aftale er gjort yderligere begrænset, ikke er omfattet af AFL § 40, stk. 2. Overdragelse af tidsbegrænsede rettigheder er herefter kun omfattet af AFL § 40, stk. 2, hvis den fulde ejendomsret overdrages ved overdragelsesaftalen.<sup>72</sup> Partielle overdragelser såsom licensaftaler er således ikke omfattet og kan derfor ikke kvalificeres som en afståelse.

---

<sup>71</sup> Beskatningen af immaterielle aktiver blev ved Lov nr 433 af 26/06/1998 overflyttet til AFL § 40. »Tidsbegrænsede eller tidsbegrænsede rettigheder« i LL § 16 F, stk. 2, blev ændret til »andre immaterielle aktiver« og indsat i AFL § 40, stk. 2. Det fremgår af bemærkningerne til lovforslaget, at der alene er tale om en ændring af sproglig karakter, jf. L 102 FT 1997-98 (2. samling), specielle bemærkninger ad § 40, sp. 2534. Dommen kan således stadig anvendes til fastlæggelsen af gældende ret for AFL § 40, stk. 2.

<sup>72</sup> Jf. således også *Jan Pedersen* i RR.SM.2004.30, *Claus Hedegaard Eriksen*: Beskatning af immaterielle aktiver (2007), s. 101 ff. og *Aage Michelsen m.fl.*: Lærebog om indkomstskat (2019), s. 633.

Foreligger der partielle overdragelser, skal overdragelsen ikke kvalificeres som en afståelse i henhold i SEL § 32, stk. 5, nr. 6. Konsekvensen heraf er, at vederlaget i aftalen ikke skal medregnes som fortjeneste eller tab ved afståelse af immaterielle aktiver, men som en royaltybetaling. Særligheden mellem fortjeneste eller tab ved afståelse af immaterielle aktiver og royaltybetalinger er essentiel, da der som nævnt ikke gælder samme undtagelser for de to indkomsttyper. Parternes ydre betegnelse af aftalen er ikke afgørende for kvalifikationen. Der skal lægges vægt på den underliggende realøkonomiske virkelighed.

## 7: Anden indkomst fra immaterielle aktiver – L 48, FT 2019-20

Den gældende bestemmelse i SEL § 32, stk. 5, nr. 6, omfatter royaltybetalinger samt fortjeneste og tab ved afståelse af immaterielle aktiver. Rådets vedtagelse af skatteundgåelsesdirektiv 2016/1164 i EU medfører, at »royalties eller anden indkomst fra intellektuelle ejendomsrettigheder« skal medregnes i skattegrundlaget. Ved L 48, FT 2019-20 er »anden indkomst« fra immaterielle aktiver foreslået indsat i CFC-indkomstbegrebet.

Fortolkningen af »anden indkomst« skal ske med udgangspunkt i bemærkningerne til L 48, FT 2019-20. Bemærkningerne til L 48, FT 2019-20 henviser udtrykkeligt til skatteundgåelsesdirektiv 2016/1164 samt OECDs Action 3 om Designing Effective Controlled Foreign Company Rules (herefter OECDs Action 3).<sup>73</sup> Direktivet og OECDs Action 3 kan derfor anvendes som fortolkningsbidrag til forståelsen af »anden indkomst«. Hvad der skal forstås ved »anden indkomst«, er ikke angivet i direktivteksten. Vedtagelsen af direktivet skete bl.a. som en reaktion på OECDs Action 3. Anbefalingen fra OECD er, at CFC-reglerne skal inkludere en definition på CFC-indkomst, der adresserer skatteundgåelsesproblemerne »Base Erosion and Profit Shifting« (herefter BEPS).<sup>74</sup> OECDs Action 3 giver ikke en præcis og udtømmende definition af CFC-indkomst. Der er blot opstillet eksempler på juridiske kvalifikationer af mobile indkomsttyper.<sup>75</sup>

For så vidt angår immaterielle aktiver er opfattelsen for det *første*, at disse er yderst mobile og derfor kan flyttes fra stedet, hvor værdiskabelsen af det immaterielle aktiv er sket. *Dernæst* kan indkomst fra immaterielle aktiver manipuleres. Eksempelvis kan indkomst fra immaterielle aktiver indlejres i salgsindkomst. Dermed behandles indkomst fra immaterielle aktiver som salgsindkomst og undgår medregning i CFC-indkomsten. *Herudover* er indkomst fra immaterielle aktiver vanskelig at adskille fra indkomst fra andre services og produkter. Anvendelse af en juridisk definition/kvalifikation af CFC-indkomsten for immaterielle aktiver er derfor ikke i sig selv tilstrækkelig til at opsamle al indkomst, der reelt kan henføres til et immaterielt aktiv.<sup>76</sup>

Summarisk angiver OECDs Action 3 alene generelle retningslinjer til de enkelte medlemmer af OECD ved udformningen af effektive CFC-regler. Den enkelte medlemsstat kan altså anvende en bredere kategori af indkomster, ligesom omfanget af de enkelte indkomstarter såsom »anden indkomst« kan variere fra stat til stat.<sup>77</sup>

---

<sup>73</sup> Jf. L 48, FT 2019-20, almindelige bemærkninger ad 1.1, s. 9.

<sup>74</sup> Jf. OECD: Designing Effective Controlled Foreign Company Rules, Action 3 - 2015 Final Report, s. 43.

<sup>75</sup> Jf. »This section provides a non-exhaustive list of approaches that CFC rules could use to attribute income that raises BEPS concerns, which may include, among other things, [...] income from IP assets«. Se: OECD: Designing Effective Controlled Foreign Company Rules, Action 3 - 2015 Final Report, s. 43 f.

<sup>76</sup> Jf. OECD: Designing Effective Controlled Foreign Company Rules, Action 3 - 2015 Final Report, s. 45.

<sup>77</sup> Jf. således også *Thomas Pichler* i *Limiting Base Erosion* (2017), s. 231 ff.

I bemærkningerne til L 48, FT 2019-20 er det angivet, at indehaveren af et immaterielt aktiv kan oppebære afkast fra de immaterielle aktiv på flere forskellige måder. Afkastet vil derfor ikke altid fremstå som en særskilt royaltybetaling. Der er i bemærkningerne alene givet ét enkelt specifikt eksempel på anden indkomst:

»Som et eksempel herpå kan nævnes, at en sælger af halvfabrikata, der giver køberen mulighed for at udnytte sælgerens immaterielle rettigheder til fremstilling af færdige produkter, kan indregne sit vederlag for denne brugsret i salgsprisen for de solgte halvfabrikata fremfor at kræve en særskilt royaltybetaling.«<sup>78</sup>

Eksempelvis kan et smykkefirma sælge delvist forarbejdet sølv, der giver køberen mulighed for at udnytte sælgerens ophavsret til et givent smykke til reproduktion af smykket.<sup>79</sup> Fremstår betalingen alene som et vederlag for køb af smykket eller sølvet som eksemplar, fremstår betalingen ikke som en royaltybetaling, selvom betalingen indeholder en slags indlejret royaltybetaling. Dette kan udgøre et problem, hvis ophavsretten til smykket overdrages til et udenlandsk selskab:

»Et immaterielt aktiv kan eksempelvis flyttes til et (salgs)datterselskab, som selv har bidraget med lav eller ingen værdi til udviklingen heraf, og hvor den efterfølgende indkomst fra det immaterielle aktiv helt eller delvist oppebæres som almindelig salgindkomst, hvorved indkomsten ikke umiddelbart medregnes til CFC-indkomsten.«<sup>80</sup>

Har eksempelvis en person i Danmark frembragt et smykke, kan personen overdrage ophavsretten dertil til et selskab. Overdrages ophavsretten til et dansk moderselskab, bliver indkomsten fra ophavsretten beskattet i Danmark, uanset om indkomsten fremtræder som en betaling som vederlag for anvendelse af ophavsretten eller som vederlag for køb af smykket eller sølvet som eksemplar, jf. SL § 4. Såfremt ophavsretten herefter overdrages fra det danske moderselskab til et udenlandsk datterselskab, undergives indkomsten fra ophavsretten kun dansk beskatning, hvis indkomsten medregnes i datterselskabets CFC-indkomst.<sup>81</sup> Indkomsten fra ophavsretten medregnes kun efter gældende SEL § 32, stk. 5, nr. 6, hvis der er tale om royaltybetalinger. Oppebæres indkomsten som almindelig salgindkomst, medregnes indkomsten ikke i CFC-indkomsten. Såfremt »anden indkomst« skal medregnes i CFC-indkomsten, medregnes den del af betalingen fra salget af smykke/sølv, der reelt kan henføres ophavsretten til reproduktion af smykket. Herved medregnes afkastet fra det immaterielle aktiv i CFC-indkomsten, uafhængigt af om betalingen kvalificeres som royaltybetaling eller betaling for et eksemplar som almindelig salgindkomst.

Fremstår betalingen alene som betaling for et eksemplar, desuagtet at betalingen reelt indeholder en royaltybetaling, skal denne royaltybetaling således udskilles som »anden indkomst« og medregnes i CFC-indkomsten. Udskillelsen skal ifølge bemærkningerne til lovforslaget ske på armslængdevilkår.<sup>82</sup>

Indførelsen af »anden indkomst« vil således udvide CFC-indkomstbegrebet for immaterielle aktiver. Det bemærkes, at den foreslåede SEL § 32, stk. 5, nr. 3, ikke udtrykkeligt omfatter fortjeneste og tab ved afståelse af immaterielle aktiver. Det fremgår imidlertid af bemærkningerne, at »anden indkomst« omfatter fortjeneste og tab ved afståelse af immaterielle aktiver.<sup>83</sup>

---

<sup>78</sup> Jf. L 48, FT 2019-20, almindelige bemærkninger ad 2.1.2.4, s. 14.

<sup>79</sup> Et smykke kan være ophavsretligt beskyttet, jf. *Peter Schønning*: Ophavsretsloven med kommentarer (2016), s. 118 f.

<sup>80</sup> Jf. L 48, FT 2019-20, specielle bemærkninger ad § 1, nr. 14, s. 52.

<sup>81</sup> Der bortses i eksemplet fra aktieavancer og udbytter fra datterselskabet.

<sup>82</sup> Jf. L 48, FT 2019-20, specielle bemærkninger ad § 1, nr. 14, s. 52.

<sup>83</sup> Jf. L 48, FT 2019-20, specielle bemærkninger ad § 1, nr. 14, s. 51.



## 8: Undtagelser til opgørelsen af CFC-indkomsten

8.1: Gældende ret - Immaterielle aktiver foranlediget af datterselskabets egen forsknings- og udviklingsvirksomhed

8.1.1: Royaltybetalinger fra tredjemand

Royalties skal ikke medregnes i CFC-indkomsten, »for så vidt angår betalinger fra selskaber, som ikke er koncernforbundne med datterselskabet, jf. § 31 C, for anvendelsen af eller retten til at anvende immaterielle aktiver, som er foranlediget af datterselskabets egen forsknings- og udviklingsvirksomhed«, jf. SEL § 32, stk. 5, nr. 6, 2. pkt.

Denne undtagelse blev indsat ved Lov nr. 313 af 21/05/2002, fremsat som L 99, FT 2001-02 (2. samling). Undtagelsen omfatter alene royaltybetalinger, jf. »for så vidt angår betalinger [...]«. Fortjeneste og tab ved *afståelse* af immaterielle aktiver er således ikke omfattet af ordlyden i undtagelsen. Fortjeneste og tab ved afståelse af immaterielle aktiver skal derfor medregnes i CFC-indkomsten, uanset om overdragelsen sker inden for et interessefællesskab eller til tredjemand, og uanset om det immaterielle aktiv er foranlediget af datterselskabets egen forsknings- og udviklingsvirksomhed.<sup>84</sup>

Det fremgår af bemærkninger til L 99, FT 2001-02 (2. samling), at formålet med CFC-beskatningen er at forhindre, at mobile indkomster placeres i udlandet for at opnå skattemæssige fordele.<sup>85</sup> En undtagelse for koncerneksterne transaktioner med immaterielle aktiver foranlediget af datterselskabets egen forsknings- og udviklingsvirksomhed sikrer, at indtægter fra immaterielle aktiver der ikke er flyttet til datterselskabet ikke undergives CFC-beskatning. Tankegangen er, at »[d]isse immaterielle rettigheder [...] jo netop ikke [er] flyttet til datterselskabet, men udviklet af datterselskabet selv.«<sup>86</sup>

Undtagelsen gælder kun for koncerneksterne betalinger. Afgørelsen af om selskaberne er koncernforbundne, sker efter SEL § 31 C. Det fremgår af bemærkningerne til L 99, FT 2001-02 (2. samling), at koncerninterne royalties ikke er omfattet af undtagelsen, da det skal undgås, at der foretages koncernintern skatteplanlægning. Eksempelvis kan forskningsafdelinger flyttes til lande, hvor royaltyindtægter er skattefrie. Sker dette samtidigt med, at royaltybetalinger er fradragsberettiget for et koncernforbundet selskab, kan indkomsten i det betalende selskab minimeres samtidigt med, at betalingen ikke medregnes i det modtagende selskab, der er indehaver af det immaterielle aktiv. Derudover anføres det, at koncerninterne royalties er meget vanskelige at prisfastsætte.<sup>87</sup>

8.1.2: Immaterielle aktiver foranlediget af forsknings- og udviklingsvirksomhed

Immaterielle aktiver oparbejdes forskelligt afhængigt af, hvilket immaterielt aktiv der er tale om. Det er derfor relevant at få fastlagt, hvornår immaterielle aktiver oparbejdes ved forskning og udviklingsvirksomhed, idet alene royaltybetalinger for immaterielle aktiver oparbejdet ved forskning og udviklingsvirksomhed undtages fra medregning i CFC-indkomsten.

---

<sup>84</sup> Se tilsvarende: *Jens Wittendorf* i SU 2002, 66 og *Peter Koerver Schmidt*: Dansk CFC-beskatning - i et internationalt og komparativt perspektiv (2013), s. 224 f. Se anderledes: *Aage Michelsen m.fl.*: Lærebog om indkomstskat (2019), s. 634, der lader afståelse af immaterielle aktiver være omfattet af undtagelsen.

<sup>85</sup> Jf. L 99, FT 2001-02 (2. samling), specielle bemærkninger ad § 11, nr. 16, sp. 2638.

<sup>86</sup> Jf. L 99, FT 2001-02 (2. samling), specielle bemærkninger ad § 11, nr. 16, sp. 2638.

<sup>87</sup> Jf. L 99, FT 2001-02 (2. samling), specielle bemærkninger ad § 11, nr. 16, sp. 2638.

Det fremgår ikke af bemærkningerne, hvad der nærmere skal forstås ved forsknings- og udviklingsvirksomhed. I litteraturen ses der ikke foretaget forsøg på en nærmere afgrænsning af forsknings- og udviklingsvirksomhed ved CFC-beskatning. Lignende begreber er dog anvendt andetsteds i skattelovgivningen. Udgifter til *forsøg- og forskningsvirksomhed* kan fradrages ved opgørelsen af den skattepligtige indkomst i medfør af LL § 8 B, stk. 1. LL § 8 X, stk. 1, giver mulighed for at fremrykke underskud ved en nærmere angivet forbindelse til *forsøg- og forskningsvirksomhed* i LL § 8 B, stk. 1. Herudover har OECD i Frascati Manual 2015 også givet eksempler på forskning og udvikling.<sup>88</sup> Det bemærkes, at forskningsaktiviteterne kun er udtrykkeligt behandlet i forarbejderne til LL § 8 B, stk. 1, og LL § 8 X, stk. 1, ligesom disse aktiviteter er OECDs opfattelse af, hvad der generelt skal forstås ved forsknings- og udviklingsaktiviteter. Det er derfor ikke blot på forhånd givet, at forsknings- og udviklingsvirksomhed i SEL § 32, stk. 5, nr. 6, 2. pkt., skal fortolkes i overensstemmelse hermed. Det er dog tidligere set, at domstolene tillægger OECDs rapporter betydelig vægt.<sup>89</sup> Endvidere er forsknings- og udviklingsvirksomhed samt forsøg- og forskningsvirksomhed ikke som sådant skatteretlige begreber. Der er derimod nærmere tale om civilretlige begreber om forsøg, forskning og udvikling, som skatteretten indeholder en retlig regulering af i forskellige skattelove. Når andet ikke er anført i skattelovgivningen om forsøg, forskning og udvikling, må det som udgangspunkt antages, at der er konformitet mellem de civilretlige og skatteretlige begreber om forsøg, forskning og udvikling. Der er således ingen grund til at antage, at der i skatteretten skal anvendes en anden fortolkning af forsøg, forskning og udvikling end i civilretten. Den skatteretlige regulering af forskningsvirksomhed i både LL § 8 B, stk. 1, og SEL § 32, stk. 5, nr. 6, 2. pkt., bygger således på den civilretlige kvalifikation af begrebet forskningsvirksomhed. Så længe de underlæggende værdigrundlag og hensyn i LL § 8 B, stk. 1, og SEL § 32, stk. 5, nr. 6, 2. pkt., ikke undermineres ved en kongruent fortolkning af forskningsvirksomhed i de to bestemmelser, synes der ikke at være grundlag for at fortolke begrebet forskelligt.

Den skattemæssige behandling af udgifter til forsøg- og forskningsvirksomhed kan derfor give et bidrag til forståelsen af, hvad der skal forstås ved forsknings- og udviklingsvirksomhed i SEL § 32, stk. 5, nr. 6, 2. pkt. LL § 8 B, stk. 1, og LL § 8 X, stk. 1, vil derfor blive behandlet neden for.

LL § 8 B, stk. 1, blev indsat ved Lov nr. 184 af 30/03/1973, fremsat som L 95, FT 1972-73. Det fremgår af bemærkningerne til L 95, FT 1972-73, at fradraget omfatter udviklingsarbejde tilknyttet erhvervsvirksomheden og anvendt forskning. Udviklingsarbejde omfatter »[...] anvendelse af videnskabelig eller teknisk viden til at frembringe nye eller væsentligt forbedrede materialer, mekanismer og produkter, processer, systemer eller tjenesteydelser.«<sup>90</sup> Anvendt forskning omfatter »[...] originale undersøgelser med sigte på at opnå ny videnskabelig eller teknisk viden og forståelse, primært rettet mod praktiske mål og anvendelser.«<sup>91</sup> Ved Lov nr. 835 af 18/12/1987, fremsat som L 6, FT 1987-88 (1. samling), blev fradragsretten udvidet til også at omfatte udgifter til grundforskning, således at udgifter til at opnå ny videnskabelig eller teknisk viden og forståelse ikke behøver at være rettet mod praktiske mål og anvendelser.<sup>92</sup> Der er således tre typer af forskningsaktiviteter: udviklingsarbejde, anvendt forskning og grundforskning. Typiske fradragsberettigede udgifter er lønudgifter og lejeudgifter. Udgifter til betaling af forsøg- og forskningsvirksomhed, der er udført hos andre, kan også fradrages. Endvidere kan udgifter til anskaffelse af immaterielle

---

<sup>88</sup> Jf. OECD: Frascati Manual 2015: Guidelines for Collecting and Reporting Data on Research and Experimental Development, The Measurement of Scientific, Technological and Innovation Activities, s. 45.

<sup>89</sup> Se eksempelvis TfS 1993, 7 H (Texaco-sagen).

<sup>90</sup> Jf. L 95, FT 1972-73, specielle bemærkninger ad § 1, nr. 1, sp. 2084.

<sup>91</sup> Jf. L 95, FT 1972-73, specielle bemærkninger ad § 1, nr. 1, sp. 2084.

<sup>92</sup> Jf. L 6, FT 1987-88 (1. samling), specielle bemærkninger ad § 1, nr. 2, sp. 117 f. Se også CIR nr 72 af 17/04/1996 - Cirkulære om ligningsloven, pkt. 14.4.

rettigheder fradrages.<sup>93</sup> Udgifter til leje af maskiner, tilvejebringelse af information om forsøgs- og forskningsvirksomhed og ekstern(e) forsøg og forskning er således omfattet af fradragsretten.<sup>94</sup>

LL § 8 X, stk. 1, blev indsat ved Lov nr. 1379 af 28/12/2011, fremsat som L 29, FT 2011-12. Det fremgår af bemærkningerne til L 29, FT 2011-12, at afgrænsningen af udgifterne til forskning og udvikling i LL § 8 X, stk. 1, skal foretages på samme måde som i LL § 8 B, stk. 1. Endvidere foretages der en negativ afgrænsning af aktiviteterne:

»Som eksempler på aktiviteter, som ikke er omfattet af forslaget, kan nævnes undervisning, personaleuddannelse, dokumentations- og informationsarbejde, bibliotekstjeneste, rutinemæssig indsamling af data, service til kunder eller andre afdelinger i organisationen, produktionsplanlægning, arbejdsstudier, salgs- og markedsanalyser, patent- og licensarbejde samt rutinemæssig udvikling af software.«<sup>95</sup>

Essensen ved de tre typer af forskningsaktiviteter i LL § 8 B, stk. 1, er, at der enten anvendes videnskabelig eller teknisk viden til at frembringe nærmere angivne produkter og ydelser, eller at aktiviteterne fører til ny videnskabelig eller teknisk viden. Anvendes samme fremgangsmåde ved vurderingen af, om et immaterielt aktiv omfattet af SEL § 32, stk. 5, nr. 6, er oparbejdet ved forsknings- og udviklingsvirksomhed, kan der derfor lægges vægt på, om det immaterielle aktiv er oparbejdet ved anvendelse af videnskabelig eller teknisk viden, og om aktivet er omfattet af de angivne frembringelser. Henset til denne afhandlings omfang er det ikke muligt at foretage en tilbundsgående analyse af alle immaterielle aktiver i bestemmelsen. I det følgende anføres derfor alene typiske tilfælde på immaterielle aktiver, der oparbejdes ved forsknings- og udviklingsvirksomhed samt enkelte tilfælde i grænseområdet mellem forsknings- og udviklingsvirksomhed og anden virksomhed f.eks. markedsføringsvirksomhed.

Et udviklingsarbejde med anvendelse af videnskabelig eller teknisk viden kan føre til opfindelse<sup>96</sup> eller frembringelse<sup>97</sup> af et nyt produkt eller en ny proces. Et eksempel herpå kan være udviklingen af et nyt lægemiddel. Forsknings- og udviklingsvirksomhed vil i sådanne tilfælde omfatte udviklingsarbejdet, idet der til opfindelsen/frembringelsen af produktet er anvendt videnskabelig eller teknisk viden. Til illustration fra retspraksis kan nævnes SKM2008.641.BR om patent- og designbeskyttelse af en lampe:

I SKM2008.641.BR drev skatteministeriet virksomhed med opfindelse og udvikling af forskellige produkter inden for belysning. Sagen drejede sig om skatteministeriets fradrag for udgifter i forbindelse med udvikling samt patent- og designbeskyttelse af en særlig lampe. Lampen var udstyret med et særligt design og en speciel lysvirkning. Sagens kerne var, om skatteministeriets virksomhed kunne karakteriseres som igangværende virksomhed. Skatteministeriet fik medhold i, at udgifterne måtte anses for afholdt i en igangværende virksomhed. Skatteansættelsen blev derfor hjemvist til fornyet behandling.

Skatteministeriet har efterfølgende kommenteret sagen og angivet, at der således var fradrag for udgifterne.<sup>98</sup> Dommen kan således tages til indtægt for, at udgifter i forbindelse med udvikling af

---

<sup>93</sup> Jf. CIR nr 72 af 17/04/1996 - Cirkulære om ligningsloven, pkt. 14.4.

<sup>94</sup> Jf. således også *Jan Pedersen m.fl.*: Skatteretten 2 (2019), s. 80 f., *Truong Pham og Kaare Friis Petersen* i TfS 1997, 924 samt *Flemming N. Mortensen og Susanne Holm Petersen* i SR.2018.0391.

<sup>95</sup> Jf. L 29, FT 2011-12, specielle bemærkninger ad § 1, nr. 1, s. 6.

<sup>96</sup> »Opfindelser« anvendes i denne sammenhæng om opfindelser, der i immaterialretten opfylder kravet om opfindelseshøjde, jf. *Jens Schovsbo m.fl.*: Immaterialret (2018), s. 261 ff.

<sup>97</sup> »Frembringelser« anvendes i denne sammenhæng om mindre opfindelser, der i immaterialretten alene opfylder kravet om frembringelseshøjde, jf. *Jens Schovsbo m.fl.*: Immaterialret (2018), s. 381 ff.

<sup>98</sup> Jf. *Skatteministeriet* i TfS 2008, 1338.

en særlig lampe samt opnåelse patent- og designbeskyttelse er omfattet af fradragsretten. Patenter og design kan således foranlediges af forskningsaktiviteterne i LL § 8 B, stk. 1.

Skatterådet har i et bindende svar i SKM2015.281.SR taget stilling til den skattemæssige behandling af avancer ved overdragelse af forskning og udviklingsprojekter inden for en koncern:

Sagens kerne i SKM2015.281.SR var, hvordan avancen ved overdragelse af forskning og udviklingsprojekter skulle opgøres ved anvendelse af LL § 8 B og AFL § 40, stk. 6. Det fremgår af sagen, at projektet udgjordes af 5 steps; investigation, engineering, prototype, 0-series og market launch. Inden market launch indhentes erfaringer fra brugere. Skatterådet fastslog, at de afholdte udgifter til projektet udgjorde omkostninger til udviklingsarbejde. Skatterådet anførte endvidere, at omkostningerne kan anses for afholdt med henblik på opnåelse af knowhow.

Med baggrund i afgørelsen kan det fastslås, at overdragelsens genstand i sagen var knowhow.<sup>99</sup> Udgifter til opnåelse af knowhow var omfattet af omkostningerne til udviklingsarbejdet i LL § 8 B, stk. 1's forstand. Afgørelsen viser således, at knowhow kan oparbejdes ved forskningsaktiviteterne omfattet af LL § 8 B, stk. 1.

Udvikling af nogle immaterielle aktiver sker dog i højere grad ved markedsføringsvirksomhed end ved egentlig forsknings- og udviklingsvirksomhed. Der kan stilles spørgsmålstegn ved, om forsknings- og udviklingsvirksomhed kan udstrækkes til at omfatte lancering/markedsføring. Udvikling af varemærker sker i stort omfang ved markedsføringsaktiviteter.

Et varemærke er isoleret betragtet blot et symbol, kendetegn m.v. Varemærkeretten beskytter disse symboler, forretningskendetegn m.v., som et selskab anvender, når selskabet markedsfører sine varer og tjenesteydelser.<sup>100</sup> Udviklingen af varemærker sker i et stort omfang ved markedsføringsaktiviteter og synes derfor at være ringe forenelig med kravet om, at der skal anvendes videnskabelig eller teknisk viden. Varemærker kan formentlig ikke foranlediges af forskningsaktiviteterne i LL § 8 B, stk. 1. Det er derfor tvivlsomt, om udvikling af varemærker overhovedet kan være omfattet af undtagelsen i SEL § 32, stk. 5, nr. 6, 2. pkt.

Endvidere kan litterære værker som software give anledning til problemer. Med informationsteknologiens frembrud og stigende indflydelse på vores samfund vil udvikling og tilpasning af software formentlig indgå i adskillelige ydelser i forretningslivet som en del af en større ydelse. I sådanne tilfælde sker udviklingen af software muligvis til en kundes specifikke behov. Der kan eksempelvis være tale om større eller mindre tekniske justeringer af allerede eksisterende software. Det er derfor ikke sikkert, at udviklingen opfylder kravet om teknisk fremskridt. Udvikling af software kan derfor i nogle tilfælde være mere forenelig med andre aktiviteter end egentlig forskning- og udviklingsvirksomhed.

Forarbejderne til LL § 8 X, stk. 1, undtager som ovenfor nævnt eksempelvis rutinemæssig udvikling af software. Tilsvarende gør OECD, når softwareudviklingen alene indebærer en mindre tilpasning til en bestemt brug, således at softwareudviklingen ikke kan betegnes som et teknisk fremskridt.<sup>101</sup> Udvikling af software kan dog klassificeres som forsknings- og udviklingsvirksomhed, når udviklingen fører til et videnskabeligt eller teknisk fremskridt, såsom frembringelse af nye

---

<sup>99</sup> Jf. således også *Henrik Peytz*: Ligningsloven med kommentarer, Bind 1 §§ 1-8 Y (2018), s. 823 f.

<sup>100</sup> Jf. *Jens Schovsbo m.fl.*: Immaterialret (2018), s. 445.

<sup>101</sup> Jf. OECD: Frascati Manual 2015: Guidelines for Collecting and Reporting Data on Research and Experimental Development, The Measurement of Scientific, Technological and Innovation Activities, s. 65 f.

eller væsentligt forbedrede systemer eller processer. Konkrete eksempler herpå kan være udvikling af operativsystemer som Microsoft Windows, MacOS, iOS osv.

Skatterådet har i et bindende svar taget stilling til den skattemæssige behandling af underskud vedrørende udviklingsomkostninger til udvikling af en applikation/edb-program i henhold til LL § 8 X, stk. 1:

I SKM2016.199.SR ønskede et selskab svar på, om underskud vedrørende udvikling af en avanceret applikation til online lektiehjælp var omfattet af LL § 8 X, stk. 1. Applikationens formål var at gøre lektiehjælp tilgængelig online. Skatterådet lagde til grund, at der var tale om et fornyende produkt. Omkostninger til udviklingsarbejde i forbindelse med udviklingen af applikationen vil derfor kunne fradrages efter LL § 8 B, stk. 1. Underskud vedrørende udviklingsomkostningerne var derfor omfattet af LL § 8 X, stk. 1.

Afgørelsen viser, at udgifter til oparbejdelse af software kan være omfattet af LL § 8 B, stk. 1, når der er tale om et fornyende produkt. Afgørelsen viser således, at software og dermed ophavsretten til et litterært værk kan oparbejdes ved forskningsaktiviteterne omfattet af LL § 8 B, stk. 1.

Sammenfattende viser ovenstående eksempler, hvad der kan lægges vægt på i vurderingen af, om udgifter til forsøg- og forskningsvirksomhed er omfattet af LL § 8 B, stk. 1, og LL § 8 X, stk. 1. Som nævnt kan samme fremgangsmåde formentligt anvendes ved afgrænsningen af immaterielle aktiver foranlediget af forsknings- og udviklingsvirksomhed. Der kan således lægges vægt på, om udviklingen sker ved anvendelse af videnskabelig eller teknisk viden, eller om der snarere er tale om udvikling gennem markedsføringsaktiviteter eller lignende aktiviteter. Der kan endvidere lægges vægt på, om anvendelsen af videnskabelig eller teknisk viden har ført til frembringelse af nye eller væsentligt forbedrede materialer, mekanismer og produkter, processer, systemer eller tjenesteydelser. Således vil patenter, brugsmodeller, design og knowhow kunne foranlediges af forsknings- og udviklingsvirksomhed. Tilsvarende vil ophavsretten til software. Dog må det forventes, at varemærker ikke kan foranlediges af forsknings- og udviklingsvirksomhed.

#### 8.1.3: Forsknings- og udviklingsvirksomhed i samarbejde med andre

Det har i teorien givet anledning til tvivl, om undtagelsen kan udstrækkes til at omfatte forsknings- og udviklingsvirksomhed, der er udført hos andre. Jens Wittendorf angiver i SU 2002, 66, at immaterielle aktiver oparbejdet ved kontraktforskning<sup>102</sup> og cost sharing<sup>103</sup> skal *sidestilles* med immaterielle aktiver foranlediget af datterselskabets egen forskning. Tilsvarende gør Peter Koerver Schmidt i 2013.<sup>104</sup> Forfatterne synes med anvendelse af ordet »sidestilles« at støtte resultatet på analogibetragtninger.

Indledningsvist bemærkes det, at der ved begge samarbejdsformer ikke er sket en overdragelse af ejendomsretten til de udviklede immaterielle aktiver. Dog er udviklingen af de immaterielle aktiver ikke *udelukkende* foranlediget af datterselskabets egen forsknings- og udviklingsvirksomhed, idet forsknings- og udviklingsaktiviteterne sker i samarbejde med andre.

---

<sup>102</sup> Kontraktforskning anvendes i denne sammenhæng om forskning, hvor opdragsgiveren/projektherren afholder samtlige omkostninger forbundet med forskningen, og forskeren er aflønnet efter nærmere aftale. Ejendomsretten til de udviklede immaterielle aktiver tilkommer opdragsgiveren.

<sup>103</sup> Cost sharing anvendes i denne sammenhæng om forskning, hvor flere forskellige selskaber deler omkostningen ved forskningen og tilsvarende deles om ejendomsretten til de udviklede immaterielle aktiver.

<sup>104</sup> Jf. *Jens Wittendorf* i SU 2002, 66 og *Peter Koerver Schmidt*: Dansk CFC-beskatning - i et internationalt og komparativt perspektiv (2013), s. 223 f.

Forinden vedtagelsen af Lov nr. 540 af 06/06/2007, fremsat som L 213, FT 2006-07, sendte Skatteudvalget den 01/02/2007 et udkast til et lovforslag i høring. Udkastet vedrørte bl.a. undtagelsen for immaterielle aktiver foranlediget af datterselskabets egen forsknings- og udviklingsvirksomhed.<sup>105</sup> Udkastet blev sidenhen redigeret og fremsat som L 213, FT 2006-07. Udkastet er interessant, da det adskiller sig fra L 213, FT 2006-07 ved afgrænsningen af immaterielle aktiver foranlediget af datterselskabets egen forsknings- og udviklingsvirksomhed. I udkastet foreslås en skærpelse af afgrænsningen af immaterielle aktiver foranlediget af datterselskabets egen forsknings- og udviklingsvirksomhed:

»Kravet skærpes, således at de [immaterielle aktiver] *udelukkende* skal være foranlediget af datterselskabet egen forsknings- og udviklingsvirksomhed. Det er således ikke tilstrækkeligt, at det immaterielle aktiv kun delvist er foranlediget af datterselskabet selv.«<sup>106</sup>

Udkastet påkaldte sig imidlertid kritik ved høringssvarene:

»Denne skærpelse har dog en reel betydning, da en snæver fortolkning reelt vil medføre, at alle royaltybetalinger medregnes. Dette skyldes, at det er almindelig praksis enten at tilkøbe mindre patenter eller få foretaget dele af forskningen og udviklingen hos tredjemand. Der opfordres til, at »udelukkende« ændres til et mere rummeligt begreb, der tillader nogen fremmedudvikling i et internt projekt.«<sup>107</sup>

Det fremgår af skatteministerens kommentar til høringssvaret, at skærpelsen af ordlyden fjernes fra lovforslaget. Det endelige lovforslag, som blev vedtaget, stiller således ikke krav til undtagelsen om, at de immaterielle aktiver *udelukkende* skal være foranlediget af datterselskabets egen forsknings- og udviklingsvirksomhed.

En ministers bemærkninger, kommentarer m.v. om lovforslaget kan tillægges afgørende vægt ved fortolkningen af en bestemmelse i et lovforslag. En ministers kommentarer kan anses for at udgøre selve grundlaget for folketingsbehandlingen af det givne emne. Det kan vel næppe lægges til grund, at alle folketingsmedlemmer *selv* har gennemlæst enhver ministers bemærkninger, kommentarer m.v. til et lovforslag, inden at der i Folketinget stemmes om vedtagelse af et lovforslag. Dog har de enkelte partier ordfører på de enkelte områder, ligesom folketingsudvalgenes medlemmer, eksempelvis medlemmer af Skatteudvalget, består af politikere fra de enkelte partier. Ordførerne og udvalgsmedlemmerne må derfor antages at have indgående kendskab til en ministers bemærkninger, kommentarer m.v. På den baggrund kan en ministers udtalelser tillægges afgørende vægt ved fortolkningen af en bestemmelse i et lovforslag. Hvor stor vægt ministerens udtalelse skal tillægges ved fortolkningen, afhænger af hvor klar og utvetydig den enkelte udtalelse er. I nærværende tilfælde er ministerens kommentar: »Stramningen af ordlyden fjernes fra lovforslaget.«<sup>108</sup> Ministerens kommentar er klar og utvetydig. Dette skal tages til indtægt for, at lovgiver har taget stilling til den skattemæssige behandling af forsknings- og udviklingsaktiviteter i samarbejde med tredjemand i SEL § 32, stk. 5, nr. 6, 2. pkt., således at det er tilstrækkeligt, at det immaterielle aktiv kun delvist er foranlediget af datterselskabet selv. Det er således ikke nødvendigt

---

<sup>105</sup> Jf. SAU (samling 2006-07), almindelig del, bilag 87.

<sup>106</sup> Jf. SAU (samling 2006-07), almindelig del, bilag 87, specielle bemærkninger ad § 1, nr. 24, s. 66.

<sup>107</sup> Jf. L 213, FT 2006-07, høringsskema (bilag 1 i lovforslaget), s. 80.

<sup>108</sup> Jf. L 213, FT 2006-07, høringsskema (bilag 1 i lovforslaget), s. 80.

at støtte analysen på analogibetragtninger, som det er gjort af Jens Wittendorf og Peter Koerver Schmidt.<sup>109</sup>

Immaterielle aktiver foranlediget af datterselskabets egen forsknings- og udviklingsvirksomhed omfatter således også immaterielle aktiver, der er oparbejdet gennem kontraktsforskning, cost sharing og lignende samarbejdsformer. Royaltybetalinger skal i sådanne tilfælde ikke medregnes i CFC-indkomsten. Formålet med undtagelsen er at sikre, at betalinger for anvendelse af immaterielle aktiver kun medregnes CFC-indkomsten, når de immaterielle aktiver er flyttet til datterselskabet. På den baggrund stemmer løsningen godt overens med formålet med undtagelsen, idet der ved samarbejdsformerne ikke sker en overdragelse af immaterielle aktiver.

8.2: L 48, FT 2019-20

8.2.1: Grænseoverskridende aktivitet

Der er ved L 48, FT 2019-20 foreslået en ny undtagelse indsat i SEL § 32, stk. 5, nr. 3. Skattepligtige royalties og anden indkomst fra immaterielle aktiver skal herefter ikke medregnes i visse opkøbssituationer, jf. stk. 17. Endvidere medregnes skattepligtige royalties og anden indkomst fra immaterielle aktiver ikke, hvis der ikke er sket en nærmere bestemt grænseoverskridende overdragelse, jf. SEL § 32, stk. 5, nr. 3, 3. og 4. pkt. I det følgende gennemgås SEL § 32, stk. 5, nr. 3, 3. og 4. pkt. Herefter gennemgås opkøbssituationerne, jf. SEL § 32, stk. 17, under afsnit 8.2.2.

Skattepligtige royalties og anden indkomst fra immaterielle aktiver medregnes kun, når:

»[...] aktiverne er erhvervet fra et andet land end det land, hvor datterselskabet er skattemæssigt hjemmehørende eller er oparbejdet ved aktiviteter udført af tilknyttede personer i et andet land end det land, hvor datterselskabet er skattemæssigt hjemmehørende.«

Er immaterielle aktiver kun delvist omfattet af SEL § 32, stk. 5, nr. 3, 3. pkt., medregnes alene en forholdsmæssig del af indkomsten fra de immaterielle aktiver, jf. SEL § 32, stk. 5, nr. 3, 4. pkt. Formålet med undtagelsen i SEL § 32, stk. 5, nr. 3, 3. pkt., er ifølge bemærkningerne til L 48 at sikre, at der alene sker CFC-beskatning i tilfælde, som CFC-reglerne udgør et værn imod. Der skal derfor alene ske CFC-beskatning, når aktiverne ved overdragelse har ændret beskatningssted, eller er blevet oparbejdet af koncernforbundne selskaber i et andet land.<sup>110</sup> Ved vurderingen af om undtagelsen finder anvendelse, skal der derfor lægges vægt på, om der er sket en vis grænseoverskridende overdragelse. Der skal kun ske CFC-beskatning i tilfælde af overdragelse af immaterielle aktiver, som CFC-reglerne udgør et værn imod. Bestemmelsen er i modsætning til den gældende undtagelse *ikke* begrænset til aktiviteter som forsknings- og udviklingsvirksomhed. Det fremgår af bemærkningerne, at »aktiviteter« skal forstås bredt, således at forsknings- og udviklingsaktiviteter, markedsføringsaktiviteter eller faktisk brug gennem en lang periode alle er omfattet af undtagelsen.<sup>111</sup> Den foreslåede undtagelse undtager dermed flere aktiviteter end den gældende undtagelse.

---

<sup>109</sup> Det bemærkes, at Jens Wittendorf i 2002 naturligvis ikke har været i stand til at inddrage materiale fra 2007 i sin analyse. Det er derfor ikke sikkert, at forfatteren i dag vil opretholde analogislutningen som begrundelse. Derimod har Peter Koerver Schmidt i sin analyse selv anvendt forarbejderne fra 2007.

<sup>110</sup> Jf. L 48, FT 2019-20, almindelige bemærkninger ad nr. 2.1.2.4, s. 14 og specielle bemærkninger ad § 1, nr. 14, s. 53.

<sup>111</sup> Jf. L 48, FT 2019-20, almindelige bemærkninger ad nr. 2.1.2.4, s. 14 og specielle bemærkninger ad § 1, nr. 14, s. 53.

Undtagelsens anvendelsesområde lader sig sprogligt afgrænse til tilfælde, hvor aktiverne enten er erhvervet fra et andet land, eller er oparbejdet ved aktiviteter udført af tilknyttede personer i et andet land. Vurderingen af om der er tale om et »andet land«, sker i forhold til datterselskabet, som nu er ejer af det immaterielle aktiv. Endvidere fremgår det af bemærkningerne om undtagelsen, at: »[n]år immaterielle aktiver er oparbejdet ved aktiviteter udført af *andre parter end datterselskabet selv*, skal der først sondres efter [...]«<sup>112</sup> (min kursivering). Bemærkningerne og bestemmelsens ordlyd skal derfor ud fra en modsætningslutning fortolkes således, at indkomst fra immaterielle aktiver oparbejdet af datterselskabet selv ikke skal medregnes i CFC-indkomsten. Et sådant tilfælde står uden for undtagelsens anvendelsesområde. Eksempelvis skal et dansk moderselskab ikke CFC-beskattes af sit udenlandske datterselskabs indkomst fra et patent, når datterselskabet selv har foranlediget udviklingen af patentet.

Har datterselskabet ikke selv oparbejdet det immaterielle aktiv, men erhvervet det fra en anden part, som har oparbejdet det, skal der indledningsvist sondres efter, i hvilket land det immaterielle aktiv er oparbejdet. Er det immaterielle aktiv foranlediget af aktiviteter i samme land som det land, hvori datterselskabet er hjemmehørende, skal indkomst fra det immaterielle aktiv ikke medregnes i CFC-indkomsten. Dette gælder ifølge bemærkninger både immaterielle aktiver erhvervet fra koncernforbundne selskaber som uafhængige parter.<sup>113</sup> Eksempelvis skal et dansk moderselskab ikke CFC-beskattes af sit finske datterselskabs indkomst fra et patent, når datterselskabet har erhvervet patentet fra et andet selskab i Finland, som har foranlediget udviklingen af patentet. Dette gælder selvom, at det udviklende selskab er et koncernforbundet selskab med datterselskabet og moderselskabet eller en uafhængig part. Det immaterielle aktiv har i et sådant tilfælde ikke gennemgået en grænseoverskridende overdragelse.

Er det immaterielle aktiv derimod oparbejdet ved aktiviteter i et andet land end det land, hvor datterselskabet er hjemmehørende, skal der sondres mellem, om aktiviteterne er udført af tilknyttede personer eller uafhængige parter. Undtagelsesbestemmelsen er sprogligt afgrænset til immaterielle aktiver foranlediget af aktiviteter af tilknyttede personer i andre lande. Det fremgår endvidere af bemærkningerne, at det modsætningsvist indebærer, at immaterielle aktiver foranlediget af aktiviteter af uafhængige parter i andre lande ikke er omfattet af undtagelsen.<sup>114</sup> Indkomst fra immaterielle aktiver foranlediget af aktiviteter fra uafhængige parter i andre lande end det land, hvor datterselskabet er hjemmehørende, skal således ikke medregnes i CFC-indkomsten. Eksempelvis skal et dansk moderselskab ikke CFC-beskattes af sit finske datterselskabs indkomst fra et patent, når det finske datterselskab har erhvervet patentet fra et svensk selskab, som har foranlediget udviklingen af patentet i Sverige, når det svenske selskab *ikke* er interesseforbundet med det danske moderselskab eller det finske datterselskab. Såfremt selskaberne er interesseforbundne, skal moderselskabet CFC-beskattes af sit finske datterselskabs indkomst fra patentet.

Herved kan der opstå en situation, hvor et dansk moderselskab CFC-beskattes af indkomst fra et immaterielt aktiv, uden at det immaterielle aktiv er udviklet i Danmark og efterfølgende er overdraget til et land med en lavere beskatning af indkomst fra immaterielle aktiver. Det er tilstrækkeligt, at selskaberne er interesseforbundne, og at det immaterielle aktiv har ændret beskatningssted. Bestemmelsen forhindrer dermed den skattemæssige fordel, som en koncern i sin helhed vil have,

---

<sup>112</sup> Jf. L 48, FT 2019-20, almindelige bemærkninger ad nr. 2.1.2.4, s. 14 og specielle bemærkninger ad § 1, nr. 14, s. 53.

<sup>113</sup> Jf. L 48, FT 2019-20, almindelige bemærkninger ad nr. 2.1.2.4, s. 14 og specielle bemærkninger ad § 1, nr. 14, s. 53.

<sup>114</sup> Jf. L 48, FT 2019-20, almindelige bemærkninger ad nr. 2.1.2.4, s. 14 og specielle bemærkninger ad § 1, nr. 14, s. 53.



ved at et immaterielt aktiv overdrages fra et selskab til et andet selskab inden for samme koncern, når beskatningen af aktivets afkast er lavere i det erhvervende selskab.

#### 8.2.2: Visse opkøbssituationer

Indkomst fra immaterielle aktiver skal ikke medregnes i CFC-indkomsten i visse opkøbssituationer, jf. SEL § 32, stk. 5, nr. 3 smh. SEL § 32, stk. 17 og 18. Det fremgår af SEL § 32, stk. 17, at når et selskab bliver moderselskab for et datterselskab som følge af direkte eller indirekte erhvervelse af ejerandele i datterselskabet fra en uafhængig part, skal indkomst fra datterselskabets immaterielle aktiver, som datterselskabet ejer på tidspunktet, hvor moderselskabet bliver moderselskab for datterselskabet, ikke medregnes datterselskabets CFC-indkomst. Det fremgår af bemærkningerne, at undtagelsen kun finder anvendelse, når datterselskabet ejer de pågældende immaterielle aktiver. Overdrages de immaterielle aktiver efterfølgende til et andet koncernforbundet selskab i et andet land, finder undtagelsen ikke anvendelse. Derefter skal indkomst fra de immaterielle aktiver medregnes i CFC-indkomsten hos det erhvervende selskab i medfør af SEL § 32, stk. 5, nr. 3.<sup>115</sup>

Undtagelsen i stk. 17 finder kun anvendelse, når værdien af datterselskabets samlede CFC-aktiver efter SEL § 32, stk. 5, ikke overstiger 50 pct. af datterselskabets samlede aktiver, jf. stk. 18. Vurderingen skal foretages på det tidspunkt, hvor moderselskabet bliver moderselskab for datterselskabet. Dette medfører, at undtagelsen ikke finder anvendelse på opkøbssituationer, hvor der opkøbes selskaber, der overvejende består af immaterielle aktiver eller andre mobile aktiver. Det fremgår af bemærkningerne, at vurderingen foretages ud fra en aktivtest. Ved vurderingen af om CFC-aktiverne efter SEL § 32, stk. 5, overstiger 50 pct. af datterselskabets samlede aktiver, finder SEL § 32, stk. 5, nr. 3, 3. og 4. pkt. tilsvarende anvendelse. Der skal således sondres efter, om de immaterielle aktiver har ændret beskatningssted.<sup>116</sup> Dette kan som tidligere nævnt ske, når det immaterielle aktiv er overdraget fra andre lande eller udviklet af tilknyttede personer i andre lande. Tilsvarende SEL § 32, stk. 5, nr. 3, 4. pkt., skal der i aktivtesten alene medregnes en forholdsmæssig del af det immaterielle aktivs værdi, hvis alene en forholdsmæssig del af indkomsten fra det immaterielle aktiv er omfattet af SEL § 32, stk. 5, nr. 3, 3. pkt., jf. SEL § 32, stk. 18, 3. pkt.

## 9: Sammenfatning

Indledningsvist i afhandlingen beskrives baggrunden for CFC-regelsættet. Det konkluderes, at dagældende regler kunne omgås ved at undlade at sælge aktierne henholdsvis udlodde udbytte. Beskatningen kunne derved principielt udskydes i uendelighed. På den baggrund indførtes et CFC-regelsæt, der sikrer, at et datterselskabs indkomst løbende skal medregnes ved et moderselskabs indkomstopgørelse. Dette sker ved, at datterselskabet skal opgøre en CFC-indkomst, hvorefter moderselskabet bliver beskattet af CFC-indkomsten. Retsvirkningen af CFC-beskatningen er således, at moderselskabet – uden at have realiseret indkomst fra datterselskabet i kraft af aktieavancer eller udbytter – løbende bliver beskattet af indkomst i datterselskabet. SEL § 32 opstiller en række grundlæggende betingelser, der skal være opfyldt, for at CFC-reglerne finder anvendelse. Disse benævnes som kontrol-, indkomst- og aktivbetingelsen.

Afsnit 3 afgrænser de omfattede immaterielle aktiver. Det konstateres indledningsvist, at SEL § 32, stk. 5, nr. 6, indeholder en udtømmende liste af de omfattede immaterielle aktiver. På den

---

<sup>115</sup> Jf. L 48, FT 2019-20, specielle bemærkninger ad § 1, nr. 19, s. 63.

<sup>116</sup> Jf. L 48, FT 2019-20, specielle bemærkninger ad § 1, nr. 19, s. 64.

baggrund konkluderes det, at det alene er immaterielle aktiver, der kan kategoriseres som retsværnet information, der kan genere CFC-indkomst. Udgangspunktet for afgrænsningen af de omfattede immaterielle aktiver knytter sig til den underliggende danske civilretlige begrebsdannelse af immaterielle rettigheder. Afhandlingen gennemgår herefter de lovbestemte enerettigheder samt knowhow. Endeligt gennemgår afsnittet den foreslåede ændring af afgrænsningen af immaterielle aktiver ved L 48, FT 2019-20. CO2-kvoter og CO2-kreditter, jf. afskrivningslovens § 40 A, skal efter forslaget omfattes af immaterielle aktiver. Det konkluderes, at der ikke er tale om en skærpeelse, idet CO2-kvoter og CO2-kreditter allerede skulle medregnes i CFC-indkomsten i medfør af den gældende SEL § 32, stk. 5, nr. 10.

Afsnit 4-8 behandler afgrænsningen af CFC-indkomsten, som de omfattede immaterielle aktiver kan generere. Afsnit 5 behandler skattepligtige royalties. Royaltybetalingerne i SEL § 32, stk. 5, nr. 6, svarer til den definition af royalties, der anvendes i OECDs modeloverenskomst. OECDs modeloverenskomst anvendes derfor som fortolkningsbidrag til forståelsen af royaltybetalingerne i SEL § 32, stk. 5, nr. 6. Afgrænsningen af royaltybetalinger foretages ud fra, hvad vederlaget i den pågældende aftale modsvares af. Royaltybetalinger omfatter alene betalinger som udgør et vederlag for anvendelsen af eller retten til at anvende immaterielle aktiver. Det fastslås indledningsvist, at det er nødvendigt at fastlægge rettighedsindholdet til et immaterielt aktiv, idet alene betaling for anvendelse af eller retten til at anvende det immaterielle aktiv inden for beskyttelsens indhold/omfang udgør en royaltybetaling. Betalinger for overdragelse af den fulde ejendomsret er dermed ikke omfattet af royaltybetalinger. Betalinger for tjenesteydelser er ej heller en royaltybetaling.

Afsnit 6 behandler fortjeneste og tab ved afståelse af immaterielle aktiver. Der foreligger kun en afståelse i henhold til SEL § 32, stk. 5, nr. 6, når der er sket en endelig og definitiv afhændelse af det pågældende immaterielle aktiv. Partielle overdragelser såsom licensaftaler skal ikke kvalificeres som en afståelse. Betalinger herfor skal kvalificeres som royaltybetalinger.

Afsnit 8 behandler gældende undtagelser til opgørelsen af CFC-indkomsten. Royaltybetalinger fra koncerneksterne parter skal ikke medregnes i CFC-indkomsten, når de immaterielle aktiver er foranlediget af datterselskabets egen forsknings- og udviklingsvirksomhed. Fortjeneste og tab ved afståelse af immaterielle aktiver er ud fra en ordlydsfortolkning ikke omfattet af undtagelsen. Civilretlige og skatteretlige begreber om forsøg, forskning og udvikling anvendes til fastlæggelsen af omfanget af forsknings- og udviklingsvirksomhed. Endvidere konkluderes det, at undtagelsen kan udstrækkes til at omfatte forsknings- og udviklingsvirksomhed, der er udført hos andre. Det er ikke et krav, at de immaterielle aktiver *udelukkende* er foranlediget af datterselskabets egen forsknings- og udviklingsvirksomhed.

Det konstateres gennem afhandlingen, at der er foreslået en række ændringer for CFC-beskatningen af immaterielle aktiver. Kontrol- og indkomstbetingelsen er foreslået udvidet, imens aktivbetingelsen er foreslået ophævet.

Det er foreslået, at »anden indkomst« fra immaterielle aktiver skal medregnes i CFC-indkomsten. Fortolkningen af »anden indkomst« skal ske med udgangspunkt i bemærkningerne til L 48, FT 2019-20. »Anden indkomst« omfatter en slags indlejret royaltybetaling. Indehaveren af et immaterielt aktiv kan sælge fysiske aktiver, der giver køberen mulighed for at anvende det immaterielle aktiv. Sælgeren af de fysiske aktiver kan indregne royaltybetalingen i salgsprisen for de fysiske varer, uden at royaltybetalingen fremgår særskilt af aftalen. »Anden indkomst« omfatter denne indlejrte royaltybetaling. Det konstateres derfor, at indførelsen af »anden indkomst« vil udvide

CFC-indkomstbegrebet for immaterielle aktiver. Endeligt er der foreslået ændringer til undtagelserne ved opgørelsen af CFC-indkomsten. Skattepligtige royalties og anden indkomst fra immaterielle aktiver skal herefter ikke medregnes i visse opkøbssituationer. Endvidere medregnes skattepligtige royalties og anden indkomst fra immaterielle aktiver ikke, hvis der ikke er sket en nærmere bestemt grænseoverskridende overdragelse. Undtagelsen har et bredere anvendelsesområde end den gældende undtagelse.

## Litteraturliste:

### Bøger

*Blume, Peter*: Retssystemet og juridisk metode, 3. udg., Djøf Forlag, Kbh, 2016, citeret »*Peter Blume*: Retssystemet og juridisk metode (2016)«.

*Evald, Jens og Schaumburg-Müller, Sten*: Retsfilosofi, retsvidenskab og retskildelære, 1. udg., Djøf Forlag, Kbh, 2004, citeret »*Jens Evald og Sten Schaumburg-Müller*: Retsfilosofi, retsvidenskab og retskildelære (2004)«.

*Hedegaard Eriksen, Claus*: Beskatning af immaterielle aktiver, 1. udg., Djøf Forlag, Kbh, 2007, citeret »*Claus Hedegaard Eriksen*: Beskatning af immaterielle aktiver (2007)«.

*Koerver Schmidt, Peter*: Dansk CFC-beskatning - i et internationalt og komparativt perspektiv, 1. udg., Karnov Group, Kbh, 2013, citeret »*Peter Koerver Schmidt*: Dansk CFC-beskatning - i et internationalt og komparativt perspektiv (2013)«.

*Michelsen, Aage, Bolander, Jane, Madsen, Liselotte, Nørgaard Laursen, Anders og Langhave, Inge*: Lærebog om indkomstskat, 18. udg., Djøf Forlag, Kbh, 2019, citeret »*Aage Michelsen m.fl.*: Lærebog om indkomstskat (2019)«.

*Michelsen, Aage, Nørgaard Laursen, Anders og Svendgaard Dalgas, Anja*: International skatteret, 4. udg., Karnov Group, Kbh, 2017, citeret »*Aage Michelsen m.fl.*: International skatteret (2017)«.

*Pedersen, Jan, Kerzel, Malene, Ferniss, Jane og Hedegaard Eriksen, Claus*: Skatteretten 1, 8. udg., Karnov Group, Kbh, 2018, citeret »*Jan Pedersen m.fl.*: Skatteretten 1 (2018)«.

*Pedersen, Jan, Kerzel, Malene, Ferniss, Jane og Hedegaard Eriksen, Claus*: Skatteretten 2, 8. udg., Karnov Group, Kbh, 2019, citeret »*Jan Pedersen m.fl.*: Skatteretten 2 (2019)«.

*Peytz, Henrik*: Ligningsloven med kommentarer, Bind 1 §§ 1-8 Y, 2. udg., Djøf Forlag, Kbh, 2018, citeret »*Henrik Peytz*: Ligningsloven med kommentarer, Bind 1 §§ 1-8 Y (2018)«.

*Pichler, Thomas*: Threshold Requirements for CFC Rules: Definition of income, bidrag til Lang, Michael (red): Limiting Base Erosion, Linde Verlag, Vienna, 2017, citeret »*Thomas Pichler*: Limiting Base Erosion (2017)«.

*Schovsbo, Jens, Rosenmeier, Morten og Petersen, Clement Salung*: Immaterialret, 5. udgave, udg., Djøf Forlag, Kbh, 2018, citeret »*Jens Schovsbo m.fl.*: Immaterialret (2018)«.

*Schønning, Peter*: Ophavsretsloven med kommentarer, 6 udg., Karnov Group, Kbh, 2016, citeret »*Peter Schønning*: Ophavsretsloven med kommentarer (2016)«.

*Skovgaard Hansen, Christian, Michael Lilja, Troels, Frøbert, Thomas, Kristensen, Niels Jørgen, Nielsen, Henrik, Overgaard, Malene, Koerver Schmidt, Peter, Tell, Michael og Terkilsen, Lars Kjærgård*: Erhvervsbeskatning, 2 udg., Djøf Forlag, Kbh, 2019, citeret »*Christian Skovgaard Hansen m.fl.*: Erhvervsbeskatning (2019)«.

*Svendgaard, Anja*: Frivillig og tvungen sambeskatning af selskaber: En beskrivelse og analyse af de lege lata samt overvejelser omkring de lege ferenda, 1 udg., Djøf Forlag, Kbh, 2001, citeret »*Anja Svendgaard*: Frivillig og tvungen sambeskatning af selskaber: En beskrivelse og analyse af de lege lata samt overvejelser omkring de lege ferenda (2001)«.

## Artikler

*Amby, Christen*: Nye CFC-regler, Skattepolitisk Oversigt, 2002.102. Citeret »*Christen Amby* i SPO.2002.102«.

*Jansen, Wayne og Grance, Timothy*: Guidelines on Security and Privacy in Public Cloud Computing, National Institute of Standards and Technology (NIST), 2011, Special Publication 800-144. Citeret »*Wayne Jansen og Timothy Grance* i Guidelines on Security and Privacy in Public Cloud Computing«.

*Jørnsgård, Jolande Lærke og Kjærsgaard, Louise Fjord*: Kvalifikation af betalinger for cloud computing efter OECD's modeloverenskomst, Skat Udland, 2016, 275. Citeret »*Jolande Lærke Jørnsgård og Louise Fjord Kjærsgaard* i SU 2016, 275«.

*Mortensen, Flemming N. og Holm Rasmussen, Susanne*: Skattemæssig behandling af forsøgs- og forskningsudgifter, SR-Skat, 2018. Citeret »*Flemming N. Mortensen og Susanne Holm Petersen* i SR.2018.0391«.

*Noes, Philip og Nørgaard Laursen, Anders*: Enterprise services, Skat Udland, 2012, 309. Citeret »*Philip Noes og Anders Nørgaard Laursen* i SU 2012, 309«.

*Ottosen, Arne Møllin og Vestergaard-Jensen, Jørn*: Royalty og CFC, Skat Udland, 2002.67. Citeret »*Arne Møllin Ottosen og Jørn Vestergaard-Jensen* i SU 2002, 67«.

*Pedersen, Jan*: Kommentarer til udvalgte afgørelser - Immaterielle aktiver, Filmrettigheder - Retskildeværdien af bindende forhåndsbesked, Revision og Regnskabsvæsen, 2003. Citeret »*Jan Pedersen* i RR.SM.2004.30«.

*Pham, Truong og Friis Petersen, Kaare*: Fradrag for forsøgs- og forskningsudgifter, Tidsskrift for Skatter og afgifter, 1997.924. Citeret »*Truong Pham og Kaare Friis Petersen* i TfS 1997, 924«.

*Skatteministeriet*: Kommentar fra Skatteministeriet til Retten i Aalborgs dom af 18. juli 2008 (SKM2008.641.BR) vedrørende fradrag for udgifter til erhvervsmæssig virksomhed, Tidsskrift for Skatter og afgifter, 2008.1338. Citeret »*Skatteministeriet* i TfS 2008, 1338«.

*Vestergaard-Jensen, Jørn og Fleischer-Michaelsen, Ulrik*: Skattemæssige Aspekter Forbundet med Licensaftaler, Revisorbladet, 1997, nr. 2, s. 31. Citeret »Jørn Vestergaard-Jensen og Ulrik Fleischer-Michaelsen i RBL 1997, nr. 2, s. 31«.

*Vestergaard-Jensen, Jørn og Simonsen, Erik*: Licensaftaler, Revisorbladet, 1997, nr. 1, s. 33. Citeret »Jørn Vestergaard-Jensen og Erik Simonsen i RBL 1997, nr. 1, s. 33«.

*Wittendorff, Jens*: Objektivisering af SEL § 32 og subjektivisering af ABL § 2 a, Skat Udland, 2002.66. Citeret »Jens Wittendorff i SU 2002, 66«.

## **Forarbejder**

Betænkning nr. 1060 af december 1985 - Reglerne om beskatning af udenlandsk indkomst i Danmark og for ophør af skattepligten til Danmark., citeret »Bet. nr. 1060/1985«.

L 6, FT 1987-88 (1. samling): Forslag til lov om ændring af ligningsloven (Forbedring af konkurrenceevnen), citeret »L 6, FT 1987-88 (1. samling)«. Udgivet elektronisk:  
<https://www.folketingstidende.dk/samling/19871/lovforslag/L6/index.htm>

L 29, FT 2011-12: Forslag til lov om ændring af ligningsloven. (Skatte kreditter for forsknings- og udviklingsaktiviteter). citeret »L 29, FT 2011-12«. Udgivet elektronisk:  
<https://www.folketingstidende.dk/samling/20111/lovforslag/L29/index.htm>

L 35, FT 1994-95: Forslag til lov om ændring af forskellige skattelove (International beskatning), citeret »L 35, FT 1994-95«. Udgivet elektronisk:  
<https://www.folketingstidende.dk/samling/19941/lovforslag/L35/index.htm>

L 48, FT 2019-2020, Tillæg A, Forslag til lov om ændring af selskabsskatteloven, kildeskatteloven, skatteindberetningsloven, skattekontrolloven og forskellige andre love, citeret »L 48, FT 2019-20«. Udgivet elektronisk:  
<https://www.ft.dk/samling/20191/lovforslag/l48/index.htm>

L 81, FT 2012-13: Forslag til lov om ændring af selskabsskatteloven, lov om afgift af lønsum m.v., afskrivningsloven, lov om afgift af lystfartøjsforsikringer og forskellige andre love., citeret »L 81, FT 2012-13«. Udgivet elektronisk:  
<https://www.folketingstidende.dk/samling/20121/lovforslag/L81/index.htm>

L 82, FT 1985-86: Forslag til Lov om ændring af lov om beskatning af fortjeneste ved afståelse af aktier m.v., citeret »L 82, FT 1985-86«. Udgivet elektronisk:  
<https://www.folketingstidende.dk/samling/19851/lovforslag/L82/index.htm>

L 95, FT 1972-73: Forslag til lov om ændring af ligningsloven, statsskatteloven, afskrivningsloven og investeringsfondsloven, citeret »L 95, FT 1972-73«. Udgivet elektronisk:  
<https://www.folketingstidende.dk/samling/19721/lovforslag/L95/index.htm>

L 99, FT 2001-02 (2. samling): Forslag til lov om ændring af afskrivningsloven, aktieavancebeskatningsloven, ligningsloven, personskatteloven, selskabsskatteloven, virksomhedsskatteloven og andre love. (Strukturtilpasninger m.v. og lempelse af tabs- og

underskudsregler), citeret »L 99, FT 2001-02 (2. samling)«. Udgivet elektronisk:  
<https://www.folketingstidende.dk/samling/20012/lovforslag/L99/index.htm>

L 102, FT 1997-98 (2. samling): Forslag til lov om skattemæssige afskrivninger (afskrivningsloven), citeret »L 102 FT 1997-98 (2. samling)«. Udgivet elektronisk:  
<https://www.folketingstidende.dk/samling/19972/lovforslag/L102/index.htm>

L 118, FT 1995-96: Forslag til lov om ændring af forskellige skattelove (International sambeskatning m.v.), citeret »L 118, FT 1995-96«. Udgivet elektronisk:  
<https://www.folketingstidende.dk/samling/19951/lovforslag/L118/index.htm>

L 140, FT 1980-81: Forslag til Lov om beskatning af fortjeneste ved afståelse af aktier m.v., citeret »L 140, FT 1980-81«. Udgivet elektronisk:  
<https://www.folketingstidende.dk/samling/19801/lovforslag/L140/index.htm>

L 213, FT 2006-07: Forslag til lov om ændring af forskellige skattelove (CFC-beskatning og indgreb mod kapitalfonde m.v.), citeret »L 213, FT 2006-07«. Udgivet elektronisk:  
<https://www.folketingstidende.dk/samling/20061/lovforslag/L213/index.htm>

Skatteudvalget (SAU) (samling 2006-07), almindelig del, bilag 87, citeret »SAU (samling 2006-07), almindelig del, bilag 87«. Udgivet elektronisk:  
<https://www.ft.dk/samling/20061/almdel/sau/bilag/87/index.htm>

## **Rapporter**

Nationalbanken: Beretning og regnskab, 1983, citeret »Nationalbanken: Beretning og regnskab (1983)«.

OECD: Model Tax Convention on Income and on Capital: Condensed Version, 2000, citeret »OECDs modeloverenskomst (2000)«.

OECD: Addressing the Tax Challenges of the Digital Economy, Action 1 - 2015 Final Report, OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project, 2015, citeret »OECD: Addressing the Tax Challenges of the Digital Economy, Action 1 - 2015 Final Report«.

OECD: Designing Effective Controlled Foreign Company Rules, Action 3 - 2015 Final Report, OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project, OECD Publishing, Paris, 2015, citeret »OECD: Designing Effective Controlled Foreign Company Rules, Action 3 - 2015 Final Report«.

OECD: Frascati Manual 2015: Guidelines for Collecting and Reporting Data on Research and Experimental Development, The Measurement of Scientific, Technological and Innovation Activities, OECD Publishing, Paris, 2015, citeret »OECD: Frascati Manual 2015: Guidelines for Collecting and Reporting Data on Research and Experimental Development, The Measurement of Scientific, Technological and Innovation Activities«.

OECD: Model Tax Convention on Income and on Capital: Condensed Version, 2017, citeret »OECDs modeloverenskomst (2017)«.

## Love med forkortelser samt direktiver

Afskrivningsloven - LBK nr. 1147 af 29/08/2016, udgivet elektronisk:  
<https://www.retsinformation.dk/eli/ita/2016/1147> (sidst set 25/04/2020). Citeret »AFL«.

Brugsmodelloven - LBK nr. 91 af 29/01/2019, udgivet elektronisk:  
<https://www.retsinformation.dk/eli/ita/2019/91> (sidst set 25/04/2020). Citeret »BML«.

Designloven - LBK nr. 89 af 29/01/2019, udgivet elektronisk:  
<https://www.retsinformation.dk/eli/ita/2019/89> (sidst set 25/04/2020). Citeret »DSL«.

Direktiv (EU) 2016/1164 af 12. juli 2016 om regler til bekæmpelse af metoder til skatteundgåelse, der direkte indvirker på det indre markeds funktion. Citeret »Skatteundgåelsesdirektiv 2016/1164«.

Kildeskatteloven - LBK nr. 117 af 29/01/2016, udgivet elektronisk:  
<https://www.retsinformation.dk/Forms/R0710.aspx?id=168178> (sidst set 25/04/2020). Citeret »KSL«.

Ligningsloven - LBK nr. 806 af 08/08/2019, udgivet elektronisk:  
<https://www.retsinformation.dk/Forms/R0710.aspx?id=209679> (sidst set 25/04/2020). Citeret »LL«.

Lov om beskatning af fortjeneste ved afståelse af aktier m.v. - Lov nr. 295 af 10/06/1981, udgivet elektronisk: <https://www.retsinformation.dk/Forms/R0710.aspx?id=63450> (sidst set 25/04/2020). Citeret »Lov nr. 295 af 10/06/1981«.

Lov om skattemæssige afskrivninger (afskrivningsloven) - Lov nr. 433 af 26/06/1998, udgivet elektronisk: <https://www.retsinformation.dk/Forms/R0710.aspx?id=87549#K5> (sidst set 25/04/2020). Citeret »Lov nr 433 af 26/06/1998«.

Lov om særlig indkomstskat m.v. - LBK nr. 539 af 20/06/1994, udgivet elektronisk:  
<https://www.retsinformation.dk/eli/ita/1994/539> (sidst set 25/04/2020). Citeret »LOSI«.

Lov om ændring af afskrivningsloven, aktieavancebeskatningsloven, ligningsloven, personskatteloven, selskabsskatteloven, virksomhedsskatteloven og andre love (Strukturtilpasninger m.v. og lempelse af tabs- og underskudsregler) - Lov nr. 313 af 21/05/2002 udgivet elektronisk: <https://www.retsinformation.dk/Forms/R0710.aspx?id=15465> (sidst set 25/04/2020). Citeret »Lov nr. 313 af 21/05/2002«.

Lov om ændring af forskellige skattelove (International beskatning) - Lov nr. 312 af 17/05/1995, udgivet elektronisk: <https://www.retsinformation.dk/Forms/R0710.aspx?id=63473> (sidst set 25/04/2020). Citeret »Lov nr. 312 af 17/05/1995«.

Lov om ændring af forskellige skattelove (Investeringselskaber og hedgeforeninger) - Lov nr. 407 af 01/06/2005, udgivet elektronisk:  
<https://www.retsinformation.dk/Forms/R0710.aspx?id=16796> (sidst set 25/04/2020). Citeret »Lov nr. 407 af 01/06/2005«.

Lov om ændring af ligningsloven (Forbedring af konkurrenceevnen) - Lov nr. 835 af 18/12/1987, udgivet elektronisk: <https://www.retsinformation.dk/Forms/R0710.aspx?id=63691> (sidst set 25/04/2020). Citeret »Lov nr. 835 af 18/12/1987«.

Lov om ændring af ligningsloven (Skatte kreditter for forsknings- og udviklingsaktiviteter) - Lov nr. 1379 af 28/12/2011 udgivet elektronisk: <https://www.retsinformation.dk/Forms/R0710.aspx?id=139962> (sidst set 25/04/2020). Citeret »Lov nr. 1379 af 28/12/2011«.

Lov om ændring af ligningsloven, statsskatteloven, afskrivningsloven og investeringsfondsloven - Lov nr. 184 af 30/03/1973, udgivet elektronisk: <https://www.retsinformation.dk/Forms/R0710.aspx?id=63325> (sidst set 25/04/2020). Citeret »Lov nr. 184 af 30/03/1973«.

Lov om ændring af lov om beskatning af fortjeneste ved afståelse af aktier m.v. - Lov nr. 565 af 19/12/1985, udgivet elektronisk: <https://www.retsinformation.dk/eli/ta/1985/565> (sidst set 25/04/2020). Citeret »Lov nr. 565 af 19/12/1985«.

Lov om ændring af selskabsskatteloven - Lov nr. 125 af 31/03/1985, udgivet elektronisk: <https://www.retsinformation.dk/Forms/R0710.aspx?id=63276> (sidst set 25/04/2020). Citeret »Lov nr. 125 af 31/03/1985«.

Lov om ændring af selskabsskatteloven og forskellige andre skattelove (CFC-beskatning og indgreb mod kapitalfonde m.v.) - Lov nr. 540 af 06/06/2007, udgivet elektronisk: <https://www.retsinformation.dk/Forms/R0710.aspx?id=18100> (sidst set 25/04/2020). Citeret »Lov nr. 540 af 06/06/2007«.

Lov om ændring af selskabsskatteloven, lov om afgift af lønsum m.v., afskrivningsloven, lov om afgift af lystfartøjsforsikringer og forskellige andre love. (Forhøjelse af visse lønsumsafgiftssatser, nedsættelse af afskrivningssatsen for store vindmøller, inddragelse af CO2-kvoter under CFC-beskatningen, forhøjelse af kaskoforsikringer for lystfartøjer m.v.) - Lov nr 1394 af 23/12/2012, udgivet elektronisk: <https://www.retsinformation.dk/Forms/R0710.aspx?id=144943> (sidst set 25/04/2020). Citeret »Lov nr 1394 af 23/12/2012«.

Ophavsretsloven - LBK nr. 1144 af 23/10/2014, udgivet elektronisk: <https://www.retsinformation.dk/forms/r0710.aspx?id=164796> (sidst set 25/04/2020). Citeret »OPHL«.

Patentloven - LBK nr. 90 af 29/01/2019, udgivet elektronisk: <https://www.retsinformation.dk/Forms/R0710.aspx?id=206465#id4ef86623-8af9-40f3-b50d-d2242ae3605f> (sidst set 25/04/2020). Citeret »PTL«.

Selskabsskatteloven - LBK nr. 1164 af 06/09/2016, udgivet elektronisk: <https://www.retsinformation.dk/forms/r0710.aspx?id=183480> (sidst set 25/04/2020). Citeret »SEL«.



Selskabsskatteloven af 1984 - LBK nr. 512 af 31/10/1983, udgivet elektronisk:  
<https://www.retsinformation.dk/Forms/R0710.aspx?id=62974> (sidst set 25/04/2020). Citeret »Selskabsskatteloven af 1984 - LBK nr. 512 af 31/10/1983«.

Statsskatteloven - Lov nr. 149 af 10/04/1922 udgivet elektronisk:  
<https://www.retsinformation.dk/Forms/R0710.aspx?id=63303> (sidst set 25/04/2020). Citeret »SL«.

Valutaloven - LBK nr. 279 af 11/04/1988, udgivet elektronisk:  
<https://www.retsinformation.dk/Forms/R0710.aspx?id=66146> (sidst set 25/04/2020). Citeret »Valutaloven - LBK nr. 279 af 11/04/1988«.

Varemærkeloven - LBK nr. 88 af 29/01/2019, udgivet elektronisk:  
<https://www.retsinformation.dk/eli/ta/2019/88> (sidst set 25/04/2020). Citeret »VML«.

### **Administrative afgørelser**

SKM2015.281.SR: Skatterådets bindende svar af 24. marts 2015, j.nr. 14-1269602

SKM2016.199.SR: Skatterådets bindende svar af 26. april 2016, j.nr. 15-3088342

SKM 2001.522.LR: Ligningsrådets afgørelse af 18. september 2001, j.nr. 99-01-4319-00380.

### **Bekendtgørelser og cirkulærer**

Bekendtgørelse 11/07/1994 nr. 658 om valutaforhold, udgivet elektronisk:  
<https://www.retsinformation.dk/Forms/R0710.aspx?id=64924> (sidst set 25/04/2020). Citeret »BEK 11/07/1994 nr. 658 om valutaforhold«.

Bekendtgørelse 16/08/1990 nr. 591 om valutaforhold, udgivet elektronisk:  
<https://www.retsinformation.dk/Forms/R0710.aspx?id=64835> (sidst set 25/04/2020). Citeret »BEK 16/08/1990 nr. 591 om valutaforhold«.

Bekendtgørelse 31/08/1988 nr. 522 om valutaforhold, udgivet elektronisk:  
<https://www.retsinformation.dk/Forms/R0710.aspx?id=64744> (sidst set 25/04/2020). Citeret »BEK 31/08/1988 nr. 522 om valutaforhold«.

CIR nr 72 af 17/04/1996 - Cirkulære om ligningsloven, udgivet elektronisk:  
<https://www.retsinformation.dk/Forms/R0710.aspx?id=81195> (sidst set 25/04/2020). Citeret »CIR nr 72 af 17/04/1996 - Cirkulære om ligningsloven«.

### **Domme**

SKM2003.586.HR (Fradragsret for udgifter til film- og ophavsrettigheder)

SKM2008.641.BR (Patent- og designbeskyttelse af lampe)

TfS 1993, 7 H (Texaco-sagen)